



ҚАЗАҚСТАН РЕСПУБЛИКАСЫ
БІЛІМ ЖӘНЕ ҒЫЛЫМ МИНИСТРЛІГІ

Үшінші басылым

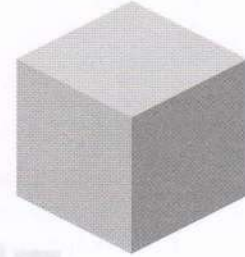


Қазіргі заманғы аудит

Грэм Коссерат және Неил Родда

Алматы, 2017

ҚАЗАҚСТАН РЕСПУБЛИКАСЫ
БІЛІМ ЖӘНЕ ҒЫЛЫМ МИНИСТРЛІГІ

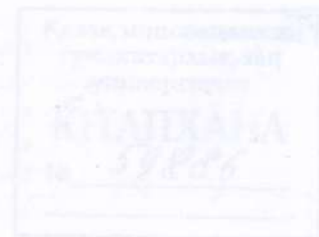


MODERN AUDITING
Third Edition

ҚАЗІРГІ ЗАМАНҒЫ АУДИТ
Үшінші басылым

WILEY

Алматы, 2017





MODERN AUDITING

Third Edition

Graham W. Cosserat and Neil Rodda

 **WILEY**

A John Wiley and Sons, Ltd., Publication

ҚАЗАҚСТАН РЕСПУБЛИКАСЫ
БІЛІМ ЖӘНЕ ҒЫЛЫМ МИНИСТРЛІГІ

90Ж 62.78
КБЖ 62.023
7 90

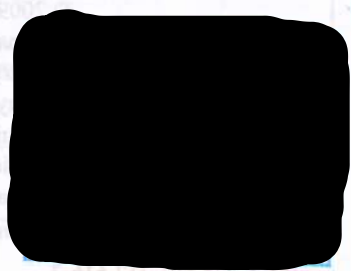


МАЗМҮНІ
Грэм Коссерат және Неил Родда

ҚАЗІРГІ ЗАМАНҒЫ АУДИТ

Үшінші басылым

Алматы, 2017



ӘОЖ 657.6
КБЖ 65.053
Г 90

Ағылшын тілінен аударғандар:

Ыскакова Қуаныш Сейтжанқызы – физика-математика
ғылымдарының кандидаты, экономика магистрі, ҚЕХС бойынша
АССА дипломының иесі, Халықаралық бизнес университетінің «Қаржы
және есеп» кафедрасының доценті

Мырзаева Улжан Абдикаимовна – экономика ғылымдарының
магистрі, Халықаралық бизнес университетінің «Қаржы және есеп»
кафедрасының доценті

Грэм Коссерат және Неил Родда

Г 90 Қазіргі заманғы аудит: Оқулық. / Грэм Коссерат және Неил Родда. – Алматы:
ЖШС РПБК «Дәуір», 2017. – 408 б.

ISBN 978-601-217-616-2

Бұл оқулық бакалавриат, магистратура және кәсіби деңгейде білім алушылардың жаһандық нарықта аудит жүргізу қабілетін шын мәнінде дамытады. Оқулық тоғыз тараудан, қорытындыдан, білім алушылардың деңгейін бағалауға арналған тест сұрақтарынан, талқылауға арналған сұрақтардан және кәсіби қолдану сұрақтарынан тұрады.

Оқулықтың алғашқы төрт тарауында бухгалтер мамандығының рөліне қатысты аудиторлық ортаның мазмұны, қаржылық есептілік аудитінің сипаты мен мақсаты, кәсіби күтілімдерге сәйкес әдептілік міндеттердің маңыздылығы және сипатының түсіндірмесі, аудиторлардың заңды жауапкершіліктерін талқылау туралы айтылады. Аудитті жоспарлаудың және өткізудің негізгі әдістері 5-9-тарауларда түсіндіріледі.

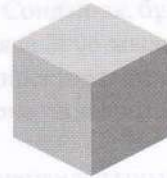
ӘОЖ 657.6
КБЖ 65.053

© 2009 Jahn Wiley & Sons, Inc.

Барлық құқықтар қорғалған. Бұл басылымның ешқандай бөлігі кез-келген формада, электронды немесе қағаз жүзінде және фотокөшіру, жазу сияқты басқа әдістер арқылы көшіріліп алынбайды немесе көшірмесі жасалынбайды, сондай-ақ Wiley-дің рұқсатынсыз іздестіру жүйесіне енгізілмейді.

© Қазақ тіліндегі аудармасы Қазақстан Республикасы Жоғары оқу орындарының қауымдастығы, 2017

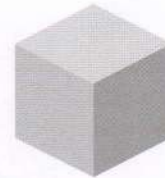
ISBN 978-601-217-616-2



МАЗМҰНЫ

Кіріспе	6
1-TAPAY	
Аудит және тәуелсіз аудитор мамандығы	9
2-TAPAY	
Қаржылық есептілік аудиті	49
3-TAPAY	
Кәсіби әдеп	85
4-TAPAY	
Аудиторлардың заңды жауапкершілігі	129
5-TAPAY	
Аудиторлық тәуекел және аудиторлық дәлелдеме	163
6-TAPAY	
Аудиторлық тапсырманы қабылдау және аудитті жоспарлау	208
7-TAPAY	
Ішкі бақылау және бақылау тәуекелін бағалау	254
8-TAPAY	
Аудиторлық іріктеу	303
9-TAPAY	
Маңыздылығы бойынша тексеру процедураларын әзірлеу	343
Тараулар бойынша тест сұрақтарының жауабы	381
Кәсіби қолдану сұрақтарының жауабы	382

ISBN 978-602-317-418-7
KDK 65.053
Г. 90



АТЫСШЫН ТІЛДІН Аудармалары:
Менякина Кулшып Сейтжанқызы – филология ғылымының
кандидаты, Қазақстанның еңбек сіңірген жазушысы,
АССА Әлеуметтік Ғылымдарының докторы, Қазақстанның
және шетел университеттерінің профессоры,
Мәжілім Уәли Абжанованың – экономика ғылымының
кандидаты, Қазақстанның еңбек сіңірген жазушысы,
Қазақстанның еңбек сіңірген жазушысы

КІРІСПЕ

Бірінші және екінші басылымдардың тарихы

Бұл оқулық Вальтер Г. Келлдің және Ричард Э. Циглердің алғашқы американдық оқулығына негізделген, Австралияда қолдану үшін Гударшан Гилл және Грэм Коссерат бейімдеген. (Американдық оқулықтың соңғы басылымын жазған авторлар Уильям Б. Бойнтон және Раймонд Н. Джонсон.) Гилл мен Коссерат австралиялық оқулықты әзірлеп, 1985 жылдан бастап 2001 жылға дейін алты басылым шығарды. Бұл оқулық Австралияның көптеген университеттері мен колледждерінде қолданылатын жетекші оқу кітабына айналды. Гилл мен Коссераттың бесінші және алтыншы басылымдарына Мельбурндегі Корольдік технологиялық университеттің доценті Филомен Леунг және Батыс Австралия Университетінен Поль Корам қосылды. Оқулықтың австралиялық басылымының дамуына лекторлар мен студенттердің пікірлері зор үлесін қосты. Аудит стандарттарын үйлестіруге байланысты бүкіл әлем бойынша аудит жүргізу үшін қолданылатын әмбебап оқулықты дайындау туралы шешім қабылданды. Қазіргі таңда оқулықтың Австралия нұсқасына да, британдық нұсқасына да қолжетімді, олардың әрқайсысы бухгалтерлік есеп пен аудиттің ұлттық және халықаралық стандарттарына сәйкес келеді. Бұл аудиттің толығымен әмбебап мамандық ретінде дамуын көрсетеді және студенттердің жаһандық нарықта аудит жүргізу қабілетін шын мәнінде дамытады.

Үшінші басылымды шолу

Бұл оқулық бакалавриат, магистратура және кәсіби деңгейде оқытылатын аудит бойынша кіріспе курстарға арналған. Осы оқулықтың мақсаты-қоршаған ортаны қорғау саласындағы соңғы жетістіктерді және аудиттің әдіснамасын түсіндіруді жан-жақты және кешенді қамтамасыз ету болып табылады. 2004 ж. желтоқсанда Ұлыбритания мен Ирландияның Аудиторлық тәжірибе жөніндегі кеңесі (АТК) аудиттің халықаралық стандарттарының (АХС) басым бөлігін қабылдады (бейімделген түрде). Осы оқулықты жазу кезінде Аудиттің халықаралық стандарттары мен ақпаратты растау комитеті (АХСАРК) АХС-ның анықтығын жақсарту үшін, оларды қолдануды және аударуды жеңілдету үшін («Айқындық жобасы») өздерінің барлық стандарттарын қайта қарады. Ұлыбританияның көзқарасы тұрғысынан алғанда АТК АҚСХК (IAASB) «Айқындық

жоба» жобасына елеулі қаржы бөлді, ол Еуропалық Одақ шеңберінде қаржылық есептілікті және аудитті үйлестірудің жалпы процесінің бөлігі болып табылады. Үйлестірудің басқа аспектілері әдеп кодексін және кәсіптік мінез-құлықтарды, сондай-ақ корпоративтік басқару мен кәсіпорындарды басқару жүйесін қамтиды. Сондай-ақ, бұл басылымда осы салалардағы оқиғалар да қарастырылады. Ұлыбританияда 2006 жылы қабылданған Компаниялар туралы заң инвесторларға, компаниялар директорларына және аудиторларға көптеген жаңа шаралардың кең спектрін ұсынды және ол шаралар осы басылымда көрсетілген.

Оқулықтың алғашқы төрт тарауында аудит контексіндегі бухгалтер мамандығының рөліне қатысты аудиторлық ортаның мазмұны, қаржылық есептілік аудитінің сипаты мен мақсаты, кәсіби күтілімдерге сәйкес әдептілік міндеттердің маңыздылығы және сипатының түсіндірмесі, аудиторлардың заңды жауапкершіліктерін талқылау туралы айтылады. Аудитті жоспарлаудың және өткізудің негізгі әдістері 5-9-тарауларда түсіндіріледі. Аудит процесінің осы аспектісі аудиторлық стратегияны әзірлеуде тәуекелдерді бағалаудың ықпалын және қолданыстағы аудиторлық мақсаттарды анықтаудағы мақұлдаудың өзектілігін түсіндіру үшін қисынды және дәйекті түрде жасалған. Оқулық жазылып жатқанда аудит тәжірибесі мен аудитті реттеу мынадай маңызды өзгерістер мен дамуды бастан кешірді:

- корпоративтік басқарудың және кәсіпорынды басқарудың дамуы;
- АСҚСХК (IAASB) «Айқындық жоба» жобасы аясында АХС қайта қарау;
- ақпараттар сенімділігін растау жөніндегі тапсырмаларға (аудиттен басқа), сондай-ақ аудиторлық және аудиторлық емес қызметтерге қатысты стандарттарды әзірлеу;
- Ұлыбританияда 2006 жылы қабылданған Компаниялар туралы заңды 2007 жылдан 2008 жылғы қазанға дейін кезең-кезеңімен енгізу;
- Аудиторлық қызмет туралы ЕО директивасы (қайта қаралған Компаниялар туралы 8-заң);
- «Аудит сапасын» дамыту.

Бұл текст осы оқиғаларды сипаттайды, себебі аудиттің ағымдағы жағдайын жариялау кезінде олардың нәтижелерінің көрсетілуін қамтамасыз ету үшін ақылға қонымды болжамдар жасауға болады. Осылайша, оқырмандар осы оқиғалар туралы білетін болады және оларды жариялаудан кейінгі оқиғаларға сілтеме жасай отырып, аудиттің түсінігін өзгерте алады. Өз кезегінде, есеп беру стандарттарын қайта қарау бойынша АСҚСХК (IAASB) жобасының толымсыз екенін атап өткен жөн. Сондықтан, мәтінде Ұлыбританияның стандарттары оқулық жарияланған күнінде де қолданылуын жалғастырады деп есептейміз. Оқырмандар осы оқулықты өңдеу кезінде стандарттың қайта қаралған Аудиттің халықаралық стандартымен алмастырылуы мүмкін екенін білуі керек.

Осы оқулықтың ерекшеліктері

- Әрбір тараудың басында:
 - тараудың мазмұнына шолу жасалған;
 - осы тарауда қолданылатын зерттеу мақсаты және

- осы тарауға катысты аудит және бухгалтерлік есеп жөніндегі халықаралық кәсіби бекітулер көрсетілген.
- Өрбір тарауда:
 - әр бөлімнің соңында алған білімді тексеруге және нығайтуға арналған қорытындылар жасалған;
- Өрбір тараудың соңында:
 - ары қарай білімді толықтырып оқу үшін қосымша библиография;
 - тарауда ұсынылған материалдардың менгерілуін тексеруге арналған тест сұрақтары;
 - ойлауды ынталандыруды және аудиторияда талқылауға арналған сұрақтарды қарастыру;
 - Ұлыбританияда және шет елдегі кәсіби органдардың емтихандарынан алынған, студенттердің кәсіби дағдыларын дамытатын және осындай кәсіби органдардың емтихандарын тапсыратын мамандарды дайындауға көмектесетін кәсіби қолдану сұрақтары қарастырылған.

Тарау бойынша тест сұрақтарының, кәсіби қолдану сұрақтарының жауаптары оқулықтың соңында берілген. Қосымша материалдарды www.wileyurope.com/college/cosserat сайтынан алуға болады.

- Қосымша сұрақтар мен жауаптары бар оқытушыларға арналған нұсқаулық.
- Экран презентацияларына қолдануға немесе проекторларда пайдалану үшін басып шығаруға болатын PowerPoint бағдарламасының презентацияға арналған дискілері.
- Қосымша онлайн-ресурстар, соның ішінде қосымша материалдар, жанартулар және қосымша сұрақтар мен жауаптар.

АУДИТ ЖӘНЕ ТӘУЕЛСІЗ АУДИТОР МАМАНДЫҒЫ

1- ТАРАУ

АУДИТ ПРАКТИКАСЫНЫҢ ДАМУЫ

- Сәйкестікке тексерудің дәстүрлі аудиті
- Аудит рөлін дамыту
- Аудит – өзгермелі парадигма

БУХГАЛТЕР МАМАНДЫҒЫ ЖӘНЕ ҚАУЫМДАСТЫРЫЛҒАН ҰЙЫМДАР

- Жеке меншік сектордың ұйымдары
- Стандарттарды әзірлейтін органдар
- Аудитті заңнамалық реттеу

ҚОҒАМДЫҚ БУХГАЛТЕРЛЕРДІҢ ҰСЫНАТЫН ҚЫЗМЕТТЕРІ

- Қаржылық ақпараттардың сенімділігін растайтын қызметтер
- Қаржылық ақпараттардың сенімділігін растауды талап етпейтін қызметтер

АУДИТОРЛЫҚ ҚЫЗМЕТТЕРДІҢ ЖӘНЕ АУДИТОРЛАРДЫҢ ТҮРЛЕРІ

- Аудиторлық қызметтердің түрлері
- Аудиторлардың түрлері

ҚЫЗМЕТ КӨРСЕТУ САПАСЫН ҚАМТАМАСЫЗ ЕТУДІ РЕТТЕУ НЕГІЗДЕРІ

- Стандарттарды әзірлеу
- Фирмаларды реттеу
- Өзін-өзі реттеу
- Тәуелсіз реттеу

ТҮЙІНДЕМЕ

СІЛТЕМЕЛЕР

ҚОСЫМША ӘДЕБИЕТТЕР

ТАРАУ БОЙЫНША ТЕСТ СҰРАҚТАРЫ

ТАЛҚЫЛАУҒА АРНАЛҒАН СҰРАҚТАР

КӘСІБИ ҚОЛДАНУ СҰРАҚТАРЫ

ЗЕРТТЕУ МАҚСАТЫ

Осы тарауды оқығаннан кейін сіздер:

1. Аудит ұғымы туралы түсінікті және аудиттің даму тарихын;
2. Аудиторлардың рөліне әсер ететін тарихи және басқа да факторларды талдауды;
3. Ақпараттардың растығын қамтамасыз ету шеңберінде аудиторлық тексерудің ауқымын және аудиториядағы емес қызметтердің басқа да түрлерімен байланысын түсіндіруді;
4. Ұлыбританиядағы тәуелсіз аудитор мамандығын және аудиттің мамандығы мен практикасына әсер ететін сайлаушыларды сипаттауды;
5. Маманданған бухгалтерлер ұсынатын аудиторлық қызметтердің сипаты мен ауқымын түсіндіруді;
6. Маманданған бухгалтерлер ұсынатын аудиторлық емес қызметтердің кейбір түрлерінің сипаты мен сипаттамасын түсіндіруді;
7. Аудиторлар мен аудиторлық қызметтердің тағы да басқа түрлерін сипаттауды;
8. Қызмет көрсету сапасын қамтамасыз етудің нормативті негіздерін түсіндіруді;
9. Аудит және аудиторлық қызметтердің сапасын бақылауда қолданылатын элементтер жүйесін тұжырымдауды білетін боласыздар.

КӘСІБИ СТАНДАРТТАР

АТЖХП	<i>Аудиторлық тексеру жүргізудің халықаралық принциптері</i>
200 АХС	<i>Тәуелсіз аудитордың жалпы міндеті және аудиттің халықаралық стандарттарына сай аудитті жүргізу</i>
240 АХС	<i>Қаржылық есептіліктің аудитін жүргізу кезіндегі алаяқтыққа қатысты аудитордың жауапкершілігі</i>
250 АХС	<i>Қаржылық есептілік аудиті кезінде заңдар мен нормативтік актілерді қарастыру</i>
220 АХС	<i>Қаржылық есептілік аудитінің сапасын бақылау</i>
1010 –	<i>Қаржылық есеп берулердің аудитіндегі экологиялық мәселелердің есебі</i>
1СБХС –	<i>Қаржылық есептілік аудиттері мен шолуын, және басқа ақпараттың дұрыстығын растауды және ілеспе қызметтер бойынша келісімдерді іске асыратын фирмаларға арналған сапаны бақылау</i>

Аудит (және аудиторлық қызметтің басқа да түрлері) бизнесті, мемлекетті және экономиканы басқаруда маңызды рөл атқарады. Осы рөлдің маңыздылығы туралы 2-тарауда толығырақ айтылады. Төменде келтірілген жылдық аудит жүргізуге міндетті ұйымдардың тізіміне қарап, аудиттің қаншалықты маңызды екенін көруге болады. Олар:

- Барлық қоғамдық және ірі жеке меншік компаниялар;
- Үкіметтік ведомствалар, муниципалдық мекемелер, мемлекеттік денсаулық сақтау қызметі мен муниципалды мекемелердің сенім қорлары;
- Тіркелген қайырымдылық мекемелері және білім беру мекемелерін қоса алғандағы, коммерциялық емес ұйымдардың басқа да түрлері.

Еуропалық одаққа мүше мемлекеттердің заңнамаларына сәйкес жыл сайын миллионнан астам аудиторлық тексерулер жүргізіледі екен.

1990 жылдан бастап аудиторлық қызметтер айтарлықтай өзгерістерге ұшырады. Аудиторлық практика қоғамның есептілікті ұсыну міндеттеріне қатысты қоғамның

өспелі күтулеріне және коммерциялық ұйымдар әрекет ететін экономикалық және техникалық прогрестің күрделіліктеріне жауап ретінде дамыды. Бүгінде инвестициялық қорларды тиімді орналастыруда жаһандану мен қаржылық есептілікті үйлесімді ету қажеттілігі даму үдерісінде маңызды болып отыр.

Үйлесімділік қаржылық есептілікті дайындауда қолданылатын қаржылық есептіліктің стандарттарына ғана емес, сонымен қатар аудит процесі сенімділігіне де қатысты болды.

Яғни кәсіп ретінде, аудит саласындағы карьера кез келген бизнес-ортада үлкен сеніммен жұмыс істеуге мүмкіндік береді, сол сияқты кәсіби қызметті жан-жақты түсінуге және қаржылық ақпараттарды пайдаланушылардың мүддесін қорғауға мүмкіндігін тигізеді.

Осы бөлімде көптеген жылдар бойындағы аудиттің концептуалды дамуы қадағаланады. Ол сондай-ақ бухгалтерлік есеп пен аудиторлық қызметтің және олардың қауымдастығының ауқымын көрсетеді, аудиторлық қызмет түрлерінің жалпы сипаттамасын, мамандыққа қатысты сапаны бақылау жүйесінің процедураларына шолу жасауды ұсынады.

Аудит практикасының дамуы

Аудит ХІІ ғасырда Ұлыбританиядағы қаржы министрлігінің уәкілетті қызметкерлері жүргізген қорлар мен кірістер есебін жай тексеруден өз клиенттері мен басқа да қаржылық ақпараттарды пайдаланушылар мүддесінде тәуелсіз бухгалтерлер жүргізетін мамандандырылған күрделі аудиторлық тексеруге дейін дамыды. Бұл тарауда аудиттің сипаты мен мақсаттарына, аудиторлардың жауапкершілігі мен бухгалтерлік және аудиторлық мамандықтың өзгеруіне ерекше көңіл бөле отырып, біраз жылдардағы аудит рөлінің дамуына сипаттама беріледі. Әсіресе ақпараттық революция жағдайында, бухгалтерлік есеп пен аудиттің дәстүрлі қызметінен кең ауқымды аудиторлық қызметтерге көшуін ескеретін болсақ, бұл тарихи болашақ өте маңызды.

Сәйкестікке тексерудің дәстүрлі аудиті

Сәйкестікке тексерудің дәстүрлі аудиті алғаш рет Ұлыбританияда 1800 жылы пайда болды. Аудиттің бұл рөлінің сипаты осы жүзжылдықтың соңында көптеген сот істері шешімдерінде анық көрсетілген. Шындығында аудит рөлінің дамуы көптеген жағдайларда сот істерінің нәтижесімен аяқталады. Оларды келесі бөлімдерден көруге болады.

Ұлыбританиядағы аудит

«Аудит» сөзі «audire» деген латын сөзінен шыққан, аудармадағы мағынасы «тыңдау» дегенді білдіреді.

Кейінгі орта ғасырлар дәуірінде Британиядағы үйлер мен жер иеліктеріндегі табыстар мен шығыстардың шоттарын (салықтық түсімдерді) аудиторлар «тыңдады», олардың міндеті осы шоттарды тексеру болды. 1494 жылы алғаш рет Лука Пачиоли сипаттаған екі жақты жазу әдісі туралы есеп жүйесінің дамуымен байланысты бухгалтерлер қауымдастығы құрылды және аудит біртіндеп маңызды рөлге ие бола бастады.

Бүгіндегі біз білетін аудиттің өркендеуі 1800 жылдың басында Ұлыбританиядағы индустриалды революция кезінде құрылған акционерлік қоғамдардың дамуымен байланысты. Бизнесінің ұйымдастырушылық формасының компания түрінде дамуы, капиталдың ірі сомаларын акционерлердің атынан басқара алатын кәсіби менеджерлер тобының пайда болуына ықпал етті. Менеджерлердің акционерлер алдында есеп беретіндігін мойындай отырып, 1844 жылы қабылданған акционерлік қоғамдарды тіркеу және реттеу туралы Заңда (акционерлік қоғамдар туралы Заң) «Директорлар компанияның есеп кітабының балансын шығарып, компанияның толық және әділ Балансын жасауы тиіс» деген талап қойылды. Заң компанияның шоттарына тексеру жүргізетін аудиторларды тағайындауды қарастырды.

1862 жылы Біріккен Корольдік компаниялары туралы қабылданған Заңының 94 қаулысында аудиторларға өз ой-пікірлерін есепте көрсетуі тиіс деген талап қойылды.

... бұл олардың пікірінде көрсетілген бе, компанияның Балансы берілген қаулымен талап етілетін және компанияның қызметі туралы сенімді және дұрыс ұсыныстар көрсету үшін толық және әділетті болып табылады... бұл есепті кезекті жиналыстағы директорлардың есебімен бірге оқыған жөн.

Компания туралы дәйекті заңдар арқылы аудит функцияларының даму жағдайы 1.1-кестеде көрсетілген. Шын мәнінде кестеде берілген мәліметтер 1900 жылдары барлық компаниялар үшін аудиттің алғаш рет міндетті болғанын, аудиторларға 1948 жылдан бастап, сәйкес кәсіби біліктілікке ие болу міндеті жүктелгенін, уақыт өте келе есептілікті құрастырудағы болған өзгерістерді сипаттайды. Ал кейде, заңдар революциялық сипатта болған және ол заңдар теріс пайдалануды тоқтатуға арналған, мысалы, XIX ғасырдың екінші жартысында теріс пайдалануды тоқтату үшін бизнестің жеке топтарына міндетті аудитті енгізді. Ал қалған жағдайларда заңдар үйреншікті іске айналған практиканы тек қолдап және реттеп отырды. 1900 жылға қарай сыртқы акционерлерінің саны елеулі компаниялардың көпшілігіне аудит жүргізілді және 1948 жылға қарай аудиторлардың басым бөлігі кәсіби мамандар болды.

1.1-кесте. Компаниялар туралы заңдардағы аудитке қойылатын талаптардың дамуы

ЗАҢ	АУДИТКЕ ҚОЙЫЛАТЫН ТАЛАПТАР / ЖАУАПКЕРШІЛІК	АУДИТТЕЛЕТІН АҚПАРАТ	ЕСЕПТІҢ ТҰЖЫРЫМДАМАСЫ	
1844	Акционерлік компаниялар туралы заң	Талап етіледі, бірақ тәуелсіз, немесе кәсіби аудитор болуы міндетті емес	Баланс	Толықтық және әділдік
1856	Компаниялар туралы заң	Міндетті емес. 1844 жылы қабылданған Заңдағы аудитке қойылатын талаптарын қосып қарастыратын, қабылдануы факультативті болған, заң кестелері түрінде жарияланған баптардың типтік жиынтығы	Баланс	Толықтық және әділдік
1868	Темір жолдарды реттеу туралы заң	Міндетті аудит	Шоғырландырылған баланс	-

1871	Газ туралы заң	Талаптары темір жол компанияларына арналған талаптарға ұқсас	-	-
1879	Банктер туралы заң			
1882	Электр энергиясы туралы заң			
1900	Компаниялар туралы заң	Міндетті аудит. Директор да, лауазымды тұлға да жүргізбейді. Тек аудитор ғана жүргізеді. Аудитордың бухгалтерлік кітапқа, есептік мәліметтерге, ақпараттар мен анықтамаларға қол жеткізу құқы бар	Баланс	Сенімділік және дұрыстық
1948	Компаниялар туралы заң	Кәсіби аудит	Баланс	Сенімділік және шынайылық
1976	Компаниялар туралы заң	Аудиторлардың билігі әсіресе жұмыстан өз еркімен босатуда үдемелі күшейтілді және еншілес компаниялардың есептік жазбаларына қол жеткізуіне құқық берілді.	Пайда мен зиян және ескертулер туралы аудитордың есебінде көрсетілген әшкерелеу талаптарын күшейту. «Сенімділік және әділдік» ұғымына түзету енгізілді.	Сенімділік және шынайылық
1980				
1981				
1989	Компаниялар туралы заң	Аудиторларды нормативті реттеу	Бухгалтерлік есептің стандарттарын тану	Сенімділік және шынайылық
2006	Компаниялар туралы заң	Аудитордың есептілікті жауапсыздықпен ұсынуы қылмыстық әрекет болып есептеледі. Аудиторлардың міндеттемелеріне шектеулер енгізілген. Аудиторлар тиісті бухгалтерлік жазбалардың бар немесе жоқ екендігін зерттеуі керек.	Қаржылық есептіліктің халықаралық стандарттарын тану	Сенімділік және шынайылық

Көп жылдар бойы компаниялар туралы заңдардағы аудитке қойылатын талаптар инвестициялау әрекеттеріндегі алаяқтық пен қателерді табудан қаржылық есептіліктің сенімділігін растауға дейін өзгеріп отырды. Мысалы, Лауренс Р. Диксидің 1892 жылы жарияланған Аудит: Аудиторларға арналған практикалық нұсқаулар¹ кітабында аудиттің мақсаты:

- Алаяқтықты анықтау;
- Техникалық қателерді анықтау;
- Есеп принциптерінің қателерін анықтау сияқты үш бөлімнен тұрады делінген.

2006 жылы қабылданған компаниялар туралы Заңда аудиторлар жауапкершілігінің тізімі акционерлерді қателестіру үшін Викториандық директорлар пайдаланған, әсіресе компанияның шоттары есептік жазбалармен үйлесе ме, соны анықтауды талап ететін қарапайым тәсілдерді көрсетеді. Бухгалтерлік есепті және бағалы қағаздар нарығын

дамытудағы айла-шарғы жасау әрекеттерінің өсуіне байланысты директорлар көбінесе инвесторларды қателестіру үшін капиталдан дивидендтерді төлеудің қарапайым әдісінің орнына бағалы қағаздар нарығын қателестіруге арналған шоттар құрады. Заңдарға енгізілген соңғы толықтырулардан ақпараттарды толық ашып көрсетуге байланысты алаңдаушылықтың өсіп отырғанын және компания шотының шын мәнінде әділ болып табылатынын тексеретін аудиторларға үлкен жауапкершілік жүктелгенін байқауға болады.

Сот практикасының аудитке әсері

«Тыңдау» шоттары және есептік жазбаларды тексеру сол кездегі аудиттің басым функциялары болды, ал 1800 жылдың соңындағы басты екі аудиторлық сот ісі аудиттің іргелі принциптерін орнатуға көмектесті. London and General Bank (1895)² және Kingston Cotton Mill Co. (1896),³ қатысты сот істері туралы 4-тарауда айтылған. Бұл сот істері аудиторлық қызметтің кәсіби қызмет екендігін анық көрсетті, олар барынша сақтық пен кәсіпқойлықты танытуға міндетті, бірақ кез келген бұрын болып кеткен жағдай соттың нақты дұрыс шешім шығаруы үшін субъективті мәселе болып табылады.

Бухгалтерлік есеп пен іскерлік ортаның күрделілігі аудиторларға ұйымдардағы алаяқтық қызметтердің барлық аспектілерін анықтауды қиындатады. Сондықтан алаяқтық пен қателерді анықтаудағы аудиторлардың жауапкершілігі туралы мәселе әлі де кең талқылануда. Дегенмен осы екі сот істерінен кейін аудиторлардың негізгі міндеттері бойынша жауапкершілігін анықтауды жетілдіру жұмыстары жалғасты, кейіннен ол заңмен бекітілді.

Құрама Штаттардағы аудиттің дамуы

Аудит АҚШ-та Ұлыбританияға аналогты түрде дамыды және Біріккен Корольдіктегі сот төрешілері, кәсіпқойлар АҚШ-ғы аудиттің дамуын мұқият қадағалады.

1931 жылы Ультрамарес (Ultramares) корпорациясындағы сот ісі кәсіби бухгалтерлерден аудиторлар өз пікірлерін айтады, бірақ баланс, пайда мен зиян және артығы туралы тиісті есептіліктердің әділетті ұсынылғанына кепілдеме бермейтінін нақтылауын талап етті...

Осы корпоративтік басқарудың және қаржылық қоғамдастықтың қатаң сынына жауап ретінде Құрама Штаттар Конгресі 1933 жылы бағалы қағаздар туралы Заң және 1934 жылы бағалы қағаздар мен биржалар туралы заңдар қабылдады. Бұл заңдар бағалы қағаздарды жаппай шығару үшін бағалы қағаздар жөніндегі Комиссияға тіркелгісі келетін корпорациялардың немесе бағалы қағаздар шығаруға ұмтылған корпорацияның қаржылық есептілігінің аудитін жүргізуге талаптар қойды. Бұл заңдар кәсіби бухгалтерлерден үлкен жауапкершілікті талап етті және олардың билігін арттырды. Бағалы қағаздар мен биржалық операциялар бойынша Комиссия 1939 жылы McKesson & Robbins компаниясының алаяқтық жасау жағдайына тексеру жүргізді, алынған нәтижелерінің тек аудит процедураларына ғана емес, сондай-ақ аудит стандарттарының дамуы мен аудиторлық есептің мазмұнына да әсері болды. Дебиторларды растау және түгендеу процедураларын сақтау міндетті болды.

Аудит рөлін дамыту

Аудит тәсілінің өзгеруінен басқа, аудиторлар енді есеп берушілікке және пайдаланушылар үшін түсінікті пайда көзі болып табылатын қаржылық есептілікке деген үлкен сұранысқа тап болды. Жетілдірудің тағы бір түрі аудит жүйелілігі мен сапасын жақсарту үшін ресми стандарттарды шығару болды. Сондай-ақ аудит мамандандырылған қызмет секілді тек қаржылық есептіліктің сенімділігін мақұлдап қана қоймай, қаржылық ақпараттың тұтастығын және компания басшылары мен басқа да пайдаланушылардың шешімдер қабылдау кезінде оның пайдалылығын да арттырады деп болжамдайды.

Ақылға қонымды сақтық пен кәсібилікті анықтау

1967 жылы ThomasGerrard&Son Ltd 1⁴ секілді сот істерінің қатары ақылға қонымды сақтық пен кәсібиліктің уақыт өте келе біртіндеп дамитындығын көрсетті. Бұл сот істері аудиторлардың алаяқтыққа тиісті дәрежеде назар аударуларына және пайда болған күдікке белсенді зерттеулер жүргізуіне мүмкіндік берді. Сот төрешілері жеке жағдайларда сақтық пен кәсібиліктен тұратын мамандандырылған стандарттардың негіздерін бағалауға өздерінің ерекше құқықтарын пайдалануды жалғастырды.

Қаржылық ақпараттың сенімділігін күшейту

1970 жылдары аудиторлар өз рөлдерін қаржылық ақпараттың сенімділігі мен капиталдың тиімді нарығының қызметін қолдауды күшейту деп сипаттайтын.⁵

1975 жылдың 6 сәуірінен бастап Нью-Йорк Таймс журналы аудиторлар қаржылық есептіліктің сенімділігін және қаржылық есептің «тиісті негізде ұсынылатынын» қамтамасыз етуді куәландырулары тиіс екендігін мәлімдеді. Бұл функция түрлі аудиторлық практикамен, төмендегілерді қоса алғанда жанама түрде байланысты болды:

- Қаржылық ақпараттарды құру үшін қолданылатын компанияның есептік жазбаларын, процедуралары мен бақылауларын тексеру және зерттеу;
- Бухгалтерлік есептің түрлі қағидаларын пайдалануды мақұлдау;
- Берілген мәліметтердің қателестіруге алып келетін жалған өтініштерден тұрмайтындығын қамтамасыз ету үшін қаржылық есептілікті зерттеу.⁶

Аудит пайдаланушылардың ақылға қонымды сенімділігін қамтамасыз ету қызметі ретінде

Аудиттің халықаралық стандарттары жөніндегі Комитеті мен ақпараттардың сенімділігін растау жөніндегі Бухгалтерлердің Халықаралық Федерациясы

сенімділікті растау тапсырмасын кәсіби маманның сенімділігін арттыратын, оны болжамды пайдаланушылар бағалау үшін немесе зерттеу пәнін өлшеу үшін қолдана алатын, яғни критерийлерді есепке ала отырып кәсіптік немесе болжамды пайдаланушылардың екі жақты жауапкершілігі болып табылатын тапсырма деп есептейді.⁷

Аудиттің халықаралық стандарттары жөніндегі Комитеті ақпараттар сенімділігін растаудың халықаралық негіздерін бекітеді және ақпараттар сенімділігін растау келесі элементтерден тұратынын көрсетеді:

- үш жақтың өзара қарым-қатынасы: кәсіби маманның, мысалы, жауапты жақтың тәуелсіз аудитору, компания директорларының кеңесі және компания акционерлері секілді болжамды пайдаланушылар;
- зерттеу пәні, директорлардың акционерлер алдында өз есептерін қаржылық есептілік арқылы көрсетуі;
- тиісті критерийлер, мысалы, қаржылық есептіліктің халықаралық стандарттарына сәйкестендірілген шынайылық және әділдік;
- жеткілікті тиісті дәлелдемелер, мысалы есеп кітаптары мен компанияның жазбалары;
- сенімділікті мақұлдайтын жазбаша есеп, мысалы аудитордың есебі.

Осы негіздерге сәйкес сенімділікті растаудың екі түрі болады: жеткілікті сенімділікті растау және шектеулі сенімділікті растау.

Жеткілікті сенімділікті растаудың (мысалы, аудиттің) мақсаты аудитордың білдірген оң пікірін негізге алып, ақпараттың сенімділігін растауда бұрмалау тәуекелін ең төменгі деңгейге дейін түсіру болып табылады.

Мысалы, аудиторлық тексеру кезінде орындаушы:

- зерттеу пәні елеулі бұрмалануы мүмкін тәуекелдерді анықтайды;
- ең төменгі деңгейі дұрыс көрсетілмеген зерттеу пәнінің тәуекелінің жалпы деңгейін төмендету үшін, осы тәуекелдерге жауап ретінде айғақтарды жинау және бағалау процедураларын орындайды;
- белгіленген критерийлерге сәйкес оң пікір білдіреді, мысалы, «біздің пікірімізше қаржылық есеп (зерттеу пәні) шынайы және әділ ұсыныс береді (барлық маңызды қатынастарда критерийлермен келіседі)».

Шектеулі сенімділікті растаудың мақсаты – аудитордың теріс пікірінің негізінде, тәуекелі бекітілген сенімділіктен жоғары болатын расталған ақпараттар сенімділігін бұрмалау тәуекелін қалыптасқан міндеттеме жағдайында ең төменгі деңгейге түсіру. Шолу тәжірибесі осыған мысал бола алады, мұнда тәжірибе алып жүрген маман жеткілікті дәлелдемелерді (дәлелдемелер жинау процедуралары аудитке қарағанда аз) шот балансы мен келісімдерді тексеру жолымен емес, анықтамалар жинақтау мен аналитикалық процедураларды жүргізу арқылы алуы қажет. Қалған процедуралар зерттеу пәніне дұрыс емес деген болжам жасалғанда жүргізіледі.

Осыдан шыққан ақпарат сенімділігін растау шектеулі және теріс формада көрсетіледі, мысалы, «зерттеу пәнінің барлық маңызды қатынастарда критерийлерге сәйкес келмейтініне сенуге мүмкіндік беретін ешқандай факт көрсетілмеген».

Тәжірибелік мақсат үшін, Аудиттің халықаралық стандарттары мен ақпараттар сенімділігін растау жөніндегі Комитет өспелі сұранысқа жауап ретінде тарихи қаржылық ақпараттар (аудиторлық және шолу бойынша тексерулер) сенімділігін растау жөніндегі аудиторлық тапсырмаларды реттеу мен сенімділікті растау жөніндегі тапсырмалардың басқа түрлері арасындағы өзгешеліктерді анықтайды.

Аудиторлық тексерулер аудиттің халықаралық стандарттарымен (АХС) және аудиторлық практиканың халықаралық негіздерімен (АПХН) реттеледі. Шолу бойынша тексерулер халықаралық стандарттармен және практикалық шолу туралы халықаралық мәлімдемелермен реттеледі.

Аудиттен немесе тарихи қаржылық ақпараттарды шолудан бөлек ақпараттар сенімділігін растайтын тапсырмалар ақпараттардың сенімділігін растау жөніндегі Халықаралық стандарттармен реттеледі. Бұдан басқа кәсіби бухгалтерлер басқа да

қызметтер ұсынады, олар сенімділікті растауды талап етпейді, сондықтан аудиттің халықаралық стандарттары мен ақпарат сенімділігін растау жөніндегі Комитет ілеспе қызметтер бойынша халықаралық стандарттар әзірлейді.

Олар:

- белгілі бір орындалған процедуралардың есептілікте көрсетілетін келісілген қорытындысы;
- сенімділігін ерекше растауды қамтамасыз етпейтін ақпараттарды дайындау бойынша тапсырмалар (мысалы, қаржылық есептілікті дайындау), бірақ пайдаланушылар үшін кәсіби бухгалтердің тиісті дағдылар деңгейін және қызметтерді ұсыну кезінде сақтық шараларын қолдану фактісі тиімді б.т.

Аудиторлық емес қызметтерді ұсынуда пайдаланушылардың қателесуіне жол бермеген дұрыс, оларға ақпараттың сенімділігін растаудың барлық деңгейлері ұсынылады.

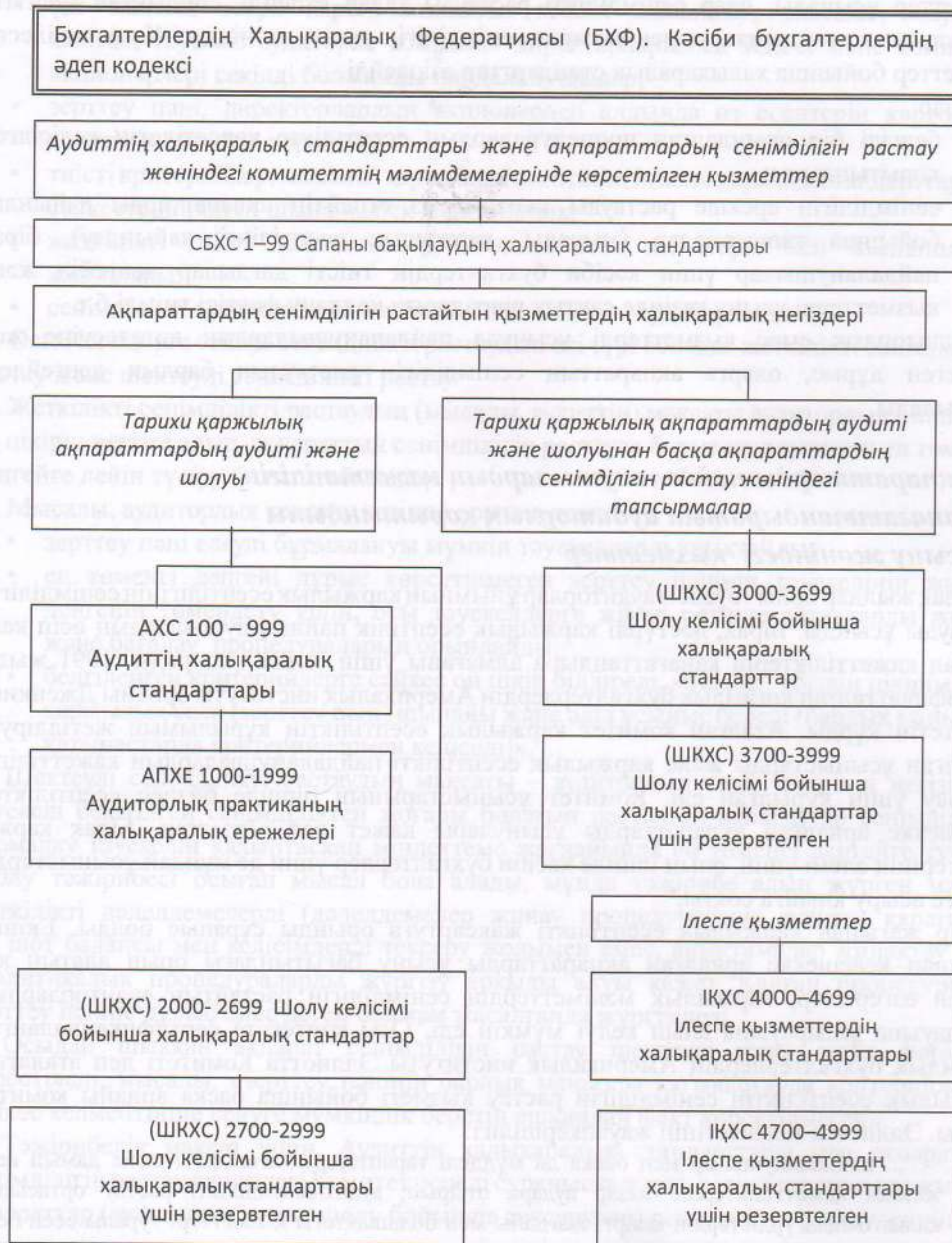
Ақпараттарды пайдаланушылардың қажеттілігін қанағаттандыратын аудиторлық қорытындыны ұсыну жөніндегі қызметтер

Ұзақ жылдар бойы тәуелсіз аудиторлар ұйымның қаржылық есептілігінің сенімділігін растауды ұсынды. Бірақ, дәстүрлі қаржылық есептілік пайдаланушылардың өсіп келе жатқан қажеттіліктерін қанағаттандыра алмағаны үшін сынға ұшырады. 1991 жылы сертифицирталған қоғамдық бухгалтерлердің Америкалық институты арнайы Дженкинс комитетін құрды. Аталған комитет қаржылық есептіліктің құрылымын жетілдіруге арналған ұсыныстарды және қаржылық есептілікті пайдаланушылардың қажеттілігін бағалау үшін құрылған еді. Комитет ұсыныстарының бірінде бизнес есептіліктер келешекке арналған ақпараттарды ұсынулары қажет деп айтылған. Бірақ қаржы есептерінің әлемі үшін, оның ішінде кәсіби бухгалтерлер үшін де мұндай ұсыныстарды жүзеге асыру қиынға соқты.⁸

Бір жағынан қаржылық есептілікті жақсартуға орынды сұраныс болды. Екінші жағынан келешекке арналған ақпараттарды ұсыну бағытындағы орын алатын кез келген өзгерістер, қаржылық мәліметтердің сенімділігін растайтын аудиторлардың сот дауына ұшырауына алып келуі мүмкін еді. Осы контексте сертификацияланған қоғамдық бухгалтерлердің Америкалық институты Эллиотта Комитеті деп аталатын қаржылық есептіліктің сенімділігін растау қызметі бойынша басқа арнайы комитет құрды. Эллиотта Комитетінің жауапкершілігі:

... пайдаланушылар мен басқа да мүдделі тараптардың ағымдағы және дамып келе жатқан қажеттіліктеріне назар аудара отырып, аудит/сенімділікті растау ортасында қалыптасқан үрдістердің қазіргі жағдайы мен болашақтағы қызметтері туралы есеп беру және талдау болды.

Директорлар кеңесі, АИСПБ (АИСПА), сенімділікті растайтын қызметті ұсыну жөніндегі арнайы комитеттің АИСПБ алдындағы жауапкершілік (22 сәуір 1994 жыл)



БХФ Басшылығы (1- бөлім) – Қаңтар 2008

1.1-сурет. Аудит халықаралық стандарттары және ақпараттардың сенімділігін растау жөніндегі комитет шығарған мәлімдеменің құрылымы

Дерек көзі: Авторлық құқық @ Қаңтар 2008 Бухгалтерлердің халықаралық федерациясы (IFAC). Авторлық құқық қорғалған. БХФ рұқсаты қолданылған.

БХФ басшылығы (1-бөлім), <http://www.ifac.org/Members/Pubs-Details.tpl?PubID=12053500512580151&Category=Auditing%2C%20Assurance%20%26%20Related%20Services> (қол жемімді 31 шілде 2008).

Эллиотта комитеті қызметтің осы түріне деген сұраныстың төмендеуіне байланысты, қаржы есептілігінің дәстүрлі аудитінен ерекшеленетін өз өнімдерінің әлеуетін әртараптандыру қажеттілігін мойындады. Олар өздерінің қолданыстағы нарықтарын нығайтып және артта қалған ақпараттар нарықтарымен бәсекелесіп пайда табу үшін, кәсіби мамандар ұсынған сенімділікті растау жөніндегі қызметтер аясын едәуір ұлғайту және қамту арқылы қол жеткізуге болатынын ұсынды.⁹ Сонымен қатар, олар сенімділікті растау қызметінің спектрін кеңейту бағытында өзгертіп, аудиттеу/ аттестациялау қызметін ақпараттар сенімділігін растайтын қызметке өзгертуге болатынын ұсынды.¹⁰ 2001 жылдың соңында американдық Энрон алып корпорациясының күйреуі қаржы есептілігін және тыңдауды жетілдірудің дамуына жаңа серпін берді.

Бүгінгі күнде, қарастырылып отырған ұсыныстардың арасында ұйымның тәуекелін бағалау жүйесінің тиімділігі туралы есептілікті ұсынуға және қоғамдық компаниялар үшін ашып көрсету міндетті болып табылатын Операциялық және Қаржылық қызметтерді шолуға қатысты, аудиторларға қойылатын талаптар белгіленген.

Кәсіби, реттеуші және стандарттарды белгілейтін органдар ақпараттар сенімділігін растайтын қызметтер мен аудиторлық қызметтерге байланысты өздерінің позицияларын қайта қарастырып жатқанда, маманданған компаниялар ақпараттық технологиялардың қарқындап өсуіндегі және пайдаланушылардың қажеттіліктерінің күрделі өзгерістеріндегі қиындықтармен күресуді жалғастыруда.

1997 жылы KPMG Peat Marwick LLP компаниясының басылымында аудиторлық қызметтер департаментінің директоры William Kinney Jr бизнестің өміршеңдігі мен пайдалылығын бағалау қазіргі заманғы қаржылық есептілік аудитінің негізгі элементтеріне айналуға деп мәлімдеді.¹¹

Ол бизнес қызметін және тәуекелді талдаудың мониторингіне қажет негізгі индикаторларды, бизнес процестерді, стратегиялық талдау рәсімдерін аудиттің негізгі қадамдары ретінде есептеу керек деді.

Бизнес стратегиясының өміршеңдігі, бизнес-жоспарлардың негізділігі және ішкі бақылаудың тиімділігі аудит процедураларын анықтау кезінде шешімдер қабылдау үшін қолданылатын маңызды мәліметтер болып табылады.

Келесі абзацта аудиторлық практиканың тағы бір деңгейге қалай көтерілгені, қаржылық есептіліктің маңыздылығын арттыру сияқты сұрақтардың жауабы көрсетілген.

Жаһандық экономика жағдайында жұмыс істейтін бизнес ұйымдар және бизнес стратегиялар барған сайын күрделеніп, өзара байланысты болуда, сондықтан біз ұйым деңгейінде нығайып бекітілген, яғни маңызды бұрмалаушылықтарды анықтауға мүмкіндік беретін аудиттің әдістері мен процедураларын өңдеп жасауға көп көңіл бөлінуі тиіс деп есептейміз, өйткені олар аудиторлардың клиенттік жүйенің динамикасын түсінуде сынау және логикалық қорытынды туралы ой-пікірлерін дәлелдеуіне көп мүмкіндік береді. Біз, бүгінгі таңдағы күрделі экономикалық жағдайларда, бір кезде баланс формасы түрінде пайда болған дәстүрлі аудитті басқа формаға көшіру керек деп есептейміз, себебі ол кездегі аудиторлар негізінен шағын топтармен жұмыс жасап, тексерулер жүргізген. Бүгінгі таңдағы аудиторлар, қаржылық есептіліктің сенімділігіне қатысты ой-пікірлерін қалыптастыратын кезде клиенттің бизнесі, индустриясы және оның бизнес ортамен өзара байланысы туралы ақпараттарға баса назар аударғаны жөн...¹²

Аудит – өзгермелі парадигма

Алдыңғы бөлімдерде айтылғандай, аудит рөлінің дамуы бірнеше кезеңдерден өтті. Аудиттің өзектілігі, қаржылық ақпаратты пайдаланушылар үшін қаржылық есептіліктің анықтығына және сенімділігіне қатысты тәуелсіз пікір ұсыну, алаяқтық пен қателерді анықтау және шоттардың дұрыстығын қамтамасыз ету сияқты тарихи құндылықтарының арқасында орнатылды.

Қазіргі таңда аудиторлар, пайдаланушылардың ақпараттық қажеттіліктерінің күрделілігін көрсету үшін, қаржылық есептіліктің сенімділігін ғана арттырып қоймай, сонымен бірге маңыздылығын арттыратын қызметтерді де ұсынуы тиіс деп есептейді, мысалы, бұрмалаушық туралы хабарламалар, бизнес тәуекелін анықтау және ішкі бақылаудың кемшіліктері туралы басшылықты хабардар ету, сондай-ақ басқаруға қатысты басқа да сұрақтарды қарастыру. Аудитте күтілетін өзгерістермен қатар, дәстүрлі аудиторлық қызметтері аудиторлық емес қызметтерге алмасқан аудиттің бәсекелестік ортасы да бар. Тәуелсіз аудиторлардың парадигмасы өзгереді және аудиторлардың рөлі қайта қаралады деген дәлел бар. Аудиттің негізгі үш аспектісіндегі өзгерістердің талқылануы төменде келтірілген:

- алаяқтық пен қателерді анықтауға қатысты аудиторлық тексерудің көлемі;
- аудит тәуелсіздігінің негізгі сипаттамалары;
- аудитордың міндетін растайтын фактор.

Алаяқтық пен қателерді анықтау

Л.Р. Диксидің Аудит: «Аудиторларға арналған практикалық нұсқаулар» атты оқулығының 4-ші бетінде сипатталғандай, 2001 жылы Энрон корпорациясының күйреуіне дейін аудит алаяқтықты анықтауға қатыспайтын. Бұрмалаудың алаяқтық немесе кездейсоқтық жолмен жасалғанына қарамастан басымдық қаржылық есептіліктің анықтығы мен әділдігіне берілді. Энрон мұндай әдіс компания басшыларының қаржылық есеп берудегі айлакерлік ниетін анықтауда аудиторлардың қырағылығын бәсеңдетеді деп көрсетті. Дегенмен аудит стандарттарындағы соңғы өзгерістер активтердің ұрлануы немесе қаржылық есеп берудің бұрмалануы сияқты алаяқтықтың екі түрін анықтауға қатысты аудиторлардың жауапкершілігін күшейтті.

Біріншіден, бүгінгі күні, аудиторлар жалған мәлімдемелердің алдын алу үшін ұйымның тәуекелді басқару жүйесінің тиімділігін бағалауға міндетті. Бұған дейін олар өз зерттеулерінің шегін төмендетіп және осы жүйеге сенім артуға шешім қабылдағанға дейінгі сатыда бағалау жүргізетін еді. Бұдан басқа, аудитке қатыстырылған барлық штаттық қызметкерлер жағдайлардың алдын алу үшін алынған ақпараттарды дер кезінде хабарлауы керек, аудиттен тәуелсіз жұмыс істейтін штаттық қызметкерлердің кішігірім сәйкес келмейтін оқиғалардың маңыздылығын дер кезінде бағаламауы үлкен келеңсіздіктерге әкеп соқтырады.¹³

Екіншіден, қазіргі таңда аудиторлар алаяқтықты анықтауда белсенділік танытуы тиіс. Олар алаяқтықтың пайда болу тәуекелін бағалауға міндетті. Бұл әлуетті алаяқтар арасындағы жоспарларды, мүмкіндіктерді және оңтайландыруды қарастыруды қамтиды, сол себепті алаяқтық әктісі расталуы да мүмкін. Сонымен қатар аудиторлар дер кезінде түзеген есептік бағалаудағы қателерді, коммерциялық негіздеменің жоқтығынан пайда болған әдеттен тыс мәмілелерді және аудиторлар анықтаған кішігірім қателерді

мүкият зерттеп, себептерін анықтауы тиіс. Сондай-ақ аудиторлық команданың мүшелері арасында тығыз ынтымақтастық орнату қажеттілігі де атап көрсетіледі.¹⁴

Аудиторлардың тәуелсіздігі

Аудиторлар қаржылық есептіліктің сенімділігін растайды, сондықтан аудит тәуелсіздігінің концепциясы мен практикасы – аудит негізі – көптеген талқылаулардың пәні болып табылады.

Бухгалтерлік есеп жөніндегі кәсіби ұйымдар бекіткен әдеп кодексі нақты және болжамды тәуелсіздікпен байланысты тәуекелдер қатарына жатады. Тәуелсіздік бұл бухгалтерлік мамандықтың және оның халыққа ұсынылатын қызметтерінің табыстылығы пен сенімділігіне негізделген мәні. Ол өзінің растау және мониторинг қызметтерін тиімді орындауына мүмкіндік беретін мамандықтың объективтілігін қамтамасыз етуге көмектеседі.

Тәуелсіздікке қатысты ағымдағы парадигма аудиторларға аудиттелетін клиенттер үшін аудиторлық емес қызметтердің түрін ұсынуына рұқсат беретін немесе басқару әрекетіне тартылуы мүмкін мүдделер дауының орасан зор әлуетін көрсететін сенімге негізделген.

Осы көзқарасты қолдайтындар, аудиторлар аудиторлық тексерудің клиенттері үшін аудиторлық емес қызметтердің санаулы түрін орындауы керек деп есептейді. Энрон компаниясы күйрегеннен соң АҚШ-та аудиторларға өз клиенттеріне кең спектрлі аудиторлық емес қызметтерді жүргізуіне тыйым салатын заңдар қабылданды.¹⁵ Бірақ Уалман (Wallman)¹⁶ көрсеткендей, аудит тәуелсіздігінің бұл тәсілі дәлелді болып көрінгенмен, ол қоғамның мүддесіне сәйкес келмеуі мүмкін және көптеген аспектілерде қолданыла бермейтін еді. Олар бухгалтерлік аудиторлық компаниялардың жұмыстарындағы аудиторлық практиканың, іскерлік климаттың және қарқынды бәсекенің күрделіліктерін тани алмайды деп есептейтін. Ұлыбритания және басқа да елдер Америка Құрама Штатының бағытын ұстанған жоқ, бірақ аудиторлардың өз клиенттеріне ұсынатын аудиторлық емес қызметтерінің ашықтығына және бақылануына қатаң ереже орнатты.

Сонымен қатар, әдеп кодексін белгілеу және орындау жауапкершілігі кәсіби органдардан тәуелсіз реттеушілерге берілді. Бухгалтерлердің халықаралық федерациясының (БХФ) беделі мен статусы өсті және оның мүшелері арасында жаһандық масштабта қолданылатын стандарттар деңгейін тиімді анықтап берді. Осы сұрақтар қосымша 3-тарауда қарастырылады.

Аудитордың жауапкершілігі

Аудиторлық ортадағы өзгерістердің тағы бір мысалы аудиторлардың жауапкершілігіне қатысты өзгерістер болып табылады. 2006 жылы қабылданған компаниялар туралы Заңға сәйкес аудитті жүргізгенде аудиторлар өздерін тағайындаған акционерлер алдында жалпы заңдар мен нормативтерге сай жауапкершілікке тартылады, заңмен белгіленген кез келген міндеттемеге немқұрайлылық танытқаны үшін есеп береді. Аудиттелетін ұйымдардың алдында аудиторлардың жауапкершілігі келісім бойынша белгіленеді және қаржылық есептілік туралы пікірін білдіру үшін тиісті тексеру жүргізу қажеттігінен туындайды. Аудиторлардың міндетіне шектеулер қоюға немесе қысқартулар жасауға болмайтынына қарамастан, 2006 жылы қабылданған компаниялар

туралы Заң жауапкершілігі шектеулі келісімдерге отыруға рұқсат беретін ережелер енгізді. Бұл аудиторлар мен олардың сақтандыру компанияларының шығындарының төленетін төлемдерінің төмендеуіне әсер етті. Тексерушілердің және ұйымның меншік иелерінің алдындағы міндеттеріне қарағанда, аудиторлардың құқықтың заңды шешім нормаларының елеулі жиынтығын жасауға көп уақыты кететін.

Үшінші тұлғаның алдындағы аудитордың жауапкершілігіне қатысты жалпы құқық күрделі және талқылануы ауқымды тақырып болды. Caparo Industries PLC компаниясының Dickman және Others (1990) 1 компаниясына қарсы сот ісі Англияның 568 (1 All ER 568) барлық заңдарында «жақындық» концепциясының қайта анықталғанын көрсетті. Бұл жағдай Hedley Byrne & Co сот ісіндегі шешімнің күшін жойды.

Ltd компаниясының Heller & Partners (1963) 2 компаниясына қарсы сот ісі Англияның 575 (2 All ER 575) барлық заңдары бойынша аудиторлардың мүдделерін қорғайтын міндеттеріне шектеу қойды. Аудиторлар ретінде олар компания басшылығы сияқты ұжымдық шешім қабылдау үшін аудиттелген қаржылық есептілікке сүйенетін компанияның мүшелері алдында жауапты болады. Аудиторлар әлуатті инвесторлар мен жекелеген акционерлердің экономикалық шығындары үшін жауап бермейді.

Көп жылдар бойындағы аудит практикасының дамуы аудит рөлінің қаржылық есептіліктің маңыздылығының артуымен сәйкес өзгеруі мүмкін екенін дәлелдеп берді. Қаржылық есептілікке қатысты қорытындыны ұсыну жөніндегі аудиторлық қызметтердің іргелі принциптерінің өзгермегеніне қарамастан, аудит функциясының шеңберінде қаржылық есептілікке қатысты қорытындыны ұсыну жөніндегі қызметтердің мазмұнын кеңейтіп, дамытуды алдын ала қарастыруға болады. Бір жағынан бизнес ортадағы іргелі өзгерістердің болуы аудиторлардың кәсіби қызметтері үшін қажет. Бизнес ұйымдардың еспелі кутулері және есеп берудің жоғары деңгейі аудиторлардан аудиторлық қызметтерді реттеуге өзгерістер енгізуді талап етті. Осы сатыда аудиторлық практиканың келешегін болжау мүмкін әлі ерте шығар, дегенмен аудит парадигмасын сәйкестікке аттестаттаудан құнға қосылатын қызметтің рөлін арттыруға дейін өзгертуге болады.

Сонымен қатар, Еуропалық комиссия аудиторлық жауапкершіліктің проблемаларын, Еуропалық Одаққа мүше мемлекеттердің жауапкершілігіндегі өзгерістерді Еуропалық Одақтың ішіндегі ішкі нарықтарға әсер етуі мүмкін деген көзқарас тұрғысында қарастырады. 2007 жылғы бірігудің нәтижелері өз жауапкершіліктерін шектеуге қабілетті аудиторлардың пайдасына шешілген қолдауды растады. Осының нәтижесінде Еуропалық Одақ 2008 жылдан бастап Еуропалық Одаққа мүше мемлекеттер арасында аудиторлардың жауапкершіліктерін шектеуге қатысты дайындық жұмыстарын бастауды ұсынды. Аудитордың жауапкершілігіне қатысты сұрақтар 4-тарауда қарастырылады.

ҚОРЫТЫНДЫЛАР

- Өткен ғасырда аудит шоттардың дұрыстығын растау және алаяқтық пен қателерді анықтау сияқты рөлдермен шектелді.
- Сот практикасының дамуы, жаһандану, компаниялардың банкротқа ұшырауы және басқа экономикалық факторлар аудиттен болатын күтілімге әсер етті.

- Бүгінде аудит, есеп беретін пәнге қатысты қалыптасқан дұрыс пікірі бар, ақылға қонымды сенімділік деңгейінде ұсынылатын қызмет ретінде қарастырылады.
- Аудиторлардың бірінші кезекте қаржылық есептілікке қызығушылық танытатынына қарамастан, олар сенімділікті растау жөнінде ұсынылатын қызметтердің күрделі процесінің бөлімі ретінде стратегиялар мен бизнес процестерді (және тағы да басқа факторларды) талдап, зерттеу жүргізулері тиіс.
- Аудиторлардың ортасы аудит рөлінің дамуына және басқа да қызмет түрлерінің кең спектрін ұсынуына ықпал ету үшін үнемі өзгеріп отырады. Олар шектеулі сенімділікті қамтамасыз ететін және сенімділік беретін тапсырмалардан тұрады.

Бухгалтер мамандығы және қауымдастырылған ұйымдар

Бухгалтерлік есептің органдары аудит мамандығы мен практикасының дамуына:

- аккредиттелген курстар, емтихандар және бухгалтерлердің мүшелері болғысы келетіндерге арналған практикалық тәжірибелер арқылы әзірленген біліктілік стандарттарын қолдау;
- практикалық стандарттардың дамуы мен үздіксіз кәсіби оқытуды және мүшелерінің арасында сақталуы тиіс әдеп кодексі мен кәсіби мінез-құлық кодексін белгілейтін стандарттарды әзірлеу;
- кәсіби мінез-құлық кодексін және қызмет сапасын реттеудің тиімділігін қамтамасыз ету арқылы әсер етті.

Соңғы жылдары екінші функцияның және қоғамның мүддесін сипаттайтын сұрақтарға қатысты үшінші функцияның элементтері ұлттық және халықаралық деңгейлердегі тәуелсіз реттеу органдарына берілді.

Жеке меншік сектордың ұйымдары

Ұлыбританиядағы бухгалтер мамандығының пайда болуы Шотландияда XVIII ғасырда, 1745 жылғы көтерілістен кейін тәркіленген мүлікті басқарудан басталған. Банкротқа ұшыраған немесе қайтыс болған тұлғалардың мүлкін басқаруға қатысты заң жобасы Англияға қарағанда Шотландияда жылдам дамыды. Осындай қызмет түрінен өндірістік компаниялардағы есептік жазбаларды дайындауды және ұстауды талап ететін қызмет түріне көшуі табиғи процесс еді.

Өзінің беделін біліксіздік туралы қолайсыз жарнамалардың және мүлікті адал басқармаудың тәуекелінен қорғау үшін, Эдинбургтегі бухгалтерлер тобы өздерін кәсіби практиканы жүргізуге негізделген, әдеп қағидаларын қорғайтын қоғам деп жариялады. Артынан осыған ұқсас қоғамдар Шотландияның басқа да жерлерінде, содан кейін Англия мен Ирландияда тездетіп құрыла бастады. Қайта құрылған кәсіби ұйымдардың мүшелері тез көбейді және олардың он тоғызыншы ғасырдың соңғы он жылындағы негізгі табыс көздері аудиторлық қызметтен түскен табыстардан құралды. 1880 жылы Англия мен Уэльсте дипломдалған бухгалтерлер институты және 1891 жылы дипломдалған сертификатталған бухгалтерлер қауымдастығы құрылғанға дейін, жергілікті ұйымдар өздерінің күштерін ұлттық ұйымдар құру үшін біріктірді. Қоғамдық бухгалтерлердің кәсібі тікелей осы екі танымал ұйымдардың, сондай-ақ Шотландияның

және Ирландияның дипломдалған бухгалтерлер Институттарының ұсыныстарымен жалғасуда.

Дипломдалған бухгалтерлердің үш институты әдеп стандарттарын белгілеу және мүшелерінің үстінен түскен шағымдарды зерттеу сияқты сұрақтарды қарастыруда тығыз ынтымақтастық танытады және бұдан әрі институттар деп аталады. Осы ұйымдарға мүше болу ерікті, бірақ соған қарамастан маңызды болып табылады. Мысалы, мүшелік компания аудиторларының біліктілігін тіркеуді қанағаттандыру үшін қажет. Мүшелік кәсіби шеңберде белгіленетін стандарттардың күзiреттілігі өзін-өзі реттеуді қамтамасыз етеді. Бұл қоғамның мүддесінде. Қауымдастықтар мен институттар өздерінің ұсынатын сапалы кәсіби қызметтері қоғам мүддесіне қызмет ететінін растау үшін тиісті клиенттеріне кең спектрлі қызмет ұсынады. Бухгалтер мамандығы халықаралық деңгейде белсенді болып табылады.

Барлық осы ұйымдар бухгалтерлік есептің халықаралық стандарттары жөніндегі Кеңесте (БЕХС), Бухгалтерлердің Халықаралық Федерациясында (БХФ) және олардың стандарттарды белгілейтін кеңестері мен комитеттерінде ұсынылған. Олар халықаралық білім беру стандарттарының Кеңесін (ХБСК), аудиттің халықаралық стандарттары мен ақпараттардың сенімділігін растау жөніндегі Кеңесін (АХСАСРК), кәсіби бухгалтерлердің әдеп стандарттарын және оны қолдану жөніндегі нұсқаулықты әзірлейтін бухгалтерлерге арналған халықаралық әдеп стандарттары жөніндегі Кеңесін (БХӘСК) және мемлекеттік сектордағы бухгалтерлік есептің халықаралық стандарттары жөніндегі Кеңесін (МСБЕХСК) қамтиды.

Осы кеңестердің өкілдік және бірлескен жобаларға қатысуы ретінде орындаған жұмыстары Ұлыбритания мен Ирландиядағы аудиттің және бухгалтерлік есептің стандарттарын әзірлеу процесінің бағалы бөлімін құрайды.

Дипломдалған сертификатталған бухгалтерлердің қауымдастығы

Қауымдастық халықаралық деңгейде тез дамып отыр, оның 115000-нан астам мүшелері бар және құрамына 300000-ға жуық студенттер кіреді. Ұлыбритания мен Ирландияға студенттердің үштен екі бөлігі сырттан келеді – Қауымдастық 170 елде ашылған. Қауымдастық мүшелерінің үштен бірі мемлекеттік практикаға, тең жартысы коммерция мен өнеркәсіпке тартылған. Қалған мүшелері мемлекеттік ұйымдарда немесе білім беру саласында жұмыс істейді. Қауымдастық кәсіби және техникалық мәлімдеме жариялайды, өзінің әдеп кодексі бар, зерттеулерді қаржыландырады және жыл сайын конгресс өткізеді, мақсаты үздіксіз кәсіби даму болып табылатын білім беру бағдарламаларына басшылық ету.

Оның кітапханасы бар, ай сайын «Бухгалтерлік есеп және бизнес» журналын және студенттерге арналған «Студент Бухгалтер» журналын шығарады.

Англия және Уэльстегі дипломдалған бухгалтерлердің институты

Англия және Уэльстегі дипломдалған бухгалтерлердің институтын 1880 жылы Роял Чартер ашқан болатын. Күні кешеге дейін ол маманданған және мемлекеттік практикадан өткен мамандарды жалдады. Алайда, қазір ол коммерциялық және өнеркәсіптік құрылымдарды дипломдалған бухгалтерлерді дайындауға қатысуға ынталандырып, өзінің халықаралық іске қатысуын кеңейтуге ұмтылуда. Оның 128000-нан астам мүшелері бар, олардың үштен бірі мемлекеттік практикада жұмыс істейді.

Институттардың ұсынатын қызметтері Қауымдастықтың ұсынатын қызметтеріне ұқсас және одан басқа кәсіби әдеп сұрақтары бойынша кеңес беру қызметтерін ұсынады. Өзінің ай сайын жарияланатын Бухгалтерлік есеп журналынан бөлек, Институт тоқсан сайын Бухгалтерлік есеп және бизнес бойынша ғылыми журнал және Зерттеулер журналын шығарады. Қоғамдық практиканың сертификаты бар мүшелері институттың мониторинг бағдарламасына қатысады.

Сондай-ақ оның бухгалтерлік есепті сараптау саласы мен сабақтас салаларында және аудит пен ақпараттардың сенімділігін растау саласындағы оқытушыларын қосқанда, алты оқытушы маманы болды. 2005 жылы институт аудит сапасы бойынша Форумның негізін қалады.

Ол жоғары құрметті иемденеді және кәсіби мамандар, реттеушілер, инвесторлар, бизнес және басқа мүдделі тараптардың арасында аудит сапасының сұрақтары бойынша талқылаулар жүргізуге арналған тұғырнаманы ұсынады.

Заңды ұйымдар

1970 жылдан бастап бухгалтер мамандығына көп ұлтты ірі фирмалар үстемдік етті. 1990 жылы осындай фирмалардың саны 8 болды, кейінірек олардың қосылуына байланысты саны төртке дейін қысқарды. Бұл фирмалар дүние жүзі бойынша қор нарығына қатысатын компаниялардың акцияларына аудит жүргізеді. Үлкен төрттіктің компаниялары клиенттерге қажетті қызметтердің спектрін көрсету үшін инновациялық стратегиялармен тұрақты түрде айналысады. Электронды сауда мен технологияның өсуі кәсіби мамандарды үздіксіз немесе «жанды» аудитті дамытуға және ақпараттық технологиялар негізінде басқару қызметтерінің кең спектрін орындауға мәжбүрлейді. Бизнестік кеңес пен консалтингтік қызметтердің динамикалық өсуін қанағаттандыру үшін бухгалтерлер мен аудиторларды қайта мамандандыру керек деп есептейді. Үлкен төрттіктен төмен тұратын екінші класты 10-15 ұлттық компания бар. Осы компаниялардың Ұлыбританияның көптеген ірі қалаларында офистері бар және олар негізінен орта және шағын деңгейдегі клиенттерге қызмет көрсетеді. Жеке меншік компания және отбасылық бизнес секторлары олардың негізгі күшті жақтары болып табылады. Осы компаниялардың көпшілігі өз клиенттерінің халықаралық қажеттіліктерін қанағаттандыру үшін басқа елдерде шағын фирмаларының қауымдастығын ашқан.

Аймақтық фирмалардың шектеулі географиялық ауданы шегінде кеңселері бар, олар халықаралық және ұлттық компаниялардың қызметтерімен салыстырғанда саны аз клиенттерге қызмет көрсетеді. Жергілікті компаниялар жеке практиктерден немесе салыстырмалы ұсақ серіктестерден құрыла алады. Бұл ең көп тараған қызмет түрі болып табылады. Бұл фирмалар шағын кәсіпорындар мен жеке клиенттерге қызмет көрсетеді, оларға негізінен салық қызметтерін және есеп берулерді жазу бойынша қызметтерді ұсынады.

Аймақтық және қала маңындағы кейбір шағын фирмалар салық практикасының нақты аспектілері, зейнетақы туралы кеңес беру, сот процестерінде қолдау көрсету және бизнес сұрақтары бойынша кеңес беру сияқты өз тараптарынан мамандықтар ашып, соның арқасында өркендеді. Қорытындылай келе, ұйымдардың практикалық тәжірибесі мен ресурстарының мөлшерін компания ұсына алатын қызметтер спектрі шешетінін көруге болады.

Күшті бәсекелестік көп функционалды қызметтер практикасының өсуіне ықпал етті. Үлкен төрттіктің бухгалтерлік компаниялары өсіп келе жатқан алаңдаушылыққа жауап ретінде, аудиттің клиенттеріне ұсынылатын аудиторлық емес қызметтерге қатысты, өз клиенттеріне қызметтің кең спектрін ұсынды, басқарушылық кеңес беру қызметтері ұйымның жеке бизнесіне бөлінді. Ұсынылатын қызметтерінің сипаты бойынша орта және шағын фирмалар оқшаулануға және мамандандырылуға бейім болады. Ұлыбританияда жетекші екі компания Price Waterhouse (қазір PricewaterhouseCoopers) және Peat MarwickMitchell (қазір KPMG) Американдық компаниялардағы Британдық инвесторлардың мүдделерін бақылау үшін он тоғызыншы ғасырдың соңында Нью-Йоркте өз филиалдарын ашты. Британдық бухгалтерлер де ТМД-ның барлық елдерінде өз филиалдарын ашты. Осылайша, Ұлыбритания үлгісіне негізделген бухгалтер мамандығы Америка Құрама Штатында және Британ достастығы елдерінің көпшілігінде дамыды. Нәтижесінде бухгалтерлік есеп пен аудиттің практикасы осы елдерге ұқсас дамып, кейінгі жылдары халықаралық үйлесімділіктің дамуына ықпал етті.

Бұл үйлесімділік бір-бірімен және әлемнің басқа елдеріндегі компаниялармен байланыс орнатқан Ұлыбритания және Америка Құрама Штатының компанияларымен мақұлданған еді. Бұл байланыстар екінші дүниежүзілік соғыстан кейінгі көп ұлтты өнеркәсіптік корпорациялардың дамуына қатысты өте пайдалы болды. Егер бас компанияның аудиторлары, қауымдастырылған аудиторлық компаниялардың беделі аудиторлық еншілес компанияларға тиесілі екенін білсе, онда аудиттің сенімділігі күшейетін еді.

Аудиторлық қызмет нарығының құрылымы бүгінде талқылауды талап ететін маңызды тақырыптың бірі. Ірі компаниялардың аз болғандығынан нарықта бәсекенің болмауы негізгі проблемаға айналып отыр.

Лондон қор биржасы

Лондон қор биржасы (ЛКБ) (LSE) компанияның бағалы қағаздары үшін ұлттық нарықты ұйымдастыратын жеке меншік сектордың ұйымы болып табылады. Жоғарыда аталған компаниялар Лондон қор биржасының ережелері мен нұсқауларын сақтау үшін, осы қор биржасымен келісім шартқа отырады.

Листинг ережелерін белгілеу жауапкершілігі қазіргі таңда қаржылық қызметтер бойынша Басқаруды қадағалайтын листинг жөніндегі Ұлыбританияның Басқармасына заңды органдарға берілген. Алайда, бұған дейін Лондон Қор Биржасы қаржылық есептіліктің өзекті мәселелеріне бухгалтерлік мамандардың назарын аударуда маңызды рөл атқарды.

Атап айтқанда, осы Лондон Қор Биржасы бухгалтерлік маман өкілдерімен бірге 1992 жылы сэр Адриан Кадберидің төрағалығымен корпоративтік басқарудың қаржылық аспектілері жөніндегі Комитетті құрды.

Осы Комитеттің жұмысы қаржылық есептілікті жетілдіруде қолданылатын халықаралық үлгілерді әзірлеу болып табылады.

Листинг Ережесіне енгізілген, корпоративтік басқарудың қорытынды Құрамдастырылған Кодын дамыту жауапкершілігі, ары қарай қаржылық есептілік жөніндегі Кеңеске жүктелді.

Стандарттарды әзірлейтін органдар

Қаржылық есептілік кеңесі (ҚЕК)

Ұлыбритания мен Ирландиядағы қаржылық есептіліктің Кеңесі тәуелсіз реттеуші орган болып табылады. Қаржылық есептілік жөніндегі Кеңестің жалпы мақсаты корпоративтік есептіліктің және басқарудың сенімін нығайтуға әсер ету болып табылады. 2007 жылдың қараша айынан бастап қайта құрылған қаржылық есептіліктің Кеңесі Төрағадан, атқарушы емес төрағаның орынбасарынан, директордан, жеті атқарушы емес директорлардан және қаржылық есептілік Кеңесінің алты операциялық органдарының төрағаларынан тұрады.

Қаржылық есептіліктің кеңесі операциялық органдар мен комитеттердің мүшелерін тағайындайды. Ол органдарға жатады:

- Бухгалтерлік есептің стандарттары жөніндегі Кеңес (БЕСК) – қаржылық есептіліктің стандарттарын шығаруға жауапты (ҚЕС);
- Аудиторлық практиканың кеңесі (АПК) – аудиттің стандарттарын (АХС (Ұлыбританияның және Ирландияның) және есептілікті құрастыруда аудиторлар мен бухгалтерлер үшін қажет, басқа да нұсқаулықтарды шығаруға жауапты;
- Актуарий стандарттары жөніндегі Кеңес (АСК) – актуарлы техникалық стандарттарды бекітуге жауапты;
- Кәсіби қадағалау кеңесі (ҚКК) – аудиттің, бухгалтерияның және актуарийдің қызметтерін тәуелсіз бақылауды қамтамасыз етеді, экономикалық маңызды ұйымдардағы аудиттің сапасына мониторинг жүргізеді;
- Қаржылық есептілікті тексеру жөніндегі комитет (ҚЕТК) – компанияның бухгалтерлік талаптарға сәйкестігін тексереді;
- Бухгалтерлік және актуарийлік тәртіп бойынша кеңес (БАТК) – бухгалтерлер мен актуарийлерге арналған тәртіптік бағдарламалардың жұмыс істеуі мен басқарылуына жауап береді. Бухгалтерлік және актуарийлік тәртіп бойынша кеңестің орталығы қоғамның мүддесін қорғайтын істерді тергеумен айналысады;
- Корпоративтік басқару жөніндегі комитет – корпоративтік басқарудың жоғары стандарттарын жетілдіру үшін жауапты.

Барлық осы органдар аудиттің жұмыс істеуі үшін маңызды және әрі қарай мәтінде айтылатын болады. Қаржылық есептілік Кеңесі (ҚЕК) мүшелерін тағайындайтын кезде тәжірибенің және тәуелсіздіктің перспективті талаптарын қарастыруға міндетті. Техникалық тәжірибе бухгалтерлік есептің стандарттары (БЕС) жағдайында басым болады, бірақ тәуелсіздік және кәсіби емес мүшелердің біразы (бухгалтерлік мамандықтың мүшелері болып табылмайтын) Қадағалау жөніндегі кәсіби кеңес (ҚКК) Бухгалтерлік және актуарийлік тәртіп бойынша кеңес (БАТК) жағдайында басым болады.

Аудиторлық практика Кеңесі (АПК) мүшелері арасында тәжірибе қажет, бірақ көпшілігінің практик аудитор болуы міндетті емес. Сондай-ақ аудиторлық практика Кеңесі тәуелсіз аудиторлық қызметтер мен ақпараттардың сенімділігін растау жөніндегі қызметтерге қолданылатын тәуелсіздіктің, әділдіктің және тұтастықтың әдеп стандарттарын белгілеу үшін жауапты болса, кәсіби органдар мүшелерінің мінез-құлық әдебінің кодекстерін белгілеу үшін жауапты болып табылады. (Бұл сұрақтар 3-тарауда қарастырылады.)

Қаржылық есептілік стандарттарының (ҚЕС) Конституциясы және оның қосымша органдары стандарттарды әзірлеу процесінде өздерінің тәуелсіздігін кез келген топтың өз мүддесіне қарай айыптауынан барынша қорғайтындай етіп жасалған.

Қаржылық есептіліктің стандарттары реттеуді жетілдіру жөніндегі Комиссияның принциптерін ұстанады. Қаржылық есептіліктің стандарттарына және оның жұмыс органдарына қатысты ақпараттарды ҚЕС: www.frc.org.uk сайтынан табуға болады.

Қаржылық есептіліктің халықаралық стандарттары жөніндегі кеңес (ҚЕХСК)

Бүгінгі таңда Қаржылық Есептіліктің Халықаралық Стандарттарына сәйкес құрылған, қаржылық есептіліктің халықаралық стандарттары жөніндегі кеңесте шығарылған қаржылық есептілік АҚШ-ның қор биржасынан басқа, кез келген қор биржасында қолдануға қолайлы (дегенмен Америка Құрама Штаттарында қабылданған стандарттарды және ҚЕХС жақындату айтарлықтай қол жеткен прогресс болды).

Сондай-ақ, 2008 жылдан бастап, шетелдік жеке эмитенттерге АҚШ-да БЕЖК келісімінсіз ҚЕХС сәйкес қаржылық есептілікті ұсынуға рұқсат етілді. Бухгалтерлік есептің стандарттары жөніндегі Кеңес өзінің стандарттарын әзірлеу үшін қаржылық есептіліктің халықаралық стандарттарын негіз ретінде қабылдады. Басқа елдердің де көпшілігі қаржылық есептіліктің халықаралық стандарттарын қаржылық есептіліктің негізі ретінде қолданады.

Еуропалық Одақтағы ҚЕХС акцияларының бағасы қор биржасында белгіленетін компаниялар тобы жасайтын қаржылық есептілік үшін негіз болуы тиіс. Қаржылық есептіліктің халықаралық стандарттары жөніндегі Кеңес қаржылық есептіліктің халықаралық стандарттары жөніндегі Комитеттің қорымен реттеледі және қаржыландырылады. Бұл қамқоршылар органдарымен басқарылатын тәуелсіз ұйым. Қамқоршылар бухгалтерлік мамандықтың, қаржылық есептілікті дайындаушылар мен пайдаланушылардың өкілдері ретінде географиялық және топтық мүдделерін ұсынады және олар осындай өкілдіктерін қолдау үшін өздерінің араларындағы бос орындарды жабуға міндетті. Олар стандарттарды белгілейтін ұлттық органдармен кеңесе отырып, аудиторлық білімі бар ҚЕХСК мүшелерін және ҚЕХС белгілеуге айрықша жауапкершілігі және өкілеттілігі бар қаржылық есептілікті дайындаушылар мен пайдаланушыларды тағайындайды. Қаржылық есептіліктің стандарттарының міндеті стандарттарды белгілеу механизмінің тәуелсіздігін алаяқтық жасаудан қорғау болып табылады.

Бухгалтерлердің Халықаралық Федерациясы (БХФ)

Бухгалтерлердің Халықаралық Федерациясы (БХФ) бухгалтерлердің дүниежүзілік ұйымы болып табылады. Осы ұйымның әлемнің 123 елінде, ұлттық кәсіби бухгалтерлерінің органдары болып табылатын 157 мүшелері мен серіктестері бар. Өзінің стандарттарды белгілеу жөніндегі тәуелсіз кеңестері арқылы БХФ әдептің, аудиттің және ақпараттар сенімділігін растаудың, білім берудің және мемлекеттік сектордағы бухгалтерлік есептің халықаралық стандарттарын әзірлейді. БХФ миссиясы – дүниежүзілік бухгалтерлік мамандықты нығайту арқылы қоғам мүддесіне қызмет ету. Ол жоғары сапалы кәсіби стандарттарды дамытады, осы стандарттардың халықаралық үйлесімін жақындастырады және қоғамдық сұрақтарға жауап береді.

Аудиттің және сенімділікті қамтамасыз етудің стандарттары жөніндегі халықаралық кеңес (АСҚСХК)

Аудиттің және сенімділікті қамтамасыз етудің стандарттары жөніндегі халықаралық кеңес (АСҚСХК) стандарттарды белгілейтін Бухгалтерлердің Халықаралық Федерациясының тәуелсіз ұйымы б.т. Осы кезге дейін БХФ (және АСҚСХК) мақсаты тек қана кеңес беру болған еді. Ұсыныстарды мақұлдау және қабылдау туралы шешім әр елдің ресми органдарымен қабылданды, осы органдар мақұлданған және қабылданған ұсыныстардағы ауытқулардың болдырмауын қамтамасыз етуге жауапты болып табылады. Еуропалық Одақтың одаққа мүше елдердің барлығында жүргізілетін міндетті аудитке АСҚСХК стандарттарын қолдануды талап ететін шешімі қабылданғаннан кейін, АСҚСХК статусы кеңес беру статусынан ресми статуска дейін өсті.

2007 жылы Аудиттің және сенімділікті қамтамасыз етудің стандарттары жөніндегі халықаралық кеңес (АСҚСХК) әлемдік деңгейде танылып, оның стандарттарын 100-ден астам елдер қабылдады және олар ол стандарттарды өздерінің ұлттық стандарттарын әзірлеу үшін негіз ретінде пайдаланды.

Ұлыбритания мен Ирландия 2004 жылдың желтоқсан айында алғашқылардың бірі болып аудиттің халықаралық стандарттарын (АХС) қабылдады. Олар Ұлыбритания мен Ирландиядағы АХС ретінде анықталған.

Бухгалтерлерге арналған халықаралық әдеп стандарттары жөніндегі Кеңес (БХӘСК)

Бухгалтерлерге арналған халықаралық әдеп стандарттары жөніндегі Кеңес (БХӘСК) әдеп стандарттарын және кәсіби бухгалтерлерге арналған әдеп стандарттарын қолдану туралы нұсқаулықтарды әзірлейді. БХӘСК қолданатын стандарттары ұйым мүшелерінің әдеп кодексіне енгізілуі тиіс.

Аудитті заңнамалық реттеу

2006 жылы қабылданған компаниялар туралы Заңның ережелеріне сәйкес біліктілігі бар және тиісті дәрежеде бақыланатын тұлға ғана компанияның аудитору болып тағайындалады деп көрсетілген. Осы ережелерге сай тағайындалған аудитордың жүргізетін аудиті тәуелсіздік деңгейіне сәйкес тиісті дәрежеде дұрыс және шынайы болады.

Компанияның аудитору құқына ие болу үшін, тұлғаның танылған қадағалау органының мүшесі және осы органның ережелеріне сәйкес тағайындау құқы болуы керек.

Міндетті бақылау

Қадағалау органы бұл, компанияның аудитору болуға және барлық мүшелері үшін орындалуы міндетті болып табылатын аудиторлық жұмысты жүргізуге құқы бар тұлғаларға қатысты ережелерді қолдайтын және орындайтын орган. Қадағалау органдары қоғамдық тексерушілерге көрсету үшін өз мүшелерінің тізімін жасайды. Аудиторлық тексерудің қатысушылары аудиторлық есепке қолдарын қояды және міндетті түрде өздерін «тіркелген аудитор» деп көрсетеді. Бұл аудитор болуға құқы болмаса да, компанияның аудитору ретінде әрекет ететін тұлғаның қылмысын

әшкерелеуге мүмкіндік береді. Егер аудитор аудитті заңсыз жүргізген болса, онда кез келген компания аудиттің қайта жүргізілуін талап ете алады. 2006 жылы қабылданған компаниялар туралы Заңда қадағалау органы ретінде танылу үшін мынадай ережелері мен практикалары болуы тиіс деп көрсетілген:

- Компанияның тағайындалған аудитору болуға құқы бар тұлға:
 - Сәйкес біліктілігі бар;
 - Құзіретті және тиісті тұлға;
- аудиторлық жұмыс мүдделер қақтығысынсыз, адал жүргізіледі;
- техникалық стандарттар белгіленген және қолданылады;
- құзіреттілігін қолдауға арналған процедуралары бар (біліктіліктен өткеннен кейінгі білімі сияқты);
- осы ережелерге сәйкес мониторинг тиімділігін және орындалуын қамтамасыз ету үшін тиісті баламалық келісімдердің және ресурстардың бар болуы;
- мүшелікке сайлану құқына және тәртіпке қатысты ережелері әділ және негізделген болып табылады және апелляцияға беруге болады;
- құқы бар тұлғаларға қарсы және органның өзіне қарсы шағымдарды тексеруге арналған тиімді механизмдерінің бар болуы;
- баламалы сақтандыру өтемі арқылы немесе басқа да талаптарын соның ережелері бойынша қанағаттандыра алатын өкілетті құқықты тұлғалар;
- аудиторлық жұмысты жүргізу кезінде, басқа органдармен біріктірілген жоғары стандарттардың тұтастығына қолдау көрсетіледі және көтермеленеді.

Тиісті біліктілік

Тиісті біліктіліктің басым бөлігін бухгалтерлік есептегі кәсіби біліктілікті ұсынатын білікті органдардың, бұдан әрі Британдық органдардың мүшелері құрайды. Білікті органдардың қабылданған ережелері болады, ол ережелерде:

- біліктілігін жоғарылату үшін оқыту курстарына жіберу туралы талаптардың;
- ұсынылған практикалық тренингтерді мақұлдаудың сәйкестіктерін уәкілетті органдардың қадағалауы туралы айтылады.

Еуропалық Одақ

Барлық Еуропалық Одаққа мүше мемлекеттер Еуропалық Одақтың директивалары түріндегі Еуропалық Одақтың заңдарын қабылдауы тиіс болды. Мысалы, 1989 жылы қабылданған компаниялар туралы Заң Ұлыбританияның заңдарына ресми аудит үшін қолданылатын, компаниялар туралы Еуропалық Одақтың сегізінші директивасының талаптарын қосты.

2006 жылы қайта қаралған Еуропалық Одақтың сегізінші директивасы (2006 жылы қабылданған компаниялар туралы Заңға сәйкес Ұлыбританияның заңдарына кіргізілген) аудиторлардың міндеттерін, олардың тәуелсіздігі мен әдебін белгілеп, сыртқы сапаны қамтамасыз ету талаптарын кіргізіп, аудиторлық мамандықты жетілдірілген қоғамдық қадағалаумен қамтамасыз етті және Еуропалық Одақтың қадағалау органдары арасындағы ынтымақтастықты жетілдіріп, бұрынғы заңдарға қарағанда қолданылу сферасын кеңейтті.¹⁷

Қаржылық реттеу және қадағалау жөніндегі басқарма (ҚРҚБ) (FSA)

Қаржылық реттеу және қадағалау жөніндегі басқарма (ҚРҚБ) 2000 жылы қабылданған қаржылық қызметтер мен нарықтар туралы Заңда құқықтық өкілет берілген тәуелсіз мемлекеттік емес ұйым болып табылады. Қаржылық реттеу және қадағалау жөніндегі басқарманың мақсаттарының бірі тиімді, реттелген және әділ қаржы нарықтарын дамыту. Басқарма көптеген қаржылық қызметтер нарығын, биржаларды және фирмаларды реттеп отырады. Қаржылық реттеу және қадағалау жөніндегі басқарманың қосалқы органдарының бірі Ұлыбританияның листингті Басқару органы болып табылады. Осы қосалқы орган қор биржасындағы бағалы қағаздардың сәйкестігін белгілеуге қойылатын талаптарды бекітеді және баға белгілейтін компаниялар орындауға міндетті қаржылық және аудиторлық талаптарды қамтиды.

ҚОРЫТЫНДЫЛАР

- Аудиттің практикасына мүдделі тұлғалардың негізгі үш тобы әсер етеді: жеке меншік сектордың ұйымдары, стандарттарды әзірлейтін және реттейтін органдар.
- Жеке меншік ұйымдар өзін-өзі реттейтін ұйымдар қатарына жатса да, олар стандарттарды белгілейтін және реттейтін ұйымдардың талаптарын сақтауға міндетті және сол ұйымдардың бақылауында болады.

Қоғамдық бухгалтерлердің ұсынатын қызметтері

Бухгалтерлер қоғамдық практикада қызметтердің бірнеше түрін ұсынады. Олар бухгалтерлік және салық есебін жүргізу жөніндегі қызметтерге, қаржылық ақпараттарға қатысты қорытындыны ұсыну жөніндегі қызметтерге жіктеледі.

Қаржылық ақпараттардың сенімділігін растайтын қызметтер

Қаржылық ақпараттарға қатысты қорытындыны ұсыну жөніндегі қызметтерде қоғамдық бухгалтер хабарлама жібереді, ол хабарламада екінші жақтың жауапкершілігі, жазбаша бекітілген сенімділік туралы қорытынды көрсетіледі. Соңғы жылдарда қаржылық ақпараттарға қатысты қорытындыны ұсыну жөніндегі қызметтердің түрлеріне сұраныс өсіп отыр.

Бұл қызметтер (алдыңғы бөлімдерде айтылған) аудит немесе тарихи қаржылық есептілікті шолуды және аудит немесе басқа қаржылық ақпаратты шолуды қамтиды. Кейбір мынадай сұрақтар растауды талап етуі мүмкін:

- Баға-сапа арақатынасы;
- Тиімділіктің қаржылық емес көрсеткіштері;
- Ішкі бақылаудың тиімділігі;
- Кәсіпорын тәуекелдері;
- Жүйенің беріктігі;
- Электронды сауданың сенімділігін растау;
- Әлеуметтік сұрақтар (мысалы, жұмысқа қабылдау саясаты);
- Экологиялық проблемалар;
- Сақтау/мінез-құлық (корпоративтік басқару, ережені сақтау және т.б.).

Қаржылық ақпараттардың сенімділігін растауды талап етпейтін қызметтер

Қаржылық ақпараттарға қатысты қорытындыны ұсынуды талап етпейтін қызметтердің негізгі түрлеріне қоғамдық бухгалтерлер ұсынатын бухгалтерлік есептің дәстүрлі қызметтері, салық салу, басқару консалтингі немесе кеңес беру қызметтері, бизнесті қалпына келтіру және төлем қабілетсіздігінің сұрақтары жөніндегі қызметтер жатады. Қоғамдық бухгалтерлердің пікір білдіруін, теріс сенімділікті немесе сенімділіктің басқа да формаларын көрсетуін талап етпейтіндігі осы қызметтердің жалпы сипаттамасы болып табылады. Соған қарамастан, тапсырманы орындау барысында қоғамдық бухгалтерлер ұсынған техникалық тәжірибе мен білімнің клиентке тиісетін пайдасы болады. Мысалы, сондай қызметтерге процедураларды жасау және келісу жатады.

Бухгалтерлік есептің және салық салудың дәстүрлі қызметтері

Бухгалтерлік есепті жүргізу, шаруашылық операцияларын және түзетілген өткізбелерді тіркеу, қаржылық есеп беруді дайындау сияқты бухгалтерлік есептің әртүрлі қызметтерін атқару үшін клиент қоғамдық бухгалтерді жалдайды. Салық салуға маманданған бухгалтердің салық заңдарының күрделілігі туралы толық хабары болады. Бухгалтерлік компаниялардың басым бөлігінде өздерінің мамандары және жеке салық бөлімдері бар. Салық салу жөніндегі қызметтерге салық декларациясын өткізу, салықты жоспарлау, жылжымайтын мүлікті жоспарлау және салық сұрақтарына қатысты тиісті мемлекеттік органдардың клиенттерге ұсынатын қызметі жатады. Салық қызметтері көптеген бухгалтерлік компаниялардағы қызметтердің елеулі бөлігін құрайды. Мысалы, ақпараттарды дайындау жөніндегі қызметтерге қаржылық есеп беруді дайындау және салық декларациясын тапсыру жатады. Осы қызметтердің кез келгенін орындау кезінде бухгалтерлік фирма клиенттің бухгалтерлік персоналын ауыстыру немесе толықтыру қызметтерін атқарады. Бухгалтерлік фирмалар қаржылық есеп беруді дайындауға және салық декларациясын тапсыруға жауапты басшылықтың рөлін өз мойындарына алмайды.

Басқару консалтингі немесе кеңес беру қызметтері

Басқару консалтингі немесе кеңес беру қызметтері клиенттерге көздеген максаттарына қол жеткізу үшін өз мүмкіндіктері мен ресурстарын тиімді пайдалануы туралы кеңес береді және техникалық жәрдем көрсетеді. Мысалы, оған фирмалардың жеке құрамын жинақтауда, ақпараттық технологияларды сатып алу мен пайдалануда, ішкі бақылау қызметтерін ұсынуда көрсетілетін кеңес беру қызметтерін жатқызуға болады. Басқару консалтингі қызметін ұсынатын практик маман сыртқы сарапшы ретінде бизнес-кеңес береді, бірақ басқару шешімдерін қабылдай алмайды. Көптеген ірі бухгалтерлік фирмаларда басқару консалтингі қызметінің жеке бөлімдері бар. Бүгінгі таңда, басқару консалтингі қызметінен түскен табыстардың үлесі көптеген бухгалтерлік фирмалардың жалпы шоттарының басым бөлігін құрайды.

Төлем қабілетсіздігі және бизнесті қалпына келтіру

Көптеген бухгалтерлік фирмалар төлем қабілетсіздігі және бизнесті қалпына келтіру аумағында кәсіби қызметтер ұсынады. Бұл қызметтер төлем қабілетсіздігі туралы Заңға, компаниялар туралы Заңға және басқа да нормативті-құқықтық актілерге сәйкес жүргізіледі. Кәсіпорындар қиын жағдайға тап болғанда, қалталы несие берушілер түрлі тәсілдермен олардың мүддесін қорғап қалуға тырысады.

Бухгалтерлік фирмалар әлі де төлемге қабілетті, бірақ қиындықты басынан кешіріп отырған компаниялардың жағдайын қайта қарастыру немесе қайта құрылу мүмкіндіктерін қарастыру тапсырмаларын орындай алады. Төлем қабілетсіздігі және тарату аумағында орындалатын жұмыстардың едәуір бөлігі құқықтық әкімшілік жұмыстарына жатады. Жалпы алғанда ол әрекеттердің баламалы курстары үшін қажетті ақпараттарды алу және бәсекелес шағымдарды құжаттауды, құруды, белгілеуді қамтиды. Соңғы кездері бухгалтерлік фирмалар ақпараттық технологияларды пайдалануды таңдайды. Қазіргі уақытта үлкен төрттіктердің әрбір компаниясының веб-сайты бар. Студенттерге бухгалтерлік мамандық сферасындағы қызметтердің сипаттамасы туралы өзекті ақпараттарды алу үшін осы веб-сайттарды қолдануды ұсынады.

ҚОРЫТЫНДЫЛАР

Қоғамдық бухгалтерлер қызметтердің бірнеше түрін ұсынады. Қаржылық ақпараттарға қатысты қорытындыны ұсыну жөніндегі қызметтер дегеніміз – бұл жазбаша бекіту туралы пікірін ұсынуды алдын ала қарастыратын қызмет (мысалы, аудит немесе шолу). Ал кәсіптік бухгалтерия саласындағы және кеңес беру қызметтерімен байланысты қызметтердің басқа түрлері аудиторлардың немесе бухгалтерлердің тәжірибесі және құзіретінің бар болуын талап етеді, бірақ сенімділігін растамайды. Мысалы, қаржылық ақпараттарды құрастыру.

Аудиторлық қызметтердің және аудиторлардың түрлері

Ақпараттардың сенімділігін растау жөніндегі аудит және басқа да тапсырмалар аудиторлардың әртүрлі типтерімен орындалатын қызмет түрлерін қамтиды.

Аудиторлық қызметтердің түрлері

Қаржылық есептіліктің аудиті сияқты, ақпараттардың сенімділігін растау және аудиторлық қызметтің басқа түрлері, жоғарыда айтылғандай, қаржылық және қаржылық емес ақпараттарға байланысты жүзеге асырылады. Төменде қаржылық есептілік аудитімен салыстыру үшін бірнеше мысал келтірілген:

- ішкі бақылау жүйесінің баламалығы;
- заңның, нормативтің немесе келісім шарттың талаптарға сәйкес болуы;
- үнемділік, ресурстарды пайдалану тиімділігі және нәтижесі (қаражаттарды жұмсау тиімділігінің аудиті);
- экологиялық практика.

Қаржылық есептілік аудиті

200 АХС «Тәуелсіз аудитордың жалпы міндеті және аудиттің халықаралық стандарттарына сай аудитті жүргізу»:

Қаржылық есептілік аудитінің мақсаты аудитордың өз пікірін білдіруіне мүмкіндік беру, барлық аспектілерде дайындалған қаржылық есептіліктің колданыстағы қаржылық есептіліктің негізіне сәйкестігін анықтау деп айтылған.

Қаржылық есептілік аудиті қаржылық есептіліктің стандарттары және құқықтық талаптары сияқты белгіленген критерийлері мен басшылықтың пікірі арасындағы сәйкестіктің деңгейін анықтау үшін кәсіпорынның қаржылық қызметіне қатысты дәлелдемелерді алуды және бағалауды қамтиды.

Аудиттің бұл түрін тәуелсіз аудиторлар жүргізеді, оларды компанияның акционерлері немесе қаржылық есептілігі тыңдалатын, компанияның акционерлік қоғамы ретінде тіркелмеген эквивалентті меншік иелері тағайындайды. Аудиторлар білікті болуы тиіс және өздерінің дағдыларын тәуелсіз және әділ түрде қолданулары керек. Аудиторлық тексерудің көлемі мен сипаты аудиторлық талаптар көзқарасы тұрғысынан алғанда, осы субъектілердің талаптарының міндеті болып табылады. 2006 жылы қабылданған компаниялар туралы Заңның 475 және 495-8 бөлімдері осы заңда қарастырылған, аудиттің нұсқаулық принциптерін ұсынады. Осы туралы толығырақ 2-тарауда айтылады.

Ішкі бақылаудың тиімділігі

Қазіргі таңдағы аудиторлар қаржылық есептілік аудитін жүргізу кезінде, олардың қаржылық есептілігінің сенімділігін қамтамасыз ету үшін басшылық белгілеген бақылаудың кейбір элементтерін қарастыра алады.

Олар осы бақылаулардың кемшіліктерін байқаған жағдайда, басшыларға кеңес береді. Бірақ, ішкі бақылауды бағалау қаржылық есептілік аудитінің мақсаты емес және басшылыққа ұсынылған есеп берулер қаржылық есептілікті құрастыру кезінде кездейсоқ анықталған кемшіліктерге жатқызылады. Ұлыбританиядағы Тернбуллдың есебі¹⁸ және АҚШ-ғы Сарбейнс-Окслидің Заңы директорлардан кәсіпорындарына жүргізілетін ішкі бақылаудың тиімділігі туралы есеп беруін және бағалауын талап етеді. Мұндай жағдайда директорларға тәуелсіз аудиторлар немесе кәсіби бухгалтерлер көмекке келеді. Осы қызмет түрін ұсыну жөніндегі әдістемелік ұсыныстар 3-ші тарауда қарастырылады.

Сәйкестік аудиті

Сәйкестік аудиті субъектінің қаржылық немесе операциялық қызметі белгіленген шарттарға, ережелерге немесе нормативті-құқықтық актілерге сәйкес келетінін дәлелдейтін ақпараттарды алу және бағалау қызметтерін қамтиды. Сәйкестік аудитінде белгіленетін критерийлер әртүрлі ақпарат көздерінен алынады. Мысалы, басшылық мерзімнен тыс жұмысқа, зейнетақы қорына қатысу және мүдделер қақтығысына қатысты саясатты (немесе ережені) алдын ала жазуы мүмкін. Компания басшысының белгілеген критерийлеріне негізделген сәйкестік аудитін жыл ішінде жиі жүргізуге болады. Аудиттің осы түрін ішкі аудиттің функцияларын орындайтын компания қызметкерлері жүргізеді. Коммерциялық кәсіпорындар, коммерциялық емес ұйымдар, мемлекеттік мекемелер үлкен сандар ережесіне сәйкестігін растауға міндетті. 2006 жылы қабылданған компаниялар туралы Заңның талаптары бойынша берілген аудиторлық

қорытындыда сәйкестік аудитінің элементтері бар, яғни аудит компанияның Заң талаптарына сәйкестігі туралы пікірін білу үшін қажет. Мемлекеттік сектордағы аудит ұғымы субъектінің заң талаптарына, ережелерге, қаулыларға немесе нұсқаулықтарға сәйкестігі туралы пікірін тыңдап, мемлекеттік қаражаттармен байланысы бар тұлғаның адалдығы, заңдылығы туралы хабарламасының сараптамасын белгілеу үшін қолданылады. Сәйкестік аудитімен байланысты қорытындылар критерийлерді белгілеген органдарға дейін жетеді және төмендегілерді қамтиды:

- қорытындының түйіндемесін немесе
- осы критерийлердің сәйкестік деңгейіне қатысты сенімділігін көрсетуді.

Ақшаны үнемдеу аудиті

Ақшаны үнемдеу аудиті нақты мақсаттарға қатысты кәсіпорынның жедел қызметінің тиімділігін, үнемділігін және нәтижелілігін дәлелдейтін ақпараттарды жинайды және бағалайды. Аудиттің бұл түрін тиімділік аудиті, жедел немесе басқару аудиті деп те атауға болады. «Ақшаны үнемдеу аудиті» термині мемлекеттік секторда қолданылады. Басқа қалған терминдер мемлекеттік секторда да, жеке меншік секторда да қолданыла береді. Аудиторлық әдебиет ақшаны үнемдеу аудиті, тиімділік аудиті, жедел аудит және басқару аудитінің концептуалды анықтамаларының теңесуіне үлкен қолдау көрсетеді. Коммерциялық кәсіпорындардағы ақшаны үнемдеу аудитінің (басқару аудиті) көлемі бизнес-бөлімшелердің біркатарында қолданылатын функцияларды немесе бөлімше қызметтерінің барлық түрін қамтуы мүмкін.

Мемлекеттік сектордағы ақшаны үнемдеу аудиті ұйымды басқаруда тәуелсіз сараптама және жүйелі тексеру жүргізеді немесе келесі мақсаттарға арналған функцияларды орындайды:

- үнемділік, тиімділік және нәтижелілік масштабтары туралы пікір қалыптастыру және
- үнемділікті, тиімділікті және нәтижелілікті жетілдіру үшін ішкі бақылау процедураларын бір негізге келтіру.

Осы мәтіндегі «үнем» ұғымы – қаржылық, адами, физикалық және ақпараттық ресурстарды саны мен сапасына байланысты ең төменгі бағамен сатып алу дегенді білдірсе, «тиімділік» ұғымы – ресурстардың белгілі бір жиынтығын пайдалану арқылы өнімді арттыруды және көздеген нәтижеге қол жеткізуге ұмтылуды білдіреді. Аудиторлар ақшаны үнемдеу аудитін аяқтаған соң, үнемділік және тиімділік жетістіктерінің деңгейі туралы есеп береді.

Әлеуметтік және экологиялық аудиттер

Саяси қысым және жаһандық жаңалықтар корпоративтік беделдің жоғары жетістігіне қол жеткізетін корпоративтік, әлеуметтік және экологиялық жауапкершіліктерге басымдықтар берді.

Экологиялық аудит экологиялық көрсеткіштер туралы тиісті заңға, компанияның саясатына және үздік практикаға байланысты қоршаған ортаны қорғауға компанияның ұстанымы туралы есептілікті және бағалауды жүргізеді.

Экологиялық аудит құқық талаптарының шеңберінен тыс, компанияның қоршаған ортаға тигізетін әсерінің барлық аспектілерін (мысалы, өндіріс, көлік, жеткізу, энергияны

үнемдеу және тұрақтылық әдістерін) қамтиды. Ереже бойынша, экологиялық аудиттер арнайы дағдылар мен тәжірибелердің жиынтығын талап етеді.

Сонымен қатар, әлеуметтік аудиттің мақсаты компанияның әлеуметтік жауапкершілігінің, құқықтық талаптарының және саясатының деңгейін анықтау болып табылады. Осындай аудит жүргізгенде және осы мәселе бойынша жасалған басшылықтың, есепті құрастыруға жауапты бухгалтерлердің мәлімдемелері ақпараттардың сенімділігін растау жөніндегі тапсырманы қабылдауды және басшылықтың жасаған мәлімдемесіне беретін кепілі туралы есептілікті ұсынуды жиі талап етеді. Одан басқа экологиялық сұрақтар қаржылық есептілікке де әсер етеді, сондықтан қаржылық есептіліктің аудиті процесінде экологиялық сұрақтарды қоса қарастырған жөн. Қаржылық есептіліктегі есептеулерге, активтердің құнсыздануына, қаржылық есептілікті дайындауға немесе ашып көрсетуге әсер ететін экологиялық сұрақтардың кейбір мысалдарына жатады:

- ластанудың алдын алу жүйесі, құны жою шығындарының орнын толтыру үшін есептеледі;
- тасымалдауға немесе қауіпті қалдықтармен ластауға қатысты міндеттемелер немесе
- табиғатты қорғау заңдарымен және ережелерімен шарттастырылған қорлардың ескіруі.

Аудиторлар аудитті кәсіби скептицизммен жүргізуге міндетті, себебі аудит ұйымдағы тиісті экологиялық заңдар мен нормативтік-құқықтық актілердің орындалуын тексеріп, күмәнді оқиғалар мен жағдайларды анықтайды.

Аудиттің халықаралық стандарты бойынша 250 АХС «Қаржылық есептілік аудиті кезінде заңдар мен нормативтік актілерді қарастыру», аудиторлардың сол ұйымға қолданылатын заңдар мен құқық негіздері туралы жалпы түсінігі болуын талап етеді.

Аудиттің халықаралық практикасы бойынша мәлімдемеде 1010 (АХПМ) «Қаржылық есеп берулердің аудитіндегі экологиялық мәселелердің есебі», аудиторлар экологиялық сұрақтарға қатысты бизнес жайында білім алуды, тәуекелді анықтауды және ішкі бақылауды жүргізуді ескеріп, факторлар тізімін жасайды. Экологиялық аудит 1995 жылы аудиторлық практика бойынша Халықаралық комитет шығарған құжаттың жобасы болып табылады.¹⁹

Ішкі аудит

Жоғарыда қарастырылған аудиторлық қызметтер қызмет нәтижесі бойынша жіктелетін болса, ішкі аудит аудиторлық шаралардың кез келгеніне жатады және тексерілетін объектінің қызметкерлері болып табылатын, аудит жөніндегі мамандармен жүргізіледі.

Ішкі бақылау – бұл ұйымдағы ішкі бақылауды күшейту үшін қолданылатын басқару құралы. Ішкі аудиторлардың рөлі өзгеріп отырады. Ішкі бақылау қарапайым ішкі тексерулерден, күрделі жүйелерді шолудан, үдемелі сот тергеулерінен, операцияларды іштей бағалау мен қаржылық жоспарлаудан және қаржылық есептіліктің аудитінен тұрады. Тәуелсіз аудиторлар кейбір аспектілері бойынша міндеттері ұқсас болған жағдайда, ішкі аудиторлармен бірге жұмыс істей алады. Ішкі аудиттің мамандары кейде білікті бухгалтерлер болып табылады. 1941 жылы Америка Құрама Штатында дүние жүзі бойынша алғашқы Ішкі аудиторлардың институты құрылды. Ұлыбритания басшысы өзінің мүшелеріне кәсіби даму қызметтерін ұсынады. Кеңес беру қызметтері мен талап

ету аудитіне байланысты қызметтердің өсуі қоғамдық бухгалтерлердің компаниясын ішкі аудиттің міндеттеріне тартылған компания ретінде қарастырды.

Бухгалтерлік фирмалардың тәжірибесін пайдалану арқылы ішкі аудит сипатындағы аудиторлық қызметтерді жүргізу үшін сырттан маман шақыру, бүгінгі күннің үрдісіне айналып отыр.

Аудиторлардың түрлері

Заңды және жеке тұлғалар үшін экономикалық әрекеттер мен оқиғаларға аудит жүргізумен айналысатын тұлғалар үш топқа бөлінеді: тәуелсіз аудиторлар, ішкі аудиторлар, мемлекеттік аудиторлар.

Тәуелсіз аудиторлар

Тәуелсіз аудиторларға, кейде сыртқы аудиторлар деп аталады, клиенттерге кәсіби аудиторлық қызмет ұсынатын жеке практиктер немесе қоғамдық бухгалтерлердің компаниясы жатады. Аудитті және сенімділікті растау жөніндегі қызметтің басқа да түрлерін жүргізуде тәуелсіз бухгалтерлердің қолданатын білімі де, тәжірибесі де, біліктілігі де жоғары болып табылады. Коммерциялық кәсіпорындар, коммерциялық емес ұйымдар, үкіметтік агенттіктер және заңды тұлғалар тәуелсіз аудиторлардың клиенттері болып табылады. Медициналық және заң мамандары сияқты, тәуелсіз аудиторлар да ақылы негізде жұмыс істейді. Қоғамдық бухгалтерлік компаниядағы тәуелсіз аудитор мен заң фирмаларының мүшесі болып табылатын адвокаттың рөлдері бір-біріне ұқсағанымен, айырмашылықтары да болады: аудитор аудит жүргізгенде және нәтижесін шығарғанда клиенттен тәуелсіз болады, ал адвокат клиенттің заң қызметтерін ұсынған кезде ғана қорғай алады. Аудиттің тәуелсіздігі концептуалды және техникалық қарастыруларды қамтиды. Тәуелсіз болу үшін, аудитор аудиттелетін клиенттің ешқандай мүлкін иеленбеуі керек және аудиттің нәтижесіне сенім артып отырған клиентке қатысты объективтілік танытуы тиіс. Тәуелсіздікке қатысты мәліметтерге толығырақ алдағы тарауларда тоқталамыз. Ұлыбританияның компанияларындағы аудитті бақылау органдарында тіркелген аудиторлар ғана жүргізе алады. Тіркеудің мақсаты аудитті жүргізетін тұлғаның шын мәнінде тиісті біліктілігі бар және бақыланатын тұлға екенін қамтамасыз ету болып табылады. Тіркеу критерийлері туралы осы тараудың басында айтылған.

Ішкі аудиторлар

Ішкі аудиторлар ішкі аудит деп аталатын, ұйымның ішінде жүргізілетін тәуелсіз бағалау қызметіне қатысады. Ішкі аудиттің мақсаты – ұйым басшылығына жауапкершілігін тиімді жүзеге асыруына көмектесу.

Тәуекелдерді барынша төмендетудегі ішкі аудит функциясының маңыздылығы корпоративтік басқарудың Құрамдастырылған Кодексінде талап етілген, мақсаты листингілік компаниялардан ішкі аудиттің функциясын неге тиісті дәрежеде бағаламайтыны туралы түсініктеме алу болып табылады. Дәстүр бойынша ішкі аудиторлар ұйымдарға тікелей жалданып жұмыс істейді. Бұл олардың қабілетін төмендетіп, жұмыстарын жалғастыруына қауіп төндіретін еді. Соңғы жылдары қоғамдық бухгалтерлер компаниялары үшін ішкі аудиттің қызметтерін ұсыну әдетке айналды,

бұл ұсынылатын қызметтер сапасын қамтамасыз етіп, ішкі аудитті жүргізушілердің тәуелсіздігін арттырды. Одан басқа, тиімді жүргізілген ішкі аудит тәуелсіз аудиттің сапасын төмендетпе алады.

Ішкі аудит функциясы тәуелсіз аудитор ретінде әрекет ететін компания арқылы жүргізілетін болса, онда қаражатты барынша үнемдеуге болады. Соңғы кезде, бұл практика тәуелсіз аудитордың тәуелсіздігін бұзады деген сынға ұшырап отыр. Бұл туралы 3 тарауда айтылады.

Мемлекеттік аудиторлар

Үкіметтік ведомстволардың аудиттері Бақылаушымен және Бас аудитормен бақыланатын Ұлттық аудиторлық бюроның (ҰАБ) жауапкершілігі болып табылады. Бақылаушыны және Бас аудиторды үкімет емес, тікелей Парламент тағайындайды және Парламенттің қоғамдық шоттар Комитетінің алдында есеп береді.

Қоғамдық шоттар Комитетінің Бақылаушы мен Бас аудитордан мемлекеттік ведомстволардың нақты тексерулері мен тергеулеріне қосымша, ведомстволық шоттар бойынша есептілікті талап етуге құқы бар. Мемлекеттік ведомстволардың аудиторлық жұмыстарының басым бөлігін Ұлттық аудиторлық бюроның қызметкерлері атқарады, ал қоғамдық бухгалтерлер компаниясын қоса алғандағы сыртқы эксперттер нақты тергеулерді жүргізуге қатысуы мүмкін. Жергілікті билік органдарының аудитін Бақылау аудитінің Тексеру комиссиясы реттейді, Тексеру комиссиясын қоршаған органы қорғау мәселелері бойынша мемлекеттік хатшы тағайындайды. Тексеру комиссиясы жергілікті билік органдарының аудиторын өз лауазымды тұлғаларының ішінен немесе қоғамдық бухгалтерлердің компанияларының арасынан тағайындай алады. Тағайындалған аудиторлар жергілікті билік органдарына емес, Комиссияның алдында есеп береді және олардың заңсыз әрекеті үшін лауазымды тұлғалардың үстінен іс қозғауға құқы болады. Үкіметтің қаржыландыру департаменті мемлекеттік сектордың басқа органдары үшін аудиторларды тағайындауда, шектері заңмен белгіленбеген аудиторлардың өкілетін анықтауда, аудиторлардың есеп беруі бойынша тиісті шаралар қабылдауда жауапты болады.

Алдында атап өткендей, бұл оқулық негізінен тәуелсіз аудиторларға, қоғамдық бухгалтерлік компаниялардың практиктері жүргізетін қаржылық есептілікке қатысты. Біз қаржылық есептіліктің аудиті туралы толығырақ келесі тараудан білетін боламыз. Қазіргі уақытта біз назарымызды қоғамдық бухгалтер мамандығына қатысы бар, маңызды базалық ақпараттарға аударатын боламыз.

ҚОРЫТЫНДЫЛАР

- Аудит мынадай түрлерге бөлінеді: қаржылық есептілік аудиті, сәйкестік аудиті, үнемділік аудиті және экологиялық аудит.
- Тәуелсіз аудиторлар аудитті жүргізеді, қоғамға қызметтің басқа да түрін ұсынады және бақылау органдарынан тәуелсіз болады.
- Ішкі аудиторлар ұйымның ішінде шолу функциясын жүргізу үшін тағайындалған ұйым қызметкерлері болып табылады, аудиттің кейбір түрін жүргізеді.

- Мемлекеттік аудиторлар жалдамалы мемлекеттік қызметкерлер болып табылады, мемлекеттік сектордағы аудитті жүргізеді.

Қызмет көрсету сапасын қамтамасыз етуді реттеу негіздері

Әрбір маман ұсынатын қызметінің сапасына алаңдайды, соның ішінде қоғамдық бухгалтерлер мамандығы да бар.

Сапа аудиті қаржылық есептіліктің сенімін растау үшін, тәуелсіз аудиторларға сенім артатын клиенттердің, қоғамның және реттеуші органдардың алдында сәйкестігін қамтамасыз ету үшін қажет.

Сапа аудитін қамтамасыз ету үшін кәсіби бухгалтерлер мен реттеушілер көп деңгейлі нормативті-құқықтық базаны әзірледі. Бұл нормативті-құқықтық база осы тараудың алдыңғы бөлімдерінде айтылғандай, бухгалтерлік мамандықпен байланысты ұйымдардың көптеген қызмет түрлерін қамтиды.

Көп деңгейлі нормативті-құқықтық базаны сипаттау мақсатында қызметтің осы түрлерін келесідей компоненттерге топтастыруға болады:

- Стандарттарды белгілеу. Қаржылық есептілік Кеңесі (КЕК), қаржылық есептіліктің халықаралық стандарттары жөніндегі Кеңес (ҚЕХСК) және аудит стандарттары мен сенімділікті қамтамасыз ету бойынша Халықаралық кеңес (АССҚХК) бухгалтерлер мен практик ұйымдардың мінез-құлқын реттеу үшін қаржылық есептіліктің, аудиттің, сапаны бақылаудың және әдеп кодексінің стандарттарын белгілейді.
- Кәсіпорындарды реттеу. Қоғамдық практиканың әрбір ұйымы практик бухгалтерлердің кәсіби стандарттарды ұстанатынын қамтамасыз ету үшін өз саясатын және процедурасын қабылдайды.
- Өзін-өзі реттеу. Бухгалтерлік мамандық міндетті үздіксіз кәсіби білім беруді қосқандағы, өзін-өзі реттеудің жан-жақты бағдарламасын және сапаны бақылау бағдарламасы мен шолу практиканы енгізеді.
- Тәуелсіз реттеу. Үкіметтің қадағалаушы және білікті орган ретінде белгіленген критерийлерге жауап беретін кәсіби бухгалтерлік органдарды мойындауға құқы бар.
- Компанияның аудитін маманданған және тиісті деңгейде бақыланатын аудиторлар ғана жүргізе алады.

Әрбір компонент келесі бөлімдерде жеке-жеке талқыланатын болады.

Стандарттарды әзірлеу

Қаржылық есептілік Кеңесінің (КЕК), қаржылық есептіліктің халықаралық стандарттары жөніндегі Кеңестің (ҚЕХСК) және аудит стандарттары мен сенімділікті қамтамасыз ету бойынша Халықаралық кеңестің (АССҚХК) қаржылық ақпараттарға қатысты қорытындыны ұсыну жөніндегі қызметтері үшін стандарттарды белгілеудегі рөлі туралы алдыңғы бөлімдерде айтылған.

Бухгалтерлік есептің органдары бухгалтерлер үшін кәсіби мінез-құлық ережесін белгілейді, толығырақ 3-тарауда айтылады. Барлық осы кәсіби мәлімдемелерді

жұмыстарын жоғары сапада орындауға талпынатын жеке практиктер нұсқаулық ретінде қолданады.

Сапаны бақылау стандарттары

Сапалы практикаға ұмтылу фирма деңгейінде де, жеке деңгейде де болуы керек. Компания ұсынатын аудиторлық қызметтің сапасы аудит стандарттарына және сапаны бақылау саясатына байланысты болады. Аудиторлық практикаға қатысты стандарттарға ІСБХС сапаны бақылаудың халықаралық стандарты, аудитті және тарихи қаржылық ақпараттарды тексеруді жүзеге асыратын ұйым қызметінің сапасын бақылау және басқа да растаулар мен тиісті қызметтер жатады.

Бұл стандарттар жалпы аудит практикасында қолданылатын сапаны бақылау шараларын сипаттайды.

220 АХС, Қаржылық есептілік аудитінің сапасын бақылау, аудит жөніндегі серіктесінің әрбір аудиторлық тапсырма кезінде компанияның сапасын бақылауда қолданылатын тиісті процедуралармен қамтамасыз етуін талап етеді.

Фирма сапаны бақылау жүйесін құрады, ол жүйе фирманың және оның қызметкерлерінің кәсіби стандарттарының және қолданыстағы барлық құқықтық және заң талаптарының ақылға қонымды сенімділігінің сақталуын қамтамасыз етеді.

Сапаны бақылау жүйесі төмендегілерге қатысты құжатталған саясат пен процедураларды қамтуы тиіс:

- көшбасшылық және фирма ішіндегі сапаға жауапкершілік;
- әдеп талаптары;
- қабылдау және клиенттермен қатынасты жалғастыру және нақты міндеттемелерді орындау;
- адами ресурстар;
- міндеттемелерді орындау;
- сапаны өзара бақылауды шолу;
- мониторинг.

Көшбасшылық және фирманың жауапкершілігі

Көшбасшылыққа және компанияның ішкі жауапкершілігіне қатысты осы негізгі принциптер мен маңызды процедуралар ішкі мәдениетті алға тартады, орындалатын міндеттемелердің сапасының маңыздылығын мойындайды. Фирманың процедуралары мен саясатын стимул беретін және фирманың сапаны бақылау жүйесіне толық жауап беретін фирма басшылары қадағалауы тиіс деген талап бар.

Әдеп

Фирма қызметкерлердің тиісті әдеп талаптарын сақтауы үшін, ақылға қонымды сенімділікті қамтамасыз етуге арналған саясаты мен процедураларын жасайды. Осылайша әдеп талаптарының орны анықталып, мойындалатын болады. Сонымен қатар, фирма тәуелсіздікке қатысты қызметкерлерінің тәуелсіздік талаптарын сақтайтын, тәуелсіздік тәуекелдерінің себептерін анықтайтын және тиісті шешімдер қабылдау үшін сенімділікті қамтамасыз етуге арналған саясаты мен процедураларын жасайды. Фирма Бухгалтерлердің халықаралық федерациясының (БХФ) кәсіби бухгалтерлерге арналған әдеп Кодексіне және ұлттық талаптарға сәйкес жылына бір рет

қызметкерлерінің тәуелсіздік саясаты мен процедураларын сақтауы туралы анықтама алуы тиіс. Фирма акциялары еркін айналымда жүрген компаниялардың қаржылық есептілігінің барлық аудиттері үшін белгілі бір уақыт кезеңінен кейін аудит бойынша серіктестерін алмастыруды талап ететін саясат пен процедураларды жасауы тиіс. Фирма аудит бойынша серіктестерін алмастыруға бола ма, жоқ па соны анықтау үшін бағалау жүргізіп, листинглік емес компаниялардың аудиттері, ақпараттар сенімділігін растау жөніндегі тапсырмалар және ілеспелі қызметтер бойынша критерийлерін жасауы керек.

Клиенттермен қатынас орнату, қатынасты жалғастыру және нақты міндеттемелерді орындау

Фирма клиенттермен қатынас орнату, қатынасты жалғастыру және нақты міндеттемелерді орындау үшін негізгі принциптер мен процедураларды жасауы тиіс. Бұл клиенттердің адалдығын, аудиторлық қызметтерді ұсынатын фирмалардың күзiреттiлiгiн және әдеп талаптарын сақтау мүмкiндiгiн қамтиды.

Адам ресурстары

Фирма кәсіби стандарттарға сәйкес міндеттемелерді орындау үшін әдептілік принциптерін сақтап, құзырлы қызметкерлерді сенімділікпен қамтамасыз ету үшін өз саясаты мен процедураларын жасауы тиіс. Сонымен қатар, фирма аудит бойынша серіктесін және әрбір міндеттемені орындайтын тиісті күзiреттi қызметкерiн тағайындайды.

Аудиторлық тапсырманың орындалуы

Фирма қадағалау мен тексерудің тиісті деңгейін бірге қарастырып, барлық қолданыстағы нормативті және заң талаптары мен кәсіби стандарттарға сәйкес әрбір тапсырманың орындалуын қамтамасыз ететін принциптері мен процедураларын жасауы тиіс. Бұл саясаттар мен процедуралар даулы мәселелерді шешу жолдарын қарастырады және кеңес береді.

Сапаны бақылауды өзара шолу

Мұндай шолулар акцияларының бағасы қор биржасында тіркелген компанияның қаржылық есептілік аудиті үшін қажет. Бұл термин сапаны өзара бақылау пәні бола ма, жоқ па соны анықтау үшін басқа аудитке бағалау жүргізіп, ақпараттар сенімділігін растау жөніндегі тапсырмалар және ілеспелі қызметтер бойынша критерийлер жасалуы тиіс.

Сапаны бақылауды өзара шолу қатысушы командалардың тәуелсіздігін, анықталған әлеулі тәуекелдерді және жауаптарды, маңызды пікірлерді, кеңес беруді, анықталған маңызды кемшіліктерді, жасалған қорытындыларды және есептілікті объективті бағалайды. Шолу қаржылық есептілікті және есептіліктерді шолудан тұрады. Шолудың нақты деңгейі мен тереңдігі қатысушы команданың тәжірибесіне, екі жақтың өзара қатынасының күрделілігі мен тәуекеліне байланысты болады.

Мониторинг

Сапаны бақылау саясаты мен процедуралар бойынша сенімділікті қамтамасыз ету үшін фирма өз саясаты мен процедураларын жасауы тиіс.

Мониторинг процесі сапаны бақылау жүйесінің элементтерін бағалауды және үш жылдан аспайтын кезеңді қамтитын бақылаудың аяқталған міндеттемелерін мерзімдік тексеруді қамтиды. Сонымен қатар, фирма ресми шағымдарды және бекітулерді қарастыратын саясат пен процедураларын жасайды.

Фирмаларды реттеу

Фирманы реттеу қоғамдық бухгалтерлік фирмаларда жүргізіледі. Басты мәселе алдыңғы бөлімдерде қарастырылған сапаны бақылау стандартына сәйкес сапаны бақылау жүйесін енгізу болып табылады. Бұл фирманың күнделікті қызметі сапаны бақылау элементтеріне жататын саясат пен процедураларға сәйкес екенін білдіреді. Мысалы, кәсіби стандарттарға сәйкес қызметкерлерге көмек көрсету үшін, фирмалар әдетте өндірісте оқыту жүйесін ұйымдастырады және өз мамандарының үздіксіз оқыту курстарына қатысуын талап етеді. Кәсіби қызметкерлерге арналған стандарттарды ұстанған қызметкерлер жоғары жалақы алады және қызметі өседі. Жұмыстары стандарттарға сай келмейтін қызметкерлер кеңес алуы тиіс, егер одан да нәтиже болмаса, ол қызметкермен арадағы еңбек қатынасы тоқтатылады. Мотивация фирманың беделіне нұқсан келтірмеу үшін шығындар мен зияндылықтан сақтану, кәсіби стандарттарды орындамағаны үшін жауапқа тартылу секілді жағдайлармен шарттастырылған. Аудиторлардың сот ісіне тартылуы 4-тарауда талқыланады.

Өзін-өзі реттеу

Бір-бірінен тәуелсіз институттар мен қауымдастықтар қадағалау органдары ретінде сапаны қамтамасыз ету практикасына шолу жүргізеді. Аудиторлық сертификаттың иесі болуын жалғастыру үшін, мүшелері сапаны бақылау стандартына сәйкестігін көрсетулері тиіс. Мүшелері белгіленген сапаны бақылау талаптарының сақталатыны туралы кешілдеме беруге міндетті. Институттар мен қауымдастықтар тағайындаған практик инспекторлар барлық аудиторлық тексеруді оқуға кезең бойынша қатысады. Шолудың қорытындылары құпия болып табылады. Қарастырылған практиканың нәтижесін сын пікір беруші бағалайды. Егер шолу қорытындысынан қанағаттанарлықсыз нәтиже анықталса, онда жауапты практик түзету жұмыстарын жүргізуі тиіс және келісілген мерзімде қайта қарауға жіберіледі. Маңызды кемшіліктер тәртіптік кеңесте қаралады. Практиканы шолудың немесе өзін-өзі реттеудің негізгі қызметі білім беру болып табылады. Сонымен қатар, Сауда және өнеркәсіп бөлімінің талаптары бойынша 2004 жылдың желтоқсан айында Англия мен Уэльстегі дипломдалған бухгалтерлердің институты аудит сапасы бойынша форум өткізген еді. Форумның мақсаты корпоративтік есептіліктің сапасы мен сенімділігін арттыру үшін қоғамның мүддесіне жұмыс істеу болды.

Тәуелсіз реттеу

Кәсіби бухгалтерлердің қызметін дайындау мен кәсіби даму, әдеп, кәсіби мінез-құлық пен тәртіп, тіркеу мен мониторинг сұрақтарын реттеумен айналысатын Кәсіби қадағалау кеңесі бақылайды.

Бұл кәсіби тарапын

Бұдан қоғамды тобының Қаржыл есептілі реттеу ш стандарт бақылау тәртіп жүзеге а жауап б мен зал нысанда сапасын мақсаты сәтсіздіг сияқты а

К

- Қ
- С
- Н
- К
- ө
- к

Т

Бұл жүз жыл қаржыл практик көрсетті міндетте Аудитор

Бұл шолу бухгалтерлік және актуарийлік кеңестің ережесі бойынша мүшелерінің кәсіби лицензиясын жоюға қатысты қабылданған шешімдерге кәсіби органдар тарапынан тиісті әрекеттерді қолдануды қамтамасыз етеді.

Бұдан басқа листингтік компаниялар арқылы аудиттелетін фирмалар және қоғамдық мүдденің басқа да ұйымдары кәсіби қадағалау кеңесінің бақылау-тексеру тобының тікелей мониторингіне тиісті болады. Алдыңғы тарауда айтылғандай, Қаржылық реттеу және қадағалау басқармасының мониторингі (ҚРКБ) және Қаржылық есептілікті шолу топтары (ҚЕШТ) жариялайтын қаржылық есептілік болашақтағы реттеу шараларының көзі болып табылады. Егер топ аудиторлар қаржылық есептіліктің стандарттарының сақталуын қадағаламайды деп есептейтін болса, онда аудиторлардың бақылау органдары немесе тәртіп жөніндегі Бухгалтерлік және актуарийлік кеңес оларға тәртіп шараларын қолданады. Реттеудің маңызды қосымша механизмі сот арқылы жүзеге асырылады, мұнда бухгалтерлер жіберген салғырттықтары үшін сот алдында жауап береді және кәсіби практиканың стандарттарын сақтамағаны үшін шығындар мен залалды өз мойындарына алады. Бұл аспект 4-тарауда қарастырылады. Реттеу нысандарының бәрі маңызды. Олар өзара байланысты және аудиторлық практиканың сапасын арттыру үшін ортақ мақсаттарға ұмтылады. Бірақ, әрбір нысан алдына қойған мақсатына жету үшін түрлі тәсілдерді пайдаланады. Реттеудің әрбір нысаны аудит сәтсіздігінің алдын алу үшін және практиканың сапасыздығын анықтау үшін елеуші сияқты әрекет етеді.

ҚОРЫТЫНДЫЛАР

- Қызметтер сапасын қамтамасыз етуге арналған нормативті-құқықтық база стандарттар мен ережелерді белгілейтін жүйеден тұрады.
- Стандарттарды белгілеу процесі аудиторларды сапаны бақылау стандарттарымен қамтамасыз етеді.
- Нормативтік бақылау фирманың ішінде орнатылады, Кәсіби қадағалау кеңесі, Қаржылық есептілік кеңесі (КЕК) және БХФ сияқты тәуелсіз органдар арқылы өздерінің мүшелік, стандарттар, мінез-құлық және сапа жөніндегі меншікті кәсіби процедураларын реттейді.

ТҮЙІНДЕМЕ

Бұл тарауда аудиторлық ортаға шолу жасалды. Аудиторлық практика соңғы жүз жылдықта бухгалтерлік кітап пен шоттарды тексерудің қарапайым қызметінен қаржылық ақпараттардың сенімділігін арттырудың өспелі рөліне дейін дамыды. Аудит практикасының дамуы, әсіресе аудит рөліне қатысты, қоғамның күтіліміндегі ілгерілеуді көрсетті. Тарауда, сонымен бірге, аудитордың тәуелсіздігінің және аудиторлардың міндеттемелерінің өзгерістеріне әсер ететін факторларға қысқаша сипаттама берілді. Аудиторлардың саны мен міндеттеріне әсер ететін факторлардың көбеюі, ақпаратты

пайдаланушылардың қажеттіліктерін қанағаттандыру тренді негізгі өзекті мәселе болып отыр. Нарық неғұрлым күрделенген сайын, ақпаратты пайдаланушылардың да қажеттіліктері өседі.

Аудиторлардың тәжірибесі мен күзіреттілігі сенімділікті талап ететін қаржылық қызметтер үшін қажет. Сәйкестік аудитінің дәстүрлі рөлі бұдан былай өзекті болып табылмайды, енді аудиторлар өз клиенттерінің функцияларына құн қоса алады деп күтілуде. Энрон компаниясы күйрегеннен кейін аудит функциясын реттеуге барлық күш жұмылдырылды. Қоғамның сенімін қалпына келтіруді реттейтін стандарттарды белгілеу мен мониторингке қатысты кәсіби бухгалтерлік органдардың бұрынғы рөлі қаржылық есептілік жөніндегі Кеңес сияқты, тәуелсіз органдарға берілді. Сонымен қатар, бүкіл әлемдегі қаржылық есептіліктің салдарын инвесторларға түсіндіру үшін Еуропалық және жаһандық инвестицияларды қолдау мақсатында халықаралық стандарттардың органдарымен белгіленген қаржылық есептіліктің стандарттарын ұлттық органдар белгілеген стандарттармен ауыстырды.

СИЛТЕМЕЛЕР

1. **Dicksee, L.R.** (1892) *Auditing: A Practical Manual for Auditors*. Gee & Co., London.
2. *London and General Bank* (1895) 2 Ch. 673.
3. *Kingston Cotton Mill Co.* (1896) 2 Ch. D279.
4. *Thomas Gerrard & Son Ltd* (1967) 2 AER 525.
5. **Carmichael, D.R.** (1974) The assurance function – auditing at the crossroads. *Journal of Accountancy*, 97 (9), 64–72.
6. **Silverman, E.J.** (1971) Practitioner's forum: why have an audit? *Journal of Accountancy*, (April), 80–1.
7. **IAASB** *International Framework for Assurance Engagements*, April 2005.
8. **Miller, R.I. and Young, M.R.** (1997) Financial reporting and risk management in the twenty-first century. *Fordham Law Review*, 65 (5), 1987–2064.
9. **Schelluch, P. and Gay, G.** (1997) Assurance services and the profession. CPA Communique No. 80 (October).
10. **Uzumeri, M.W. and Tabor, R.H.** (1997) Emerging management metastandards: opportunities for expanded attest services. *Accounting Horizons*, 11 (1), 54–66.
11. **Bell, T., Marrs, F., Solomon, I. and Thomas, H.** (1997) *Auditing Organisations through a Strategic-Systems Lens: The KPMG Business Measurement Process*. KPMG Peat Marwick LLP, Chicago, IL.
12. Taken from the foreword to the research monograph cited in Note 11. It was made by William R. Kinney, Jr (Charles and Elizabeth Prothro Regents Chair in Business, and Price Waterhouse Auditing Fellow, Graduate School of Business, University of Texas, Austin) in commenting on the new scope of work involved in financial statement audits as a result of changes in information technology and the extensive acceptance of nonfinancial dimensions of business reporting.
13. **ISA 315** Understanding the Entity and Its Environment and Assessing the Risks of Material Misstatement.

14. **ISA 240** *The Auditor's Responsibility to Consider Fraud in an Audit of Financial Statements*.
15. Sarbanes–Oxley Act 2002.
16. **Wallman, S.M.H.** (1996) The future of accounting, part III: reliability and auditor independence. *Accounting Horizons*, 10 (4), 76–97.
17. EU Directive 2006/43/EC on Statutory Audits of Annual and Consolidated Accounts (Eighth Company Law Directive) – The Statutory Audit Directive.
18. **ICAEW (2004)** *Internal Control: Revised Guidance for Directors on the Combined Code* (October 2005), <http://www.frc.org.uk/corporate/internalcontrol.cfm> (accessed 1 August 2008).
19. **IAPC (1995)** *The Audit Profession and the Environment*. Discussion Paper Issued by the International Federation of Accountants, New York.

ҚОСЫМША ӘДЕБИЕТТЕР

- Bell, T.B., Bedard, J.C., Johnstone, K.M. and Smith, E.F.** (2002) Krisk: A computerized decision aid for client acceptance and continuance risk assessments. *Auditing: a Journal of Practice and Theory*, 21 (2), 97–103.
- Brierley, J.A. and Gwilliam, D.R.** (2003) Human resource management issues in audit firms: A research agenda. *Managerial Auditing Journal*, 18 (5), 431–8.
- Chandler, R. and Edwards, J.R.** (1996) Recurring issues in auditing: Back to the future. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 9 (2), 4–29.
- Fearnley, S. and Hines, T.** (2003) The regulatory framework for financial reporting and auditing in the United Kingdom: The present position and impending changes. *International Journal of Accounting*, 38 (2), 215–34.
- Grant, J.** (1998) A principled approach to providing assurance. *Accountancy*, (April), 90.
- Holstrum, G. and Hunton, J.E.** (1998) New forms of assurances services for new forms of information; The global challenge for accounting educators. *The International Journal of Accounting*, 33 (3), 347–58.
- Mancino, J.M. and Landes, C.E.** (2001) A new look at the attestation standards. *Journal of Accountancy*, (July), 192, 41–6.
- Manson, S., McCartney, S. and Sherer, M.** (2001) Audit automation as control within audit firms. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 14 (1), 109–30.
- Saul, R.S.** (1996) What ails the accounting profession. *Accounting Horizons*, (June), 131–7.
- Shields, G.** (1998) Non-stop auditing. *Camagazine*, (September), 39–40.
- Street, D.L.** (2002) Large firms envision worldwide convergence of standards. *Accounting Horizons*, 16 (3), 215–19.
- Willett, C. and Page, M.** (1996) A survey of time budget pressure and irregular auditing practices among newly qualified UK chartered accountants. *British Accounting Review*, (June), 101–20.

ТАРАУ БОЙЫНША ТЕСТ СҰРАҚТАРЫ

Төменде берілген сұрақтардың ішінен дұрыс жауабын көрсетіңіз. (жауаптарын 381 беттен қараңыз)

1.1 1900 жылға дейінгі «аудиттің» басты мақсаты болды:

- (a) Қаржылық есептіліктегі барлық елеулі қателерді анықтауды қамтамасыз ету;
- (b) Алаяқтықты анықтау;
- (c) Барлық ішкі бақылау органдарының тиімді жұмыс істеуін қамтамасыз ету;
- (d) Компанияның барлық операцияларын тексеру.

1.2 Сәйкестік аудитінің қызметі:

- (a) Бизнес-жоспарлардың негізділігін бағалау;
- (b) Ұйымның барлық нормативті-құқықтық актілерге сай келетініне көз жеткізу;
- (c) Ұйымның барлық саясат пен процедураларға сәйкес келетініне көз жеткізу;
- (d) Барлық маңызды қателердің анықталғанына көз жеткізу.

1.3 Бухгалтерлік мамандықтың аудит үшін қажетті сенім деңгейін жоғарылатуға қатысты басты проблемасы неде?

- (a) Олардың уақыт бюджеттері қысқарады;
- (b) Бұл олардың жауапкершілік тәуекелін арттырады;
- (c) Бұл аудит мақсатына жету үшін жасалмаған;
- (d) Бұл пайдаланушылардың қажеттіліктерін қанағаттандыру үшін жеткіліксіз болады.

1.4 Сенімділіктің ең жоғарғы деңгейін қамтамасыз етеді:

- (a) Аудит;
- (b) Келісілген процедуралар;
- (c) Тексеруді шолу;
- (d) Аудиторлық тапсырманың сипаты.

1.5 Соңғы жылдарда қоғамдық бухгалтерлік есеп мамандығының негізгі өсуі қандай қызмет саласында болды?

- (a) Аудиторлық қызметтер;
- (b) Кеңес беру қызметтері;
- (c) Салық салу жөніндегі қызметтер;
- (d) Төлемге қабілетсіздік қызметі.

1.6 Қаржылық есептілік аудитінің негізгі мақсаты:

- (a) Компанияда алаяқтықтың барлық түрінің жоқтығын қамтамасыз ету;
- (b) Компанияның болашақтағы өміршеңдігінің сенімділігін қамтамасыз ету;
- (c) Шоттардың дұрыстығы мен әділдігі туралы пікір білдіру;
- (d) Компанияда Компаниялар туралы заңның барлық нормаларының сақталуын қамтамасыз ету.

1.7 Жұмысқа қабылдайтын кезде сапа стандартына сәйкес фирма нені ескеруі тиіс?

- (a) Адамның білім алуына кепілдік беретін кең ауқымды мүдделерінің болуын;
- (b) Адамның тиісті біліктілігі болуын;
- (c) Адамның командалық ортада жұмыс істеу дағдыларының болуын;
- (d) Адамның барлық әдеп стандарттарына сай келетін, жоғары моральдық қасиетінің болуын.

ТАЛҚЫЛАУҒА АРНАЛҒАН СҰРАҚТАР

- 1.1 Сәйкестік аудитінің рөлі мен аудит рөлінің дамуын салыстырыңыз.
- 1.2 Қаржылық есептіліктің стандарттарын әзірлеу жауапкершілігінің кәсіби мамандардан тәуелсіз үкіметтік емес ұйымдарға берілу себептерін талқылаңыз.
- 1.3 «Сенімділікті растау» ұғымын түсіндіріңіз және аудитті сенімділікті қамтамасыз етудің бір бөлігі ретінде қарастырыңыз.
- 1.4 Ішкі және тәуелсіз аудиторлардың функцияларын салыстырыңыз.
- 1.5 Қаржылық есептілікке аудиттен басқа, қоғамдық бухгалтерлер ұсынған қаржылық ақпараттардың қорытындысын ұсыну қызметтерін сипаттаңыз.

КӘСІБИ ҚОЛДАНУ СҰРАҚТАРЫ

(Жауаптары 382-407 беттерде берілген)

1.1 Аудиттің мақсаты

Сіз Диккенс & Серіктестер атты бухгалтерлік фирмаға аудитордың ассистенті болып жұмысқа тұрдыңыз. Сіз фирманың жұмыс істеу тәсілінің қазіргі заманға сай емес екенін естідіңіз. Бірінші жұмыс күні сізді мистер Диккенс өзінің кеңсесіне шақырып, Lawtence Dicksee Аудит: 1982 жылы Лондонда Gee & Co компаниясы жариялаған, аудиторларға арналған практикалық нұсқаулықтың көшірмесін қолыңызға ұстатты. Серіктесіңіз бұл кітапты «Аудиттің библиясы» деп мақтанды. Сіз кітапты ашып (мұқабасындағы шанды үрлеп тастағаннан кейін) 7-беттен мынадай сөйлемді оқыдыңыз: «Алаяқтықты анықтау аудиторлық міндеттердің ең маңызды бөлігі болып табылады. Сондықтан аудиторлар өз қызметтерінің осы саласын дамытуға тырысулары керек». Сіздің шектеулі аудиторлық біліміңізбен салыстырып қарағанда, бұл «ағымдағы практикаға» ұқсамайды.

Талап етіледі:

1982 жылы Dicksee кітабы жарияланғаннан бері орын алған аудит мақсаттарының негізгі өзгерістерін талқылап, аудиттегі серіктесіңіз Диккенс мырзаға қысқаша меморандум жазыңыз.

1.2 Аудиттің және аудиторлардың түрлері

Аудит жүргізгеннен кейін, аудитор мыналарды анықтайды:

1. Көлік департаменті мемлекеттік қызмет белгілеген жалдау тәжірибесінің нормасын сақтамайды.
2. Бақылаушы тағайындалған міндеттерді орындамайды.
3. Компания бухгалтері ұрлық жасамаған.
4. Компанияның қабылдау департаменті тиімсіз жұмыс істейді.
5. Компанияның қаржылық есептілігі компанияның сенімді және объективті ұсынылуын көрсетеді.
6. Компанияның жалдау мерзімі аяқталған соң кеніштегі шұңқырдың орнын толтыруға арналған жеткілікті қоры бар.
7. Сатуға ұсынылатын шоттарды бақылау жүйесі тиімді жұмыс істейді.
8. Департамент үстеме жұмыстарға қатысты компанияның саясатын орындамайды.
9. Салық қызметі үкіметтік қаулылардың орындалуын қадағалайды және оның қаржылық есептілігі әділ ұсынылған.

Талап етіледі:

1. Жоғарыда аталған жағдайлардың әрқайсысы үшін жүргізілетін аудит түрін көрсетіңіз: (i) қаржылық, (ii) сәйкестік, (iii) үнемділік, (iv) экологиялық немесе (v) ішкі.
2. Аудитті жүргізуге қатысатын аудитордың түрін анықтаңыз: (i) тәуелсіз, (ii) ішкі немесе (iii) мемлекеттік

ҚАРЖЫЛЫҚ ЕСЕПТІЛІК АУДИТІ

2- ТАРАУ

ҚАРЖЫЛЫҚ ЕСЕПТІЛІК АУДИТІНІҢ НЕГІЗГІ ЕРЕЖЕЛЕРІ

- Бухгалтерлік есеп пен аудит арасындағы өзара байланыс
- Қаржылық есептіліктің мәліметтерін тексеру
- Қаржылық есептілік аудитінің қажеттілігі
- Аудиттің түсіндірмелі теориялары
- Аудиттің экономикалық тиімділігі
- Қаржылық есептілік аудитін шектеу

ТӘУЕЛСІЗ АУДИТОРЛАРДЫ ТАҒАЙЫНДАУ

- Аудиторларды тағайындау принциптері
- Аудиторларды тіркеу
- Аудиторлардың орнынан түсуі және қызметтен кетуі

КОМПАНИЯ АУДИТОРЛАРЫНЫҢ МІНДЕТТЕРІ

- Аудиторлардың заңды міндеттері
- Аудитті сақтықпен және кәсібилікпен жүргізу міндеті
- Тәуелсіз болу міндеті

ТӘУЕЛСІЗ АУДИТОРЛАРДЫҢ ӨЗАРА ҚАРЫМ-ҚАТЫНАСТАРЫ

- Менеджмент
- Басқару органы
- Ішкі аудиторлар
- Акционерлер

МЕНЕДЖМЕНТ ПЕН АУДИТОРЛАРДЫҢ КОМПАНИЯЛАР ТУРАЛЫ ЗАҢҒА СӘЙКЕС ЖЫЛДЫҚ ЕСЕПТЕРГЕ ЖАУАПКЕРШІЛІГІ

- Жауапкершілікті бөлу

АУДИТТІҢ СТАНДАРТТАРЫ

- Аудит стандарттарының маңыздылығы

АУДИТ ПРОЦЕСІ

- Аудит процесінің негізгі сатылары

АУДИТОРДЫҢ ЕСЕБІ

- Аудиторлардың есептілікті ұсынуы және есеп беруі
- Аудиторлық есептің формасы мен мазмұны
- Аудитордың модификацияланған есебі
- Басшылықтың жауапкершілігі туралы мәлімдеме

▣ ТҮЙІНДЕМЕ

▣ СІЛТЕМЕЛЕР

▣ ҚОСЫМША ӘДЕБИЕТТЕР

▣ ТАРАУ БОЙЫНША
ТЕСТ СҰРАҚТАРЫ

▣ ТАЛҚЫЛАУҒА АРНАЛҒАН
СҰРАҚТАР

▣ КӘСІБИ ҚОЛДАНУ СҰРАҚТАРЫ

ЗЕРТТЕУ МАҚСАТЫ

Осы тарауды оқығаннан кейін сіздер:

1. Бухгалтерлік есеп пен аудит арасындағы өзара байланысты түсіндіруді;
2. Аудитке сұраныс тудырған жағдайларды және экономикалық тиімділік пен қаржылық есептілік аудитінің шектеулерін сипаттауды;
3. Тәуелсіз аудиторларды тағайындауда қолданылатын заңды және кәсіби сұрақтарды талқылауды;
4. Аудиторлардың директорлар кеңесімен, аудит жөніндегі комитетпен және басқа да маңызды топтармен өзара байланысын сипаттауды;
5. Тәуелсіз аудиторлардың заңды міндеттерін және басқа да міндеттерін тұжырымдауды;
6. Директорлардың қаржы есебіне қатысты заңды міндеттерін және басқа да міндеттерін тұжырымдауды;
7. Аудит стандарттарының мақсаты мен қолдану сферасын талқылауды;
8. Аудит стандарттарының мамандыққа әсері мен маңыздылығын түсіндіруді;
9. Аудит процесіндегі негізгі сатыларды талқылауды;
10. Аудиторлық есептерді дайындаудағы мәселелерді талқылауды;
11. Аудиторлық есептің мазмұнын сипаттауды;
12. Аудитордың өзгертілген аудиторлық есебін бағалауды білетін боласыздар.

КӘСІБИ СТАНДАРТТАР

200 АХС	<i>Тәуелсіз аудитордың жалпы міндеті және аудиттің халықаралық стандарттарына сай аудитті жүргізу</i>
210 АХС	<i>Аудит келісімінің шарттарымен келісу</i>
610 АХС	<i>Ішкі аудит жұмысын қарастыру</i>
700 АХС	<i>(Ұлыбритания мен Ирландия) Қаржы есебі бойынша аудитордың есебі</i>
Бюллетень АТК 2006/06	<i>Ұлыбританиядағы қаржы есебі бойынша аудитордың есебі</i>

1-тарауда көрсетілгендей қаржылық есептілік аудиті нарықтық экономикада маңызды рөл атқарады. Бұл тарауда қаржылық есептілік аудитіне зерттеулер жүргізіледі және тәуелсіз аудиторларды тағайындауға, аудиторлардың маңызды қатынастарына, аудиторлардың міндеттері мен құқықтарына байланысты сұрақтар қарастырылады. Ол сондай-ақ аудитті жүргізуде қолданылатын аудиторлық стандарттардың негіздері мен формаларын белгілейді. Аудит процесінің негізгі сатылары алдағы тарауларда қорытындыланады. Одан кейін қаржы есебінің нәтижесін бағалауды қамтамасыз ету үшін қаржылық есептілік аудитінің есебі ұсынылады. Ұлыбритания заңдары мен бухгалтерлік есеп және аудит талаптарының қолданылуын сипаттап және талқылау үшін АХС (Ұлыбританияның және Ирландияның) үлгісіне сілтеме жасайды.

Қаржылық есептілік аудитінің негізгі ережелері

Бұл бөлім бухгалтерлік есеп пен аудиттің өзара байланысын зерттейді. Содан соң ол аудитке негізделген маңызды болжамдар жасайды және аудиттің сұранысын, сонымен

қатар қаржылық есептілік аудитінің шектеулерін және экономикалық тиімділікті қарастырады.

Бухгалтерлік есеп пен аудит арасындағы өзара байланыс

Бухгалтерлік есептің процесі мен аудит процесінің арасында елеулі айырмашылық болады. Әрбір процестің өзіне тән мақсаттары мен әдістері және олардың әрқайсысына жауапты тараптары болады. Бухгалтерлік есептің әдістері ұйымға әсер ететін тиісті оқиғалар мен операциялардан тұрады. Содан кейін анықталған элементтерді бухгалтерлік кітапта өлшейді, тіркейді, жіктейді және қорытындылайды. Қаржылық есептіліктің стандарттары (немесе БЕХС/ҚЕХС) мен нормативтік талаптарға сәйкес қаржылық есептілікті дайындау мен тарату осы процестің нәтижесі болып табылады. Басқару мен шешімдер қабылдау үшін пайдалы болатын тиісті және сенімді қаржы ақпаратын хабарлау бухгалтерлік есептің соңғы мақсаты болып табылады. Ұйымның қызметкерлері бухгалтерлік есеп процесіне қатысады және қаржылық есептілік үшін толық жауапкершілік директорлардың мойнына жүктеледі. Қаржылық есептілік аудиті бекітілген қаржылық есептіліктің дәлелдемелерін алу мен бағалаудан тұрады. Аудит аудитордың қаржы ақпаратының шынайы және әділ екендігін дәлелдейтін аудиторлық есепті дайындаумен аяқталады.

Ұлыбритания мен Ирландияда аудиторлар аудиторлардың қорытындылары жазылған аудиторлық есепті шығарумен қатар, дәлелдемелерді жинақтау мен бағалауда (Ұлыбритания мен Ирландия үшін АССКХК бейімделіп шығарылған АХС) қолданылатын аудит стандарттарының сақталуына да жауапты болады. Бұл қорытынды қаржылық ақпараттар туралы пікір түрінде көрсетіледі.

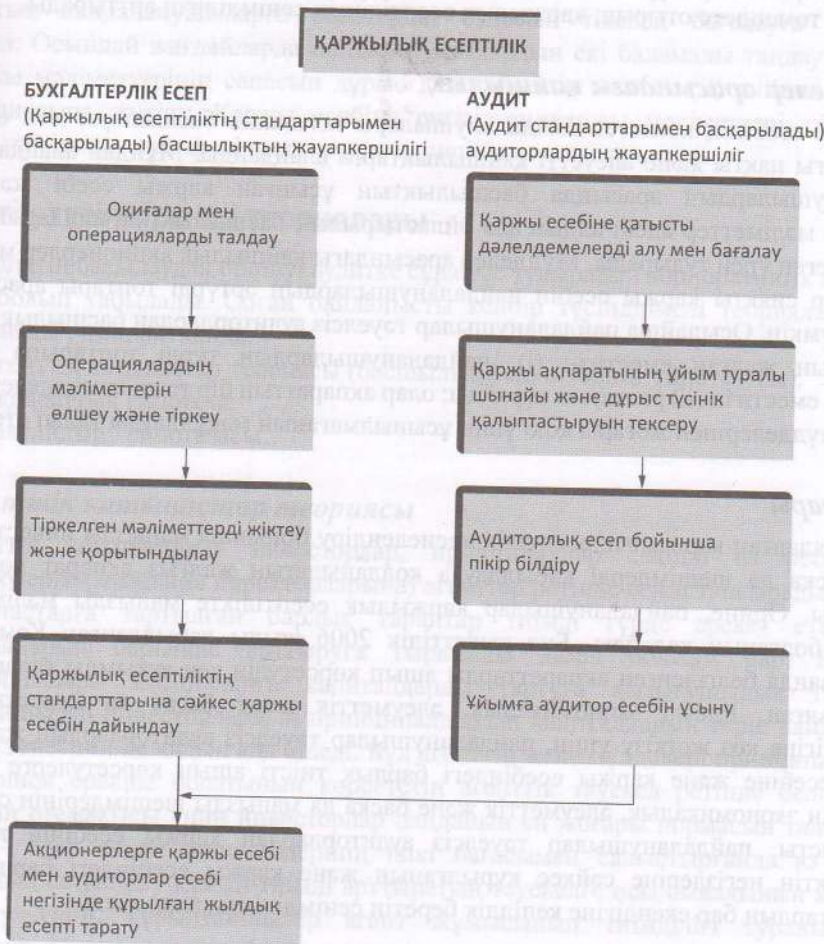
Жаңа ақпарат жинаудың орнына, аудит басшылықтың жасаған қаржы есебіне үлкен сенім артады. Қаржылық есептілік процесіндегі бухгалтерлік есеп пен аудит арасындағы өзара байланыс 2.1-суретте көрсетілген.

Қаржылық есептіліктің мәліметтерін тексеру

Аудит қаржылық мәліметтерге тексеру жүргізу деген болжамға негізделген. Егер бір бірінен тәуелсіз екі немесе одан да көп аудиторлардың тексерген мәліметтерінің қорытындысы бірдей болса, онда мәліметтер қайта тексерілуге жіберіледі.

Тексеру бірінші кезекте, қарастырылатын мәліметтердің сенімділігін растайтын дәлелдемелердің бар болуымен байланысты болады. Егер тексерушілер мәліметтердің шын немесе жалған, дұрыс немесе дұрыс емес екенін шүбәсіз дәлелдей алса, онда мәліметтер тексерілген болып есептеледі және оның бухгалтерлік есеп пен аудитке ешқандай қатысы болмайды. Аудиторлар қаржы есебінің шынайылығы мен әділдігі туралы пікірлерін білдіру үшін тек жүйелі негіз іздейді. Аудиторлар тексеру жүргізу кезінде бухгалтерлік есептің операциялары мен шоттар қалдығының дұрыс және заңды екеніне көз жеткізу үшін дәлелдемелер жинайды. Осы берілген контексте заңдылық сенімділік пен негізділікті, ал дұрыстық белгіленген ережелер мен дәстүрлердің сәйкестігін білдіреді. Қаржылық есептілік бекітілген көптеген жеке бабтардан тұрады. Мысалы, басшылық қолда бар қорлардың есеп беретін компанияға тиесілі екендігін және 2 БЕХС сәйкес ең төменгі өзіндік құн мен сатудың таза құны бойынша тиісті негізде есептелгенін растайды. Аудиторлар қаржы есебінің аудиті кезінде қолда бар дәлелдемелер бойынша жекелеген бекітулердің аудиттелетініне және есепті құрайтын

есептік жазбаларды тексеру арқылы есептің сенімділігі мен әділдігі туралы қорытынды жасалатынына сенеді. Аудиттелген қаржылық есептіліктің маңыздылығы мен қолданылуы тексеру туралы болжамның дұрыс екенін растайды.



21-сурет. Бухгалтерлік есеп пен аудит арасындағы өзара байланыс

Қаржылық есептілік аудитінің қажеттілігі

Бухгалтерлік есеп стандарттарының кеңесі шығарған қаржылық есептіліктің принциптері туралы мәлімдеме реттілік пен сенімділік шешімдер қабылдауда есептік ақпаратты пайдалы ететін негізгі сапалық көрсеткіш болып табылады деп көрсетілген (Халықаралық деңгейде ҚЕХСК қаржылық есептілікті дайындау мен ұсынудың негіздері тұжырымдамалық тәсілге ұқсас болады). Қаржылық есептіліктің пайдаланушылары осы және басқа да сапалы сипаттамалар мен негіз қалаушы болжамдар көрсетілген тәуелсіз аудитордың есебіне сенім артады. Қаржылық есептіліктің қажеттілігі

төменде көрсетілген төрт шартпен түсіндіріледі: (i) мүдделер арасындағы қайшылық, (ii) салдары, (iii) күрделілігі және (iv) қашықтық. Мониторинг механизмі болмаған жағдайда осы төрт шарттың жиынтығы қаржы ақпараты дәл емес, толымсыз және қате болуы мүмкін деген ақпараттық тәуекелге ықпал етеді. Осылайша аудит ақпараттық тәуекелді төмендете отырып, қаржылық есептіліктің сенімділігін арттырады.

Мүдделер арасындағы қайшылық

Қаржы есебінің көптеген пайдаланушылары компания басшылары мен өздерінің арасындағы нақты және әлеуетті қайшылықтарға алаңдайды. Мұндай алаңдаушылық пайдаланушылардың арасында басшылықтың ұсынған қаржы есебі және оған тіркелген мәліметтер әдейі алдын ала ойластырылып басшылықтың пайдасын көздеуі мүмкін деген үрей тудырады. Мүдделер арасындағы қайшылық акционерлер мен несие берушілер сияқты қаржы есебін пайдаланушылардың әртүрлі топтары арасында да болуы мүмкін. Осылайша пайдаланушылар тәуелсіз аудиторлардан басшылық ұсынған ақпараттың жалған еместігін (i), пайдаланушылардың түрлі топтарына қатысты бейтарап еместігін (ii) растауын сұрайды; олар ақпараттың бір топтың мүдделерін басқа топтың мүдделерінен жоғары қою үшін ұсынылмағанын мақұлдауды талап етеді.

Салдары

Жарияланған қаржылық есептілік несиелендіру бойынша маңызды инвестициялық және басқа да шешімдерді қабылдауда қолданылатын жалғыз ақпарат көзі болып табылады. Әрине, пайдаланушылар қаржылық есептілікте маңызды мәліметтердің көбірек болғанын қалайды. Бұл қажеттілік 2006 жылы қабылданған Компаниялар туралы заңда белгіленген ақпараттарды ашып көрсетудің кең ауқымды талаптарымен мойындалған. Елеулі экономикалық, әлеуметтік және басқа да көрсеткіштердің сенімділігіне көз жеткізу үшін, пайдаланушылар тәуелсіз аудиторлардың жариялаған қаржы есебіне және қаржы есебіндегі барлық тиісті ашып көрсетулерге жүгінеді. Өздерінің экономикалық, әлеуметтік және басқа да маңызды шешімдерінің салдарына байланысты, пайдаланушылар тәуелсіз аудиторлардан қаржы есебінің қаржылық есептіліктің негіздеріне сәйкес құрылғанын және қаржы есебіндегі барлық тиісті ақпараттардың бар екендігіне кепілдік беретін сенімділікті талап етеді.

Күрделілігі

Бухгалтерлік есеп секілді қаржылық есептілікті құру процесі де өте күрделі процесс болып табылады. Қаржы құралдары есебінің әдістеріне, жалдау келісімшарттарына, зейнетақылар мен акцияға есептелген табыстарға қатысты туындаған дебаттар мен проблемалар қаржылық есептілікті дайындаушыларға, пайдаланушыларға және аудиторларға кездескен қиындықтардың мысалы болып табылады. Зерттеу пәні өте күрделі болғандықтан дұрыс түсіндірмеудің және кездейсоқ қателесудің үлкен тәуекелі болады. Сондықтан пайдаланушыларға қаржылық есептіліктің сапасын бағалау өте күрделі болып табылады. Осыған байланысты олар қаржылық есептілікте ұсынылатын ақпараттардың сапасын бағалауда тәуелсіз аудиторлардың тәжірибесі мен пікірлеріне жүгінеді.

Қашықтық

Кейбір пайдаланушылар қаржы есептерін құруда қолданылатын есептік жазбаларға тікелей қол жеткізе алады. Есептік жазбаларды тексеру қол жетімді болған жағдайдың өзінде, уақыт пен шығындардың шектеулері толық сараптама жүргізуге кедергі келтіреді. Қашықтық пайдаланушыларға есептердің сапасын тікелей бағалауға мүмкіндік бермейді. Осындай жағдайларда пайдаланушылардың екі баламалы таңдауы болады: (i) қаржы мәліметтерінің сапасын дұрыс деп қабылдау немесе (ii) үшінші тараптың аттестациясына жүгіну. Қаржы есебіне енгізілген қаржы мәліметтері тұрғысынан алғанда пайдаланушылар міндетті түрде екінші баламаны таңдайды.

Аудиттің түсіндірмелі теориялары

Меншіктің бақылаудан бөлінуі аудитке сұраныс тудыратын корпоративтік нысанның белгісі болып табылады. Соған байланысты кейбір түсіндірмелі теориялар осында талқыланады¹, атап айтқанда:

- Агенттік қатынастар теориясы (басшылық / мониторинг гипотезасы);
- Ақпараттық гипотеза;
- Сақтандыру гипотезасы.

Агенттік қатынастар теориясы

Агенттік қатынастарда инвесторлар, принципалдар секілді өз ресурстарын менеджерлерге (компания директорларына) агенттер ретінде сеніп тапсырады.

Қатынастарға тартылған барлық тараптар тиімді түрде әрекет етеді және өз пайдаларын барынша арттыруға тырысады деген болжам бар. Компания құрылтайшылары кәсіпорынға капиталдарды тартуға қызығушылық танытады. Құрылтайшылар инвесторлардың принципалдардан капиталдарын теріс пайдаланады деп күдіктенетінін де алдын ала біледі. Бұл агенттің жеке мүдделері принципалдардың мүдделерінен ерекше болатынын көрсететін агенттік тәуекел ретінде белгілі. Осы тәуекелдің өтемақысы үшін инвесторлар пайданың ең жоғары нормасын талап ететін болады – олар акция үшін өздерінің ішкі бағасымен салыстырғанда аз төлейді. Капиталдың сатып алу құнын тиімді арттыратын тәуекелге осы сыйақының мөлшерін төмендету үшін, құрылтайшылар агент жұмысының тиімділігі туралы есепте мазмұндалған уақтылы есеп беру түріндегі мониторинг механизмін ұсынды. Сондай-ақ, директорлар болашақта агенттік тәуекелдерді төмендету үшін аудиторлық есептің құндылығын мойындауды талап етті. Егер аудит жүргізілмеген болса, онда қосымша шығындар компанияның акционерлік капиталының құнының тиісті артуынан аз болады және шығынның орнын директорлардың өздері толтырады.

Ақпараттық гипотеза

Инвесторлар инвестициялық шешімдерді қабылдаумен байланысты күтілетін табыстар мен тәуекелдерді бағалау үшін ақпараттарды талап етеді.

Олар аудиттелген қаржы ақпаратын талап етеді, өйткені бұл олардың шешімдеріне негізделген қаржы ақпаратының сапасын арттыру тәсілі болып табылады. Сонымен қатар, аудит ішкі деңгейдегі шешімдерді қабылдау үшін қаржы мәліметтерін жақсарту құралы ретінде бағаланады. Аудиторлар қателерді анықтайды және қызметкерлерінен

аудит күтіліміндегі есептік жазбаларды дайындау кезінде үлкен сақтық танытуын талап етеді. Басшылықтың/мониторингтің (немесе агенттік қатынастар теориясы) гипотезасы мен ақпараттық гипотезаға тыйым салудың белгілі бір дәрежесі болады. Агент қызметінің мониторингі үшін пайдалы ақпарат инвестициялық шешімдерді қабылдау үшін де пайдалы болады. Басшылық/мониторинг гипотезасы кезінде агент аудитке деген сұраныстың көзі болып табылады; ақпараттық гипотеза ақпараттың сенімділігінің шешімдер қабылдау процесіне қосқан үлесі ретінде атап көрсетеді.

Сақтандыру гипотезасы

Бұл осы заманғы аудитке деген сұранысты түсіндіру. Сақтандыру дағдарыс жағдайларындағы сот процестерінің маңызды факторы болып табылады. (4-тарауда талқыланады). Wallace сақтандыру гипотезасына мынадай сипаттама береді:

Ұсынылған мәліметтер бойынша қаржылық жауапкершілікті аудиторларға жүктеу қабілеттілігі сот тексерулерінен немесе бағалы қағаздар нарығына қатысушы менеджерлерді, несие берушілерді және басқа да мамандарды реттеумен байланысты күтілетін шығынды азайтады. Әлеуетті сот айыппұлдарын арттыру шарасы бойынша қаржы операцияларының кәсіби қатысушылары мен менеджерлері тарапынан аудитті сақтандырудың сұранысын арттыруды күтуге болады.²

Wallace менеджерлердің сақтандыру бойынша аудиторларға не үшін сенім артатынын дәлелдейтін төрт себебін анықтаған:

- Аудиттің функциясын қоғам жақсы мойындаған. Мамандар мен менеджерлер аудиторлық қызметтерді пайдалана отырып, тиісті қамқорлық көрсететінін растай алады.
- Аудиторлар ішкі заңды сараптаманы өңдеп жасаған және үшінші тарап ретінде ұсынылатын сақтандыру компаниясына қарағанда, ортақ жауапкер ретінде тиімді сақтандыруды қамтамасыз ете алады.
- Сақтандыру компаниясы ақшалай шығындар негізінде құқықтық қорғау мен соттан тыс реттеу арасында қолайлы таңдау жасап жатқанда, аудиторлар мен басшылардың жалпы мүдделері тараптардың беделіне қатысты сот процесінің тиімділігін қарастыруды қамтамасыз етеді.
- Соттар аудиторларды тәуекелді қоғам мүлкіне айналдыратын құрал ретінде қарастырады; яғни аудиторлар кәсіпорынның банкротқа ұшырауына жауапты болады, олар өз кезегінде алдымен клиенттердің шығындарын жоғары сыйақы арқылы жабады, ал содан соң бағаларды өсіру және инвестиция табысын төмендету есебінен кәсіпорынның шығындарын толтырады. Әйтпесе инвесторлардың тәуекеліне кәсіпорын жауапты болады.

Сақтандыру гипотезасының тағы бір өлшемі, ол аудит жүргізуді талап ететін саясаткерлерді ынталандыру болып табылады. Әркез белгілі корпоративтік банкроттықтар орын алғанда – мысалы, Энрон компаниясындағы қаржылық банкроттық – саясаткерлер/заңгерлер үшін аудиторларды «кінәлі» етуі қолайлы еді. Осындай жағдайда «неге аудитор мәселені таппады және ашпады?» деген сұрақ туындайды. Wallacстің айтуы бойынша:

Саяси тиімділік міндетті аудитті жүргізуден туындайды, нарықта ақшаларын жоғалтатын инвесторлардың құқықтарын қорғауға көп қаражат ұсыну аудиторлардың

жауапкершілігін арттырады және аудитті дұрыс жүргізбеген аудиторлар сотталушының орындығына отыратын болады.³

Үкіметтік басқарушылар мен саясаткерлер өздеріне тағылатын айыптаулардан сақтану үшін корпорацияларға аудитті қоғамдық бухгалтерлік фирмалардың жүргізуін талап етеді. Шын мәнінде бұл сұраныс заңның теориясын қолдауды қамтамасыз етеді. Аудиторлық қызметтерге деген сұраныс бұл мемлекеттік мекемеден ынталандырылатын сұраныс болып табылады.

1-тарауда сипатталғандай, Ұлыбританияда 1844 жылы Акционерлік қоғам туралы заң қабылданғаннан кейін және АҚШ-да 1934 жылы бағалы қағаздар туралы заңға сәйкес қарастырылған қаржы есебін «сертификациялау» енгізілгеннен бастап міндетті аудит талап етілді. Аудиторлар рөлінің квазисоттық үлгісі заңды билік пен сот жүйесінің іс-әрекеті арқылы көрінеді.

2006 жылы қабылданған Компаниялар туралы заңға сәйкес (сондай-ақ, бұрынғы заң) аудиторларға шоттардың растығы мен әділдігіне қатысты квазисоттық тергеуді жүргізу құқы мен міндеттері ұсынылды. Сот жүйесі аудиторлардың рөлін аудиторлар мен қоғам арасындағы дауларды шешу кезінде қарастырады.

Заңды шешім құқығына жасалған сілтеме аудиторлардың өз кәсіби міндеттерін орындау кезіндегі тиісті қамқорлық деңгейін және тараптар алдындағы қамқорлық туралы міндетін анықтайды. Бұл туралы 4-тарауда талқыланады. Кейбіреулер аудиторлардың рөлі аудиторлардың заңды жауапкершілігі тұрғысынан алғанда тиісті негізде анықталмаған деп есептейді. Қоғамның күтілімі басқа да міндеттерді жүктейді. Аудиторлардың міндеттерін қоғамдық қабылдау 1970 жылдардың ортасынан бастап талқыланып және зерттеліп келеді. Бұл 3-тараудың екінші бөлігінде талқыланады.

Аудиттің экономикалық тиімділігі

Аудит қандай-да бір түсіндірмелі теория пікірінен немесе басымдығынан тәуелсіз бірнеше артықшылықтарды ұсынады. Оларға мыналар жатады:

Капитал нарығына қол жетімділік

Қоғамдық компаниялар 2006 жылы қабылданған Компаниялар туралы заңға сәйкес аудиттің белгіленген талаптарын қанағаттандыруы тиіс. Ұлыбританиядағы листинг басқармасы листингтік бағалы қағаздарға өз талаптарын қояды. Аудит жүргізілмеген компанияларға капитал нарығына қатысуына рұқсат берілмеуі мүмкін.

Капитал құнын төмендету

Шағын компаниялар тиімді пайызбен банктерден несие алу үшін қаржылық есептілік аудитін жиі жүргізеді. Аудиттелген қаржылық есептіліктің нәтижесінде ақпарат тәуекелінің төмендеуіне байланысты әлеуетті несие берушілер төмен пайыздық мөлшерлемені ұсына алады және әлеуетті инвесторлар өзінің инвестицияларынан пайданың өте төмен нормасын қабылдауға дайын болады. Қысқаша айтқанда аудиттелген қаржылық есептілік ұйымның несиені өтеу қабілеттілігін жақсартады.

Тиімсіздік пен алаяқтықты тежеу

Қаржылық есептілік аудитінен қызметкерлердің адалдығы мен тиімділігінің жағымды нәтижесін күтуге болады. Тәуелсіз аудитті жүргізу қажеттілігі туралы мағлұмат бәрінен бұрын бухгалтерлік есеп процесінде кездесетін қателердің санын азайтады және ұйым қызметкерлерінің активтерді заңсыз иелену мүмкіндігін төмендетеді. Осыған ұқсас аудиторлардың ұйымның қаржылық есептілік процесіне қатысуы менеджментті тежеуге әсер етеді. Оның қаржылық есептіліктегі бекітулері тексерілген болуы керек, ол алаяқтық қаржы есебіне менеджменттің араласу мүмкіндігін төмендетеді.

Тәуекелді бақылау, бағалау және көрсеткіштерді жақсарту

Аудит стандарттары аудиторлардан ішкі бақылау мен бизнес тәуекелін қаржы есебінде туындайтын (315 АХС, Субъектіні және оның ортасын білу негізінде елеулі бұрмаланулар тәуекелдігін анықтау мен бағалау) елеулі бұрмалау тәуекелін бағалаудың жалпы процесінің бөлігі ретінде түсінуді талап етеді. Қаржы есебінің аудитіне жүргізілген бақылауды негізге алып, тәуелсіз аудиторлар басшылыққа кәсіпорында кездесетін тәуекелдер бойынша және ішкі бақылауды қалай жақсартуға болатындығы мен ұйымның жұмыс тиімділігін қаншалықты арттыруға болатындығына байланысты ұсыныстар бере алады. Мұндай экономикалық тиімділік шағын және орта кәсіпорындар үшін ерекше маңызды. Аудиттелген қаржы ақпараты компанияның бағалы қағаздарының нарықтық бағасына мүлдем әсер етпейді немесе аз әсер етеді деп атап көрсетілген. Бұл басшылықтың аудиттелген қаржы есебі ресми түрде жарияланғанға дейін қаржы және аудит нәтижелерін қаржылық баспасөзге жиі ұсынуымен байланысты. Дегенмен осындай қаржы есептері жалған ақпараттардың алдын ала таралуын немесе оның пайда болуын шектеу арқылы қаржы нарығының тиімділігін қамтамасыз етуге әсер етеді.

Қаржылық есептілік аудитін шектеу

2006 жылы қабылданған Компаниялар туралы заңның 854 (1) (2) бабына сәйкес компанияның жылдық табысы компанияның тіркеушісіне ұсынылуы керек.

Барлық мемлекеттік және ірі жекеменшік компаниялар қол қойылған қаржылық есептілік пен есептіліктің көшірмелерін тіркеулері тиіс, ал шағын компаниялар қысқартылған мәлімдеме бере алады. Дәстүрлі қаржы есебі бірінші кезекте компания мүшелерінің пайдасы үшін қарастырылған деп есептелді. Өз компаниясының қаржы істері туралы толық және нақты ақпарат алу жолымен компания мүшелері менеджмент қызметін бағалау мүмкіндігіне ие болады. АХС-на сәйкес жүргізілген қаржы есебінің аудиті менеджментті бекіту дұрыстығын объективті сенімділікпен қамтамасыз етеді. Бірақ шектеулер болғандықтан (жылдық жалпы жиналысты жүргізу мерзімдері, тәуелсіз аудиттің тиімділігі мен бухгалтерлік стандарттарды пайдалануда қолданылатын түсініктемелер мен пікірлердің кең спектрі сияқты), қаржы есебінің аудиті бөлінбес шектеулер қатарына қосылған. Олардың кейбіреулері төменде талқыланады.

Уақыт аралығы

Баланс мерзімі мен аудиторлық есепті ұсыну мерзімі арасында уақыт аралығы болады. Аудиторлар «мерзімі қойылған» динамикалық сипаттағы ақпаратты бағалай

алады. Екінші жағынан, уақыт аралығы неғұрлым қысқа болса, аудиторлардың қаржы ақпаратын толық бағалайтын уақыты соғұрлым аз болады. 4 ASB нысанын ұсыну листингтік және басқа да компаниялардан қаржы есебінің қысқартылған нысанын қоғамның мүддесінде жариялауды талап етсе де, осыған ұқсас Ұлыбританияның Листинг басқармасы талап еткен алдын ала хабарландыру қаржылық жылдың соңына дейін 6 ай ішінде қабылданған жоқ, ал 2006 жылы қабылданған Компаниялар туралы заң жылдың соңына дейін 6 ай ішінде жылдық жалпы жиналыстарды өткізуді және қаржы есебін тіркеуді талап етеді.

Іріктелген және басқа да таңдалған мәліметтерді аудиторлық тестілеу

Аудиторлық тестілеу мәліметтер алу үшін репрезентативтік іріктеуді пайдалану әдістерін немесе тестілеуге арналған жеке бабтарды, аудитордың бизнесті түсінуіне негізделген пікірдің элементін тексеруді қамтиды. Аудиторлық тестілеудің іріктеу негізі бойынша шектеулері болады. Мәліметтер негіздемесінің деңгейі міндеттіге қарағанда, ұсынбалы сипатқа ие болады.

Эксперттік жүйелерден шамадан тыс тәуелділік

Бұл аудиттің жалпы және арнайы мамандандырылған компьютерлік пакеттері мен басқа да эксперттік жүйелерін қолдана отырып, аудиторлық фирмаларда аудит жүргізудің қарапайым тәжірибесі. Аудиторлар ережеге сай аудит тәуекелінің (менеджменттің алаяқтық жасау мүмкіндігі сияқты) саласын бағалау үшін осындай эксперттік жүйелерге көп жүгінеді, әсіресе аудит уақытша және құнды шектеулерге сәйкес жүргізілсе.

Тар мамандандырылған салалардағы кәсіби түсініктемелерді қалыптастыру

Аудиторлар тар мамандандырылған салаларда жоғары кәсіби пікірді немесе қаржы есебі және аудит стандарттарына еш қатысы жоқ салаларда кәсіби түсініктемелерді қалыптастыруы керек (мысалы, жоғары технологиялық индустрияларда немесе қоршаған ортамен байланысты есеп пәніне қатысты). Осындай жағдайларда аудиторлық түсініктемеге әсер ететін факторлар болуы мүмкін. Сондай-ақ кәсіби түсініктемелер қаржы есебінде бұрмалаушылық маңыздылығының сәйкес деңгейін анықтау үшін және қаржылық немесе операциялық қиындықтарға кездескен бизнестің қаржы есебі үшін және қызметтің үздіксіздігі туралы мақсатқа сай болжамдарды анықтау үшін талап етіледі.

Есеп форматының шектеулері

Аудиторлар есептерін аудиторлық есептің стандартты форматында дайындаулары қажет. Аудиторлық есептің нақты тұжырымдамасы аудит стандарттарының ережесіне сай (мысалы, Ұлыбританияда 700 АХС жазу кезіндегі қаржылық есептілік туралы аудиторлардың есебі (Ұлыбритания мен Ирландия)), Компаниялар туралы заңды және басқа да нормативтік талаптарды үйлестіру жолымен анықталған. Аудиторлардың есебі, шын мәнінде қаржы есебінің мазмұнында түсіндірілуі тиіс. Есептің стандартты форматы аудит процесінде пайда болған қиындықтарды, аудиторлық қорытынды кезінде

жасалған түсіндірмелер мен болжамды хабарламаларды толығымен көрсетуге міндетті емес. Шын мәнінде бекітілген аудит стандарттарының болуына қарамастан аудиторлық есептің мазмұны бойынша талқылаулар көптеген жылдар бойы жалғасып келеді. 2007 жылдың желтоқсан айында Аудиторлық тәжірибе кеңесі (АТК) талқылауға ұсынылған «Аудитордың есебі: өзгеру уақыты?» деп аталатын құжатын жариялады.

Бұл құжат 2006 жылы қабылданған Компаниялар туралы заңның талаптарын, аудит бойынша ЕО заңды директивалары мен АТЖХП ұсыныстарын және 700 АХС ұсынылған өзгерістерін назарға ала отырып, аудит есебінің мазмұны мен коммуникативтік құндылығын дер кезінде қайта қарастыруды ұсынады.

Сондай-ақ бағалаулар мен түсіндірмелер есеп пен аудит процестерінің ажырамас бөлігі болып табылады және аудиторларды қоса алғанда, ешкім де белгісіздіктің нәтижесін болжай алмайды; аудит қаржы есебінің дәлдігі мен сенімділігін осы факторлар болмаған кезде жоғарылатып алмайды. Осы шектеулерге қарамастан қаржы есебінің аудиті қаржы ақпаратына деген сенімділікті арттырады. Осының нәтижесінде қаржылық есептілік аудиті біздің қоғамның ажырамас бөлігі болып табылады.

ҚОРЫТЫНДЫЛАР

- Бухгалтерлік есеп бұл экономикалық келісімшарттарды орнату, өлшеу және сипаттау процесі; аудит есеп процесіне қатысты нәтижелерді ұсыну мен шолуға, сонымен қатар басшылықтың бекітулерін растайтын дәлелдемелер алуға арналған функция болып табылады.
- Қаржылық есептілік аудиті Компаниялар туралы заңға сәйкес ірі компаниялар үшін міндетті болып табылады. Олар мынадай факторлардан тұрады:
 - Менеджмент мүдделерінің әлеуетті даулары;
 - Қоғамда қабылданған экономикалық шешімдерге әсер ететін қаржы есебінің ықтимал салдары;
 - Қаржы ақпаратының күрделілігі;
 - Пайдаланушыларға арналған компанияның қаржы ақпаратының қолжетімді мәселелері.
- Аудиттер әдетте басқару туралы келісімшарт негізінде, ақпаратқа сұраныс пен сақтандыру факторы ретінде пайдаланушылардың тұтынуын қанағаттандыру үшін талап етіледі.
- Аудиттің экономикалық тиімділігі өте жоғары. Олар мысалы, капитал нарығын қол жетімді ақпаратпен, капитал құнын әлеуетті төмендетуді, тиімсіздік пен алаяқтықты тежеуді, бақылау мен қызметті жақсартуды және ақпараттық тәуекелді төмендетуге арналған құралдармен қамтамасыз етеді.
- Қаржы есебінің аудиті мынадай факторларға байланысты болады: аудиттелген қаржы есебіне дейінгі уақыт аралығы, аудиторлық есептің белгіленген форматы мен техникалық белгісіздігі, сараптамалық жүйелерге сенім арту қажеттілігі, аудит процесіне тән шектеулер.

Тәуелсіз аудиторларды тағайындау

Тәуелсіз аудиторларды тағайындау 2006 жылы қабылданған Компаниялар туралы заңмен реттеледі. Осы бөлімде аудиторлардың орнынан босатылуы және қызметтен кетуі үшін қолданылатын заң нормалары, аудиторларды тағайындаудың негізгі принциптері қарастырылады.

Аудиторларды тағайындау принциптері

Компания уәкілдері (даусы бар акционерлер) аудиторларды жалпы ережеге сай тағайындайды. Жаңадан құрылған компания жағдайында аудиторлар алғашқы тіркеуден өтеді, содан кейін оларды директорлар бір ай ішінде тағайындайды. Аудиторларды акционерлер тағайындағанда алғашқы тағайындаудың ұзақтығы бірінші жылдық жалпы жиналысқа дейін ғана (ЖЖЖ) болады. Аудитордың кеңсесіндегі кез келген бос орынға қызметкерді келесі ЖЖЖ-та қабылдайды. Аудиторлар тағайындалған соң, компания аудиторлардың аудитті жүргізгені үшін тиісті сыйақы төлеуге және шығындарын өтеуге міндетті. Жыл сайынғы жалпы жиналыста қайта тағайындау шартымен аудиторлар өз қызметтерін қайтыс болғанға дейін, орнынан түскенге дейін немесе қызметтен кеткенге дейін жалғастыра алады. Аудиторлардың орнынан түсуі немесе қызметтен кетуі 2006 жылы қабылданған Компаниялар туралы заңмен реттеледі. Аудиторлар компания жойылған кезде ғана өз қызметін тоқтатады.

Аудиторлардың орнынан түсуімен байланысты бос орынды қоспағанда, директорлар аудиторлардың кеңсесінде пайда болған бос орынға қызметкерді қабылдай алады. Бұл жағдайда тағайындалған аудиторлар келесі жылдық жалпы жиналысқа дейін өз қызметінде қалады. Егер де ер немесе әйел адам тағайындалғанға дейін жазбаша түрде келісім берген болса, онда ол адамның аудитор ретінде тағайындалуына болады. Осындай келісімшартсыз тағайындау дұрыс емес және ол компанияның немесе кез келген қызметкердің жасырын қылмысы болып есептеледі.

«Шағын компаниялар режиміндегі» заң ережелерінің одан әрі дамуы

2006 жылы қабылданған Компаниялар туралы заңның 381 бабына сәйкес «шағын компаниялар режимі» оларды шоттар мен аудитке қатысты көптеген талаптардан босатуды қамтамасыз етеді. Заңда шағын компанияларға қол ұшын беру және заңда белгіленген керек емес талаптардың жүктемесін төмендету көзделген. Алдыңғы заңнамаға сәйкес мұндай көмек таңдау арқылы қолжетімді болса, жаңа заң бойынша жеңілдік автоматты түрде беріледі.

Бұл, мысалы егер де тек қана біліктілік шарттарына жауап беретін шағын компаниялардың (382 (1)-(6) бөліміне сәйкес) 10% аз емес дауысы бар болса, онда акционерлер шоттарды рәсімдеуді және аудиторларды тағайындауды жылдық жалпы жиналыста қарауды талап етпейді. Компанияның біліктілік шарттары бір жылға жасалады және келесідей екі немесе одан да көп талаптарды қанағаттандыруы тиіс:

- *Айналымы* – £5.6 миллионнан көп емес
- *Баланс жиынтығы (яғни активтердің жиынтығы)* – £2.8 миллионнан жоғары
- *Қызметкерлер саны* – 50-ден жоғары.

Қоғамдық компанияларға, банктік және сақтандыру компанияларына, инвестициялық және басқару компанияларына шағын компаниялардың ережесі қолданылмайды.

Айналымы £5.6 миллионнан аспайтын шағын компанияларда (ЕО заңына сәйкес максималды мүмкін мән) аудиторларды тағайындау талап етілмейді, тек 10% дан аз емес артықшылығы бар акцияларды иемденетін акционерлер ғана компаниядан есепті жыл үшін (476 және 477 бөлім) аудиттелген қаржылық есептілікті дайындауды талап ете алады. Аудиттен босату лимиті біртіндеп £90 000 айналымға дейін артады. Компания құқығын иеленуші шағын компаниялардың 68%-ға жуығы босату артықшылығын пайдаланады. Басқалары капиталға қол жеткізу сияқты себептер бойынша аудит үшін өз қаржы есебін ұсынуды жалғастырады.

Аудиторларды тіркеу

2006 жылы қабылданған Компаниялар туралы заң аудитті қадағалау органының мүшелері және осы органның (1212 бөлім ережесіне сәйкес) таңдау құқығына ие болған фирмалар мен жеке тұлғалардың жүргізгенін талап етеді.

Осы талапқа қатысты ережелер 1-тарауда сипатталған. Егер фирманың бір мүшесі компанияның аудиторы ретінде тіркелмеген болса, онда аудиторлық фирма компанияның аудиторы ретінде әрекет ете алмайды. Компанияның аудиторлары үшін жеңілдігі бар тіркеу процедуралары болады. Компанияның тіркелген аудиторларының тізімі қоғаммен таныстыру үшін сақталады. Тіркеу мамандықтың сенімін, сенім деңгейі мен аудитордың тиісті тәжірибесін қамтамасыз етеді. Бұдан басқа формалды тіркеу мен кейінгі тіркеу процедуралары практикада аудитордың сапасын тұрақты бақылауды қамтамасыз етеді. Тіркеу талаптарына қоса бухгалтерлік есеп органдарының бірыңғай және міндетті әдеп кодексін және басқа да ережелерін қолдауын және бақылауын, сондай-ақ мүшелерінің кәсіби дамуын жалғастыруын талап ететін шарттар да қойылады. БХФ талаптарының әсері және Еуропада 2006 жылы қайта қаралған сегізінші Директива (міндетті аудит бойынша директива) 2006 жылы қабылданған Компаниялар туралы заңмен бірге осы процессті одан ары күшейтті.

Аудиторлардың орнынан түсуі және қызметтен кетуі

Аудиторлар компанияның жалпы жиналысының шешімімен ғана орнынан босатылады, ол үшін 28 күн бұрын арнайы хабарлама жіберілуі тиіс. Компания аудиторларды орнынан босату туралы арнайы хабарламаны алғаннан соң, аудиторларға сол хабарламаның көшірмесін жолдауы қажет. Сонда аудиторларға жазбаша түрде түсініктеме беру мүмкіндігі ұсынылады, ал түсініктеме көшірмелері жиналысқа қатысуға құқықтары бар барлық мүшелеріне жіберіледі. Аудиторлардың жиналыста өздерін тыңдауды талап етуге құқықтары бар. Аудиторлар жалпы жиналыста орнынан босатылса, онда компания дәл осы жиналыста олардың орнына басқа аудиторларды тағайындай алады. Осы аудиторларды орнынан босатуға қатысты шарттар аудиторлардың тәуелсіздігін күшейтуге әсерін тигізеді. Қаржылық есептілік туралы өз пікірлерін білдіретін аудиторларды директорлар жалпы жиналыста компанияның келісімінсіз жұмыстан шығара алмайды. Осы мәселе 3-тарауда толық қарастырылады. Аудиторлар қызметтен кетуге шешім қабылдаған жағдайда, компанияға жазбаша хабарлама жіберуі керек (2006 жылы қабылданған Компаниялар туралы заң, 517-бөлім). Танымал емес компаниялардың аудиторлары қызметтен кетпеген жағдайда, олар қатысушылардың немесе несие берушілердің көңілін аудару үшін кез келген жағдайлар туралы хабарлауға міндетті немесе мұндай жағдайдың болмағаны туралы мәлімдемеуі керек (519-бөлім).

2006 жылы қабылданған Компаниялар туралы заңға сәйкес (519-бөлім), танымал компаниялардың аудиторлары өздерінің қызметтен кетуімен байланысты жағдайлар туралы мәлімдеме жасаулары керек. Осындай мәлімдеменің мақсаты 3-тарауда қарастырылады.

ҚОРЫТЫНДЫЛАР

- Компаниялар (шағын жеке компанияларды есепке алмағанда) тәуелсіз аудиторларды тағайындауға міндетті.
- Аудиторларды жылдық жалпы жиналысқа қатысушылар тағайындайды. Кей жағдайда директорлар бос орынға аудиторларды өздері тағайындай алады.
- Компанияның аудиторлары мойындалған қадағалау органының мүшелері болуы тиіс және олардың ережелеріне сай компанияның аудиторлары ретінде тағайындалуға құқықтары болуы керек.
- Аудиторлар компанияның шешімі бойынша орнынан босатылуы тиіс.
- Аудиторлар қызметтен кез келген уақытта кете алады және компанияға бұл туралы жазбаша түрде ескертуге міндетті.
- Танымал емес компанияның аудиторлары қызметтен кетпей тұрып, қатысушылардың немесе несие берушілердің көңілін аудару үшін, олар «жағдайлар туралы мәлімдеме» немесе осындай жағдайлардың болмағаны туралы мәлімдеме жасауға міндетті. Танымал компаниялардың аудиторлары қызметтен кетуіне байланысты жағдайлар туралы мәлімдеме жасаулары керек.

Компания аудиторларының міндеттері

Аудиторлар тағайындалғаннан кейін, компаниямен келісімшарт жасасады. Аудиттің келісім – хаты (210 АХС Аудит келісімінің шарттарымен келісу) аудиторлармен және клиентпен келісіледі және қол қойылады, аудиторлардың негізгі міндеттері мен жауапкершілігі (сондай-ақ директорлардың) белгіленеді. Осындай келісімшарттарда ескертілетін және болжанатын шарттар да болады. Мысалы, олар аудиторлардың мынадай міндеттерін қамтиды:

- Аудит жүргізу;
- Аудит негізінде қатысушыларға сенімді және объективті ұсыныс беру үшін қаржы есебінің дұрыс құрылуына қатысты өз пікірін хабарлауы тиіс және есепті құруға қолданылатын негіздемелер мен басқа да ережелерді сақтауы керек;
- Компаниядан тәуелсіз болу;
- Біліктілік пен сақтықтың ақылға қонымды деңгейін көрсету;
- Көптеген юрисдикцияларда ұлттық заңдылыққа сәйкес аудиторларға жүктелген арнайы заңмен орнатылған міндеттер бар. Ұлыбританияда аудиттер 2006 жылы қабылданған Компаниялар туралы заңға сәйкес жүргізіледі. Ал келесі параграфтардағы сілтемелер осы заңның бөлімдеріне жатады.

Аудиторлардың заңды міндеттері

Аудиторлар қаржылық есептілік аудитіне қатысты аудиторлық есепті компанияның қатысушыларына (яғни дауыс беруге құқы бар акционерлерге) беруге міндетті. Қазіргі уақытта аудиторлар есебінің форматы 700 АХС «Жалпы тағайындау бойынша қаржы есебінің толық жиыны туралы 2006/6 АТК бюллетенімен толықтырылған тәуелсіз аудитордың есебі» атты аудиттің стандарттарымен реттеледі. Аудиторлардың пікір білдіретін сұрақтары заңмен анықталған. Жекелеген жағдайларда ашып көрсетілуі тиіс және аудиторлардың ұсынған есебіне байланысты басқа да сұрақтары болады.

Есепті ұсыну міндеттері

Аудиторлар заңға сәйкес есептік кезеңдегі компанияның қаржы есебі бойынша және берілген қаржы есебіне қатысты (495-бөлім) есептік мәліметтер бойынша есептерін ұсынуға міндетті. Жекеменшік компания жағдайында, 423-бөлімге сәйкес аудит есебінің көшірмесі қаржы есебімен және директордың есебімен бірге қатысушыларға жөнелтілуі тиіс, ал қоғамдық компания жағдайында 437-бөлімге сәйкес компанияның жалпы жиналысында ұсынылуы керек.

Аудиторлар есебінің мазмұны

495 – 497 бөлімдерде аудиторлар есебінің мазмұнында болуы тиіс сұрақтар қарастырылған, олар:

- Аудиттелетін жылдық есептік жазбаларды және оны құрастыру үшін пайдаланылған қаржылық есептіліктің құрылымын анықтайтын кіріспе;
- Аудит стандарттарының ауқымын сипаттау және аудиттің соған сәйкес жүргізілгенін анықтау;
- Аудиторлардың пікірі бойынша жылдық есептердің сенімді және объективті құрылғанын дәлелдейтін мәлімдеме;
- Аудиторлық есептің қаржылық есептіліктің тиісті құрылымына сәйкес дайындалуы;
- Аудиторлық есептің 2006 жылы қабылданған Компаниялар туралы заңға сәйкес дайындалғаны туралы анықтама (ҚЕХС ережелерінің 4-ші бабы).

496-бөлімге сәйкес аудитор жыл ішінде директорлар есебінде ұсынылған қаржылық ақпараттың компанияның жылдық есебіндегі қаржылық ақпараттарға сәйкес келетінін көрсетуі тиіс. Танымал компаниялар жағдайында 497-бөлімде аудитордың есебінде аудитор компанияның қатысушыларына директорларға тағайындалған сыйақылар туралы есеп беруі керек және есептің осы бөлімі 2006 жылы қабылданған Компаниялар туралы заңға сәйкес келетінін мәлімдеуі тиіс деп айтылған.

Бұдан басқа да хабарлануға тиісті маңызды сұрақтар болады; 497-бөлімде төмендегідей орын алған кемшіліктерді немесе ережелерді сақтамау туралы жағдайларды хабарлау талап етіледі:

- Аудитор барлық қажетті ақпараттар мен түсініктемелерді алды ма;
- Тиісті есептік жазбалар сақталған ба;
- Филиалдардың табысы жеткілікті ме;
- Қаржылық есептілік есептік жазбалар мен табыстарға сай келе ме;

- Танымал компаниялар жағдайында есептіліктегі директорлардың сыйақысы көрсетілетін бөлім есептік жазбалар мен табыстар туралы есептілікпен келісілмеген болуы мүмкін бе.
- Аудитордың есебіне қол қойылып (аудитордың атынан немесе фирма атынан аға аудитор) және мерзімі көрсетілуі тиіс (503-бөлім).
- Аудиторлар заң талаптарынан бөлек Қаржылық қызметтерді басқару листингінің ережелеріне сәйкес ҚЕС корпоративтік басқарудың біріктірілген кодексінің талаптарын (2006, маусым) сақтауы туралы өтініштерін қарастыруы тиіс.

Аудиторлық қорытынды

Аудитордың есебі ескертпелермен немесе ескертпелерсіз болады және есепте ескертпелерді қолданбай басымдығы бар кез келген сұрақтарға сілтеме жасалуы тиіс (495-бөлім). Аудитордың есебінде көрсетілген нақты тұжырымдалған пікірлер 700 АХС Аудиторлық практика жөніндегі кеңестің толықтырылған 2006/6 бюллетенінде анықталады. Шын мәнінде «сөзсіз» пікір аудитордың қаржылық есептілікке қатысты ешқандай ескертуі жоқ екенін білдірсе, ал «ескертпе» туралы пікір аудитордың қаржылық есептілікке қатысты ескертулері бар дегенді білдіреді.

Аудитті сақтықпен және кәсібилікпен жүргізу міндеті

Аудиторлар аудитті АХС, АТК, ЕО заңдары мен кәсіби органдардың талаптарына (міндетті аудит туралы директива) сәйкес жүргізуі тиіс.

Бұдан басқа аудиторлар аудитті және басқа да қызметтерді жүргізу барысында тиісті әдеп нормаларын сақтауы керек. 3-тарауда осы процедуралардың сипаттамасы қарастырылады, ал 4-тарауда аудитордың талап ету стандарттарына сәйкес сақтық пен кәсібилік міндеттерін дұрыс орындамағаны үшін кәсіби жауапкершілікке тартылуы туралы заңды шешімдерге шолу жасалады.

Тәуелсіз болу міндеті

2006 жылы қабылданған Компаниялар туралы заң (1214-бөлім) компаниямен байланысты тұлғалардың кейбір категориясын біліктіліктен айырып, компания аудиторлары тәуелсіз болуы керек деген талапты күшейтті. Егер аудитордың өкілеттік мерзімінің кез келген уақытында 1214-бөлімге сәйкес жұмыс істеуіне тыйым салынса, онда ол тез арада қызметінен кетіп, өзінің тәуелсіздігінің жоқтығынан (1215-бөлім) қызметтен кеткені туралы аудиттелетін тұлғаға жазбаша хабарлама жіберуге міндетті. Қадағалау органдарының тәуелсіздікке қатысты ережелері мен тәжірибесі болуы керек. Осы ережелер 3-тарауда түсіндіріледі.

ҚОРЫТЫНДЫЛАР

- Аудиторлардың заңды міндеттері 2006 жылы қабылданған Компаниялар туралы заңда көрсетілген. Олардың міндеттері есептіліктерді заң талаптарына сәйкес ұсыну болып табылады.

Тәуелсіз аудиторлардың өзара қарым-қатынастары

Қаржылық есептілік аудиті кезінде аудиторлар маңызды төрт топпен кәсіби қатынас орнатады. Олар: (i) менеджмент; (ii) басқару органы; (iii) ішкі аудиторлар; (iv) акционерлер. Осы өзара қатынастардың маңыздылығы, әсіресе қоғам мүддесін көздейтін компанияларға қатысты, Еуропаның және Британияның заң талаптарында, қаржылық есептіліктің кеңесі⁵ шығарған корпоративтік басқарудың біріктірілген кодексінде (кодекс) көрсетілген.

Менеджмент

«Менеджмент» термині кәсіпорынның қызметі мен келісімшарттарын жоспарлаумен, үйлестірумен және бақылаумен айналысатын тұлғаларға қатысты. Аудиттің контекстінде менеджмент орындаушы директорлар, бас бухгалтер және негізгі басқарушылық қызметкерлермен бірге басқарушы қызметкерлердің қатарына жатады. Аудит кезінде аудиторлар мен менеджмент арасында жан-жақты өзара қатынастар орнайды. Қажетті дәлелдемелерді алу үшін аудиторлар объект туралы құпия ақпараттарды жиі сұратады. Сондықтан өзара сенім мен құрметке негізделген қатынастардың болуы өте маңызды. Бәсекелестік қатынастары жүзеге аспайды. Маутц пен Шарафтың (1961) аудит философияларына сәйкес негізгі болжамы (немесе аксиома) «аудитор мен аудиттелетін кәсіпорын менеджменті арасында мүдделер қайшылығы болмайды» деген пікірден тұрады. Басқаша айтқанда ынтымақтастық болуы керек. Аудиторлардың менеджмент пікірлеріне көзқарастары кәсіби скептицизмнің бірі ретінде сипатталады. Бұл аудиторлардың менеджменттің пікірлеріне сенбей және мәліметтерді қателеспей дұрыс тексеруі керек дегенді білдіреді. Және керісінше, аудиторлар аудит кезінде алынған дәлелдемелерді және бақыланатын шарттарды бағалауда объективтілік таныту керектігін мойындауы тиіс.

Басқару органы

Кәсіпорынның директорлар кеңесі кәсіпорын қатысушыларының мүддесін қамтамасыз етуге жауапты болады. Директорлар мен аудиторлардың қарым-қатынасы көбінесе директорлар кеңесінің құрамына тәуелді болады. Директорлар кеңесі негізінен ұйымдардың лауазымды тұлғаларынан құралған болса, директорлар кеңесі мен аудиторлардың қарым-қатынасы да менеджмент сипатында болады. Бірақ кеңес штаттан тыс немесе атқарушы емес директорлардан құралған болса, онда басқа да қарым-қатынастар болуы мүмкін. Штаттан тыс қатысушылар лауазымды тұлғалар немесе кәсіпорынның қызметкерлері болып табылмайды. Мұндай жағдайда бірыңғай немесе ең бастысы директорлар кеңесінің сыртқы мүшелерінен құралған кеңес немесе аудит бойынша тағайындалған комитет аудиторлар мен менеджмент арасында делдал ретінде қызмет етеді және қаржы есептілігі мен аудитті құру процесіне бақылау жүргізуге жауапты болады. Барлық компания-клиенттері мен аудиторларды басқаруға жауаптылардың арасында орнатылған қарым-қатынастар тәуелсіз және тиімді аудит үшін маңызды болып табылады. 260 АХС Басқарушы өкілеттігі бар тұлғаларға аудиттің аспектілерін хабарлау, ақпараттармен алмасу үшін аудитті және тиісті міндеттемелерді

камту саласын өзара түсінуге, сондай-ақ конструкциялық және дер кезінде бақылау жүргізуге арналған нұсқаулықты ұсынады.

Ақпараттарды ұсыну тиімділігі екі жақты процесс ретінде қарастырылады. Корпоративтік басқару жөніндегі маңызды нұсқаулық, соның ішінде аудит жөніндегі комитеттің рөлі Қаржылық есептілік кеңесі⁶ шығарған корпоративтік басқарудың біріктірілген кодексі (кодекс) болып табылады. Кодекстің сақталуы міндетті емес, бірақ Ұлыбританияның листинг басқармасы листинг компанияларынан өздерінің жылдық есеп берулерінде кодекстің сақталу деңгейін және кету себептерінің маңызын түсіндіруді талап етеді. Кодекс талаптарының негізгі мақсаты атқарушы емес директорлардан құралған Аудит жөніндегі комитетті құру болып табылады. Аудит жөніндегі комитеттің рөлі Ұлыбританияда банкротқа ұшыраған Энрон компаниясына жүргізілген тексерулерден соң күшейтілген болатын. Хиггстың есебі⁷ тәуелсіз директорларды тағайындау мен олардың рөлін зерттейді, ал Смиттің есебі⁸ Аудит жөніндегі комитеттің рөлі мен міндеттеріне қатысты ұсыныстар береді.

Хиггстың есебінде ұсынылғандай, Кодекс атқарушы емес директорлардың тәуелсіздігіне ерекше мән беріп, оларды тағайындау үшін критерийлер белгілейді. Ол Директорлар кеңесі мүшелерінің кемінде жартысы тәуелсіз атқарушы емес директорлар болсын деп кеңес береді. Қаржы есебі мен аудитке бақылау жасау Аудит жөніндегі комитеттің негізгі функциясы болып табылады.

Кодекс келесідей бекітілімдерден тұрады:

Аудит бойынша комитеттің негізгі рөлі мен міндеті жазбаша түрде баяндалуы тиіс және мыналарды қамтиды:

- Компанияның қаржылық есептілігінің тұтастығы мен маңызды пікірлерін және ондағы мазмұндарды қарастыра отырып, компанияның қаржы нәтижелері мен қызметіне қатысты кез келген ресми хабарландыруларды бақылауды;
- Тәуелсіз директорлардан немесе компанияны басқару мен тәуекелді басқару жүйесін тексеретін кеңестің өзінен құралған тәуекелді басқару жөніндегі жеке комитетке тікелей адрестелген компанияның ішкі қаржылық есептілігін тексеруді;
- Компанияның ішкі аудит функциясының тиімділігін қадағалауды және талдауды;
- Акционерлердің жалпы жиналысындағы тағайындау мен қайта тағайындауға және тәуелсіз аудитордың орнынан түсуіне байланысты келісімшартты, сыйақыны бекіту туралы кеңеске ұсыныстар жасауды;
- Ұлыбританияның тиісті кәсіби және нормативтік талаптарына сәйкес аудит процесінің тиімділігі мен тәуелсіз аудитордың объективтілігіне және тәуелсіздігіне шолу жүргізуді;
- Тәуелсіз аудиторлық фирма ұсынатын аудиторлық емес қызметтерге қатысты әдеп ұсыныстарын ескеріп, тәуелсіз аудиторды аудиторлық емес қызметтермен қамтамасыз ету саясатын әзірлеуді және енгізуді;
- Директорлар кеңесінде қарастырылатын кез-келген сұрақтарға қатысты шараларды қабылдауды және ұсыныстарды жақсартуды.

Тәуелсіз аудитордың тағайындалуы Аудит жөніндегі комитеттің жауапкершілігі болып табылатынын байқаймыз. Егер директорлар кеңесі Аудит жөніндегі комитеттің ұсыныстарын қабылдаса, онда оның себептері жылдық есепте көрсетілуі керек. Егер ішкі аудиттің функциялары болмаса, онда Аудит жөніндегі комитет осындай функцияның қажеттілігін жыл сайын қайта қарап және осындай функцияның жоқ болу себептерін жылдық есепте түсіндіруі керек. Міндетті аудит туралы директива ЕО-қа

мүше – мемлекеттердің қоғамдық мүдде ұйымдарында Аудит жөніндегі комитеттің болуын талап етеді. Онда Аудит жөніндегі комитеттің міндеттері қаржы есебінің мониторингі мен аудит сұрақтарынан тұруы тиіс (тәуелсіздікті қоса алғанда) деп айтылған.

Ішкі аудиторлар

Тәуелсіз аудиторлар ұйымның ішкі аудиторларымен бірігіп тығыз жұмыс істейді. Тәуелсіз аудиторлар ішкі аудиторлардың жұмысына тікелей қызығушылық танытады. Тәуелсіз аудиторлардың пікіріне сәйкес ішкі аудит ұйымның бақылау ортасының құрамдас бөлігі болып табылады. Ұйымның ішкі тәуелсіздігінің бірлігі ретінде ол оны талдайды, бағалайды және ішкі бақылау құрылымының сәйкестігі мен тиімділігін бақылайды.

Бақылау тесттерін жүргізген кезде ішкі аудиторлардың жұмысы тәуелсіз аудиторлардың аудиторлық процедураларының сипатына, мерзіміне және дәрежесіне әсер етеді. Аудиттің халықаралық стандарты 610 АХС «Ішкі аудит жұмысын қарастыру» аудитті жоспарлау және аудиттің тиімді тәсілін әзірлеу мақсатында тәуелсіз аудиторлардан ішкі аудиторлардың жұмысын бағалауын талап етеді.

Ішкі аудиторлардың жұмысы тәуелсіз аудиторлардың жұмысын алмастыра алмайды. Бірақ, егер де ішкі аудитор сыртқы аудиторға қатысы бар процедураларды орындаған болса, бұл сыртқы аудиторлардың аудиторлық процедураларының көлемін қысқартуы мүмкін. 610 АХС осындай жұмыстың тиімділігін анықтау кезінде тәуелсіз аудиторлардан мынадай сұрақтарды қарастыруларын талап етеді: (i) ұйымдастыру мәртебесі, (ii) жұмыс көлемі, (iii) ішкі аудиторлардың техникалық дайындығы мен кәсібилігі, (iv) ішкі аудиторлардың жұмысында байқалатын кәсіби қарым-қатынас.

Акционерлер

Акционерлер менеджменттің басқару жауапкершілігінің тиісті негізде орындалуын қамтамасыз ету үшін аудиттелген есептерге сүйенеді. Сондықтан, аудиторлардың аудиторлық есептің алғашқы пайдаланушылары ретінде акционерлер алдында маңызды жауапкершілігі болады. Аудитті жүргізу кезінде аудиторлар лауазымды тұлғалар, маңызды қызметкерлер немесе ұйымның директоры болып табылмайтын акционерлермен тікелей байланысқа түспеуі мүмкін. 2006 жылы қабылданған Компаниялар туралы заңның 527-бөліміне сәйкес орындалған әрекеттер акционерлердің аудит сұрақтарына қол жетімділігін арттырды. Бұл акциялары нарықта бағаланатын компанияның акционерлеріне өкілеттілік береді, компанияның атынан (аудиторлардың есебі мен аудитті жүргізуді қоса алғанда) компания есебінің аудитіне және аудитордың қызметін тоқтатуына байланысты жағдайларға қатысты мәселелер бойынша мәмілелерін және акционерлердің келесі есептік жиналыста қарайтын ұсыныстарын өз веб-сайтында жариялауды талап етеді. Аудиторларды тағайындауды, орнынан босатуды немесе қызметтен алуды акционерлер өздері шешеді. Аудиторларды тағайындауда директорлардың өкілеттілігі шектеулі болады. Дегенмен, практикада директорлардың ұсыныстары әдетте компания қатысушылары тарапынан қабылданады. Дәл осындай себептерге байланысты корпоративтік басқарудың біріктірілген кодексі (және ЕО міндетті аудит туралы директивасы), Аудит жөніндегі комитет (Директорлардың толық

кеңесі жоқ) тәуелсіз аудитордың тағайындалуын ұсынады және аудит функциясын бақылайды.

ҚОРЫТЫНДЫЛАР

- Тәуелсіз аудиторлар ұйым менеджментінің жұмысы барысында объективтілік пен өзара түсіністік таныта отырып, кәсіби скептицизм деңгейін сақтаулары керек. Аудиторлар тәуелсіз болуы керек және аудитті жүргізуге байланысты кәсіби пікірлерін білдіруде және кеңес беруде олар тәуелсіз ретінде қабылдануы тиіс.
- Компанияны басқару тәуелсіз атқарушы емес директорлардан тұратын Аудит жөніндегі комитетке беріледі. Аудит жөніндегі комитет тәуелсіз аудиторды тағайындауды ұсынады, олардың жұмысын қадағалайды және аудиторлық емес қызметтерді көрсету үшін аталған фирманың бухгалтерлерін пайдалану туралы сұрақтарды қарастырады.
- Тәуелсіз аудиторлар ішкі аудиторлардың жұмысы мен статусын (яғни ұйымның ішкі аудитінің функциясын тиімді қарастыруды) тексеріп, олардың қаржылық есептілік аудитінің сенімділігін анықтайды.
- Аудиторлардың акционерлермен тікелей байланысы болмайды. Бірақ, акционерлер қаржы есебінің сенімділігін арттыру үшін аудиторлардың көмегіне жүгінеді және есеп беру жиналысында аудитке қатысты сұрақтарды талқылайды.

Менеджмент пен аудиторлардың Компаниялар туралы Заңға сәйкес жылдық есептерге жауапкершілігі

Осы тараудың алдыңғы бөлімдерінде бухгалтерлік есеп пен аудит арасындағы және тәуелсіз аудиторлар мен менеджмент арасындағы өзара байланыстар талқыланды. Бұл бөлімде енді қаржылық есептілік процесіне қатысты басшылық пен аудиторлар арасындағы жауапкершіліктің бөлінуі туралы қарастырылады.

Жауапкершілікті бөлу

Менеджмент пен тәуелсіз аудиторлар арасындағы жауапкершілікті бөлу қаржылық есептілік аудитінің негізі болып табылады. Жауапкершіліктегі бұл айырмашылық нақты анықталған. 200 АХС, 24 параграфта Тәуелсіз аудитордың жалпы міндеті және аудиттің халықаралық стандарттарына сай аудитті жүргізу бекітілген:

Аудитор қаржылық есептілік бойынша пікірлерді қалыптастыру мен көрсетуге жауап беретін болса, қаржылық есептілікті дайындау мен ұсыну менеджменттің жауапкершілігі болып табылады... Қаржылық есептілік аудиті менеджментті жауапкершіліктен босатпайды.

2006 жылы қабылданған Компаниялар туралы заңда директорлардың төмендегідей жауапкершіліктері көрсетілген:

- Компанияның тиісті есеп жазбаларын жүргізетінін анықтау. Есептік жазбалары жүргізілуі тиіс есептердің заңға (386-бөлім) сәйкес келуін қамтамасыз етулері керек.
- Әрбір қаржы жылына (394-бөлім) компанияның табысы мен шығысы, балансы туралы есептерді дайындау.
- Бұл Компаниялар туралы заңға немесе бухгалтерлік есептің стандартына (ҚЕХС 395-бөлім) сәйкес жасалуы тиіс.
- Егер бұл әрекеттер орындалмаса, онда ол туралы толық ақпарат беріп және оның қандай да бір ауытқу себептерін көрсетуі керек (396-бөлім).
- Егер есептердің мәліметтері сенімді және объективті ұсыныстар бермейтін болса, ондай есептерді бекітпеу керек (393-бөлім).

ҚОРЫТЫНДЫЛАР

- Менеджмент қаржылық есептілікті дайындау мен ұсынуға жауапты болады.
- Директорлардың толық міндеттері Компаниялар туралы заңда көрсетілген. Олар сенімді және объективті ұсыныстарды көрсететін тиісті есеп жазбалары мен дайындықты қолдаудан, қаржылық есептілікті бекіту мен ұсынудан тұрады.

Аудиттің стандарттары

1-тарауда сипатталғандай, Халықаралық деңгейдегі аудиттің стандарттарын (сондай-ақ, сенімділікті растау мен аудиттің ілеспелі қызметтеріне арналған стандарттарды) АСҚСХК бекітеді. АХС әр елдің ұлттық заңына сәйкес қабылданады, олай болмаса оның тікелей заңды күші болмайды. Мысалы, ЕО міндетті аудит туралы Директива ЕО мүше-мемлекеттерде аудитті АХС-на сәйкестендіріп жүргізуді талап етеді.

Қызметкерлердің сәйкестік бағдарламасы ресми заңды түрде қабылданбаса да БХФ мүшелері мен қауымдасқан компаниялар (негізінен ұлттық кәсіптік институттар) бухгалтерлік есеп стандарттары бойынша халықаралық кеңес пен БХФ шығарған стандарттарды енгізу үшін ұлттық заңдар мен ережелерге сәйкес ең жақсы бастамаларды қалай қолданғанын көрсетулері керек.

АССҚХК халықаралық стандарттарға шектеулі өзгерістер енгізіп, аудиттің ұлттық стандарттарын бекітетін органдар үшін нұсқаулық шығарды. 2004 жылға дейін Ұлыбритания мен Ирландияда жүргізілген аудиттерге қолданылған аудиторлық стандарттар Аудиторлық тәжірибе жөніндегі кеңесте (АТК) бекітілді. 2004 жылдың желтоқсан айында Аудиторлық тәжірибе жөніндегі кеңес (АТК) Ұлыбритания мен Ирландияда қолдану үшін АССҚХК-тің стандарттарына негізделген және сәйкес келетін АХС пакеттерін шығарды. АТК-тің шығарған АХС принциптері (Ұлыбритания мен Ирландия) АССҚХК шығарған АХС принциптерімен ұқсас екенін атап өткен маңызды, бірақ ұлттық, құқықтық және кәсіби талаптар мен терминология көзқарасы тұрғысынан қарағанда толықтырулар енгізгендіктен ерекшеленуі мүмкін.

Халықаралық конвергенция жалғасуда және АССҚХК жыл сайын аудит стандарттарын өңдеудің алғашқы сатысында келісімге келу үшін бүкіл әлем бойынша ұлттық аудит стандарттарын әзірлеуге қатысушылардың жиналысын ұйымдастырады. Қазіргі уақытта ұлттық стандарттарды әзірлеуге мынадай елдер қатысады: Австралия,

Канада,
Нидерланд,
әзірлеу
тақырып
түсіндір
жобасын
Аудитор
рөл атқа
және АС

АХС

• А

са

• А

ар

Әрбі

(қара п

сакталу

Ауди

масшта

Аудитор

тапсыр

халықар

тұлғала

тізімі к

21-қовтв.

200 АХС

210 АХС

220 АХС

230 АХС

240 АХС

250 АХС

260 АХС

300 АХС

315 АХС

320 АХС

330 АХС

402 АХС

500 АХС

501 АХС

505 АХС

510 АХС

520 АХС

530 АХС

Канада, Қытай, Франция, Германия, Индия, Жапония, Жаңа Зеландия, Оңтүстік Африка, Нидерландия, Ұлыбритания мен АҚШ. АХС мен бухгалтерлік есеп стандарттарын әзірлеу ерекшеліктері бір-біріне ұқсайды. АССҚХК қызметкерлерді бекіткен соң тақырыптық құжатты әзірлейді. Мақсатты топ құруға да болады. Келесі кезең бұл әдетте түсіндірме хатпен бірге жүретін стандарт жобасын жариялау болып табылады. Стандарт жобасының жауаптары қарастырылады және айқындалған стандарт шығарылады. Аудиторлық тәжірибе кеңесі (АТК) АССҚХК-тің стандарттарын әзірлеуде белсенді рөл атқарады, Ұлыбританияның стандарттардың жобасына берген жауабын анықтайды және АССҚХК тиісті өзгерістерін реттейді.

АХС мыналардан тұрады:

- Аудиторлардың аудит есебін жоспарлау, жүргізу, ұсыну және құру кезінде сақтауға міндетті негізгі принциптері мен процедураларынан;
- Аудиторларға негізгі принциптер мен процедураларды қолдануды түсіндіруге арналған түсіндірме материалдардан.

Әрбір стандарттың негізгі принциптері мен процедуралары жеке қалың шрифтімен (қара шрифт) көрсетіледі және қаржы есебінің аудитін жүргізгенде міндетті түрде сақталуы тиіс.

Аудитордың есебіндегі негізгі принциптер мен процедуралардан ауытқу аудиттің масштабын шектеу ретінде түсіндірілуі керек. АХС-ның жүзеге асырылуын Аудиторлық тәжірибенің халықаралық ережелері (АТХЖ) қамтамасыз етеді. АССҚХК тапсырмаларды орындау жөніндегі стандарттарға қосымша, сапаны бақылаудың халықаралық стандартын шығарады, ол стандартты аудиторлық қызметтерді ұсынатын тұлғалар қолдануы тиіс. 2.1-кестеде 2008 жылғы қаңтардағы АССҚХК шығарған АХС тізімі келтірілген.

21-кесте. Аудит стандарттары

200 АХС	Тәуелсіз аудитордың жалпы міндеті және аудиттің халықаралық стандарттарына сай аудитті жүргізу
210 АХС	Аудит келісімінің шарттарымен келісу
220 АХС	Қаржылық есептілік аудитінің сапасын бақылау
230 АХС	Аудиторлық құжаттама (қайта қаралған)
240 АХС	Қаржылық есептіліктің аудитін жүргізу кезіндегі алаяқтыққа қатысты аудитордың жауапкершілігі (жаңа нұсқасы)
250 АХС	Қаржылық есептілік аудиті кезінде заңдар мен нормативтік актілерді қарастыру
260 АХС	Басқарушы өкілеттігі бар тұлғаларға аудиттің аспектілерін хабарлау
300 АХС	Қаржылық есеп беру аудитін жоспарлау (жаңа нұсқасы)
315 АХС	Субъектіні және оның ортасын білу негізінде елеулі бұрмаланулар тәуекелдігін анықтау мен бағалау (жаңа редакциясы)
320 АХС	Аудитті орындау және жоспарлаудағы маңыздылық
330 АХС	Бағаланған тәуекелділікке қатысты аудиторлық процедуралар (жаңа нұсқасы)
402 АХС	Қызмет көрсетуші ұйымдар пайдаланатын субъектілер ерекшелігіндегі аудит есебі
500 АХС	Аудиторлық дәлелдеулер
501 АХС	Аудиторлық дәлелдеулер – ерекше бабтарды қосымша қарау
505 АХС	Сырттай растау
510 АХС	Алғашқы тапсырмалар – бастапқы сальдо
520 АХС	Аналитикалық процедуралар
530 АХС	Аудиторлық іріктеу мен іріктелген тестілеудің басқа процедуралары

(жалғасы келесі бетте)

2.1-көсте. (жалғасы)

540 АХС	Бухгалтерлік бағалаулардың аудиті
545 АХС	Әділ құнның бағалануы мен ашылуының аудиті
550 АХС	Байланыстырылған талаптар
560 АХС	Кейінгі оқиғалар
570 АХС	Үздіксіз қызмет
580 АХС	Басшылықтың мәлімдемесі
600 АХС	Қаржылық есептілік тобының аудиттері (бірлескен аудиторлар жұмысын қоса) (қайта қаралған және өзгертілген)
610 АХС	Ішкі аудит жұмысын қарастыру
620 АХС	Эксперт жұмысын пайдалану
700 АХС	Қаржылық есептіліктің барлық жиыны бойынша тәуелсіз аудиторлардың есебі (қорытындысы)
701 АХС	Тәуелсіз аудитордың есебінің модификациясы
710 АХС	Салыстырмалы көрсеткіштер
720 АХС	Аудиттелген қаржы есебі қамтылған құжаттардағы басқа да ақпараттар
800 АХС	Арнайы мақсаттарға арналған аудиторлық тапсырмалар бойынша аудиторлық есеп беру (қорытындылау)

Дереккөз: Copyright @ Қаңтар 2008 Халықаралық бухгалтерлер федерациясы (ХБФ). Барлық құқықтар қорғалған. ХБФ рұқсатымен қолданылады. Аудиттің стандарттары. Аудит стандарттары мен сенімділікті қамтамасыз ету бойынша Халықаралық кеңес (АССКХК). 2008 жылғы қаңтардағы АССКХК шығарған АХС.

Аудит стандарттары мен сенімділікті қамтамасыз ету бойынша халықаралық кеңестің осы кітап жазылып жатқан кезде «Айқындық жобасын» жүзеге асырып жатқанын айта кеткен жөн. Бұл пайдаланылатын стандарттар тұжырымдамасының жаңа нұсқасын ұсынады (кейбір жағдайда қайта қарауды).

Ұлыбритания мен Ирландияның аудиторлық тәжірибе жөніндегі кеңесі осы жобаға қатысып, қайта қаралған және өзгертілген стандарттарға түсініктеме береді.

Студенттер «Айқындық жобасының» жүзеге асырылуы мен ілгерілеу процесіндегі аудит стандарттарының жаңартылған нұсқасын және басқа да мәмілелерді алу үшін БХФ интернет сайты (www.ifac.org) және АТК бөлімін/ ҚЕС интернет-сайтын (www.frc.arb) қараулары керек. Аудиторлық мәлімдемелердің жалпы жұрт қабылдаған тәжірибені жүйелеуге бейімді екенін мақұлдау керек. Нақты тәжірибені қолдауға арналған тұжырымдамалық негіз жоқ. әртүрлі сұрақтарды бөліп, жеке қарастырады. Қаржы есебінің стандарттарын қолдаудың негізін қамтамасыз ететін Ұлыбританиядағы принциптер туралы мәлімдемелермен салыстырғанда, аудит тәжірибесі мен рөлі туралы дұрыс емес ұсынуларға қарсы тұратын АССКХК жобасынан артық жоба жоқ.

Аудит стандарттарының маңыздылығы

Аудит стандарттары заманауи озық тәжірибелерді жүйелендіре отырып, аудиттегі техникалық кәсібиліктің минималды стандартын белгілейді. Олар объект мөлшеріне, бизнесті ұйымдастыру формасына, сала түріне және кәсіпорынның коммерциялық немесе коммерциялық емес екеніне қарамастан тәуелсіз аудиторлар жүргізетін әрбір қаржы есебінің аудитіне қолданылады. Акционерлер мен басқа да қолданушылар аудиттің мойындалған аудит стандарттарына сәйкес жүргізілгенін аудитор есебінің «аудиттің қамту аясы» бөлімінен біле алады. Бақылау органдары ретінде мойындалған

бухгалтерлік есептің кәсіби органдарының техникалық стандарттарды қолдану ережелері және тәжірибесі болуы тиіс. Осы мақсаттар үшін аудит стандарттары техникалық стандарттардың тиісті жинағын ұсынады. Сондай-ақ кәсіби органдардың мониторинг жүргізетін және осы стандарттардың сақталуын қамтамасыз ететін тетіктері болуы тиіс. Мысалы, Халықаралық аудит стандарттары сақталмаса, онда кәсіби органдар тәртіптік шаралар қолданып тергеу жүргізеді. Олар аудитті жүргізуге қажетті сақтықтың заңды түрде қабылданған минималды деңгейі туралы шешімдерін шығару шараларын қамтамасыз етеді және немқұрайлылықты анықтауға көмектеседі.

ҚОРЫТЫНДЫЛАР

- Аудит стандартын халықаралық деңгейде АССКХК бекітеді. БХФ мүшелері АХС-ын ұлттық заңдылыққа қайшы келмейтін шартпен қолданулары керек. Кейбір юрисдикцияларда (мысалы ЕО елдері) аудиторлар міндетті аудиттерді заң бойынша АХС-на сәйкес жүргізуге тиісті. Халықаралық аудиттің стандарттары аудиторлардың жауапкершілігін, аудит процесін, аудиторлық дәлелдерді белгілеудің, басқа сарапшылардың жұмысын және басқа да салалардағы аудиторлық есеп пен қорытындыны қолдау сияқты аудитке қатысты маңызды сұрақтарды қарастырады.
- Аудит стандарттары қызметтердің сапалы ұсынылуын және қажет болған жағдайда олардың пікірін растау үшін аудиторларды қорғауды қамтамасыз етеді. Акционерлер және аудиторлық есептің пайдаланушылары аудиторлық қорытындыдан минималды стандарттардың қолданылғаны туралы растама алуына болады.

Аудит процесі

Аудит процесінің негізгі сатылары

Аудит процесінің мынадай негізгі сатылары болады:

- *Аудиторлық міндеттемелер қабылдау* – бұл мінез-құлық әдебінің кодексіне сәйкес жасалады және 6-бөлімде қарастырылады.
- *Аудитті жоспарлау* – аудиторға аудит стратегиясы туралы (жалпы тәсіл), содан соң аудиттің егжей-тегжейлі жоспарын жасау туралы шешім қабылдау үшін керек болады. Осыны жасау үшін аудитор ішкі бақылаумен байланысты бизнес пен оның тәуекелі туралы мағлұмат алу керек. 6 және 7-бөлімдерде осы салалар жан-жақты зерттелген.
- *Аудитті жүргізу және дәлелдемелерді жинақтау* – аудитор аудитті стратегияға және аудит жоспарына сәйкес жүргізеді және қаржы есебінде көрсетілгендей растауларды (сомалар мен ашып көрсетуді) қолдау үшін дәлелдемелер жинақтайды. 8-13 бөлімдерде осы мәселелер қарастырылған.
- *Нәтижелерді бағалау мен қорытынды жасау* – аудит жоспарына сәйкес аудиторлық тестілеуді аяқтай отырып, аудитор орындалған процедуралардың

нәтижелерін бағалайды және қаржы есептерінің сенімді түрде ұсынылғанын анықтау үшін түпкілікті шолу жүргізеді.

- *Аудитордың есебі* – аудитор заңды және кәсіби талаптарға сәйкес акционерлер алдында есеп береді. Аудит процесінің барлық сатылары алдында осы бөлімде талқыланған АХС-на сәйкес жүргізулері керек.

ҚОРЫТЫНДЫЛАР

- Аудит процесін келесі сатыларда қорытындылауға болады: аудиторлық міндеттемелер қабылдау; жоспарлау; аудитті жүргізу және дәлелдемелерді жинақтау; нәтижелерді бағалау мен қорытынды жасау; аудитордың есебі.

Аудитордың есебі

Аудиторлардың есептілікті ұсынуы және есеп беруі

Аудиторлардың есебі аудиторлардың аудиттелген қаржылық ақпарат туралы пікірін мүдделі тұлғаларға жіберетін ресми құрал болып табылады. Аудитор есебінің жалпы мақсаты қаржылық есептіліктің ақиқаты мен растығына қатысты сенімділік беру және/немесе мәселелерді анықтау, есеп беруде қолданылатын заңдар мен тиісті ережелерді сақтау болып табылады.

Аудитордың есебінен басқа да қорытындылар алуға болады. Мысалы, егер аудитордың қаржылық есептілікке қатысты ешқандай ескертпелері болмаса және есеп ескертпелерсіз жарияланса (төменнен қараңыз), онда аудиторлық қорытындыны оқыған тұлғаның қаржы есебін сенімді, елеулі алаяқтықтық оқиғалар болмаған және компания үздіксіз жұмыс істейді деп есептеуіне болады. Бірақ банкротқа ұшыраған компаниялардың тарихына тоқталатын болсақ, мұндай болжамдар дұрыс болмауы мүмкін. Бұдан басқа, көптеген салалардың мүдделері (акционерлердің және басқа пайдаланушылардың) аудиторлық қорытындымен қамтылмайды. Мысалы компанияның менеджмент тиімділігі және өмір сүру қабілеттілігі. Аудиторлық есепті тұжырымдау жиі сынға ұшырайтын. 1979 жылы сауда инспекторларының департаменті «иеративтік» тілдерді (толық емес, түсіндірілуі адекватты емес) пайдалануды сынға алды.

Аудиторлық есептердің тұжырымдамасына қатысты кейбір сұрақтарға мыналар жатады:

- Есепті пайдаланушылар және аудиторлық қорытындының сеніміне байланысты мақсаттар;
- Қолданылған тіл және енгізілген хабарламалардың (болжанатын және ескертілетін) терминологиясы мен нақты мағынасы;
- Пайдаланушының түсіну деңгейі;
- Есеп берудің балама тәсілдері болуы мүмкін, мысалы «еркін» форматтағы есептілік, мұнда аудитор әрбір жүргізілген аудиттің ерекшелігін түсіну үшін стандартталған тұжырымдамадан бөлек есептің тұжырымдамасын әзірлейді (мамандыққа арналған, 700 АХС сияқты аудиттің стандартымен талап етіледі).

Қаржылық есептілік аудитінің маңыздылығынан гөрі аудитор есебінің нысаны мен мазмұнының базалық түсінігі маңыздырақ болып табылады. Есептің стандартты форматының басты мақсаты аудиттелген қаржылық есептілікті пайдаланушыларға аудиторлардың орындаған жұмыстары мен аудиттің сипатын және шектеулерін жеткізу болып табылады. Екінші мақсаты – қаржылық есептілік аудиті кезінде тәуелсіз аудиторлар мен менеджменттің жауапкершіліктерін нақты түрде анықтау. Үшінші мақсаты – ұсынылған аудиторлық қорытындының сенімділік деңгейін нақты көрсету. Қаржылық есептілік туралы аудитордың есебіне мысалы 2.2-кестеде келтірілген.

Аудиторлық есептің формасы мен мазмұны

Аудиторлық есептің мазмұнын өңдеуге және анықтауға әсер ететін факторлар ұлттық заңдылықтың, аудит стандарттарының (АХС секілді) және кәсіби ұйымдардың талаптарының үйлесімін көрсетеді. Аудиторлық есептің 700 АХС-на сәйкес формасы мен мазмұны төменде талқыланады:

Атауы

Есепті дайындаған тәуелсіз аудиторды көрсету орынды.

Адрес иесі

Есеп қаржы есебі аудиттелетін акционерге немесе ұйымның директорлар кеңесіне ардестеледі. Ұлыбритания мен Ирландияның заңдарына сәйкес есеп компанияның қатысушыларына ардестеледі.

Кіріспе параграф

Кіріспе бөлімі қаржылық есептілікті және қаржылық есептілікті жүргізу ережесін анықтайды.

Қаржылық есептілікпен байланысты құжатқа енгізілген есепте беттердің нөмірін көрсету жеткілікті. Аудиторлық есеп жеке құжат болып табылса немесе қаржылық есептілік ғаламторда қол жетімді болуы керек болса, онда ұйымның атауы мен есептік кезеңдері көрсетулері қажет.

Басшылар мен аудиторлардың тиісті міндеттемелерінің мәлімдемесі

Осы бөлімнің мақсаты басқару органы мен аудиторлардың жауапкершілігін нақты бөліп қарастыру болып табылады. Есеп қаржылық есептілікті құруға жауапты компания менеджментінің жауапкершілігі туралы мәлімдемені және аудиттелген қаржы есебі туралы пікірлерді қорытындылау аудиторлардың жауапкершілігі екені көрсетілген мәлімдемені қамтуы тиіс. Басқару ұйымының жауапкершілігі жеке мәлімдемелерде келтіріледі. Егер келтірілмесе, онда аудиторлар есебінде көрсетілуі тиіс. Бұл бөлім қаржылық есептілікке деген жауапкершіліктің басқару органының мүшелеріне жүктелетінін растайды және аудиторлар қаржылық есептіліктің негізінде ұсыныстарды әзірлейді деген ойды жоққа шығарады.

Аудиттің масштабтары

Бұл параграф аудит жүргізуде қолданылатын аудит стандарттарын анықтайды және аудиттың сипаты мен масштабын көрсетеді. Есеп аудиттің қаржы есептерінде елеулі бұрмалаулардың болмағанын дәлелдейтін дәлелдемелер алу үшін жоспарланғанын және жүргізілгенін көрсететін мәлімдемелерден тұруы тиіс (Ұлыбритания мен Ирландияда бұл мәлімдеме алаяқтыққа немесе басқа да қателіктерге байланысты туындаған елеулі бұрмалаулардың сілтемелерін қамтуы тиіс). Аудиторлық есеп аудитті сипаттауы керек, оның ішінде:

- (а) қаржылық есептіліктің және ашып көрсетудің сомаларын растауға арналған дәлелдемелерді іріктеу негізінде тексеруді;
- (б) қаржы есебін дайындауда (орындылық, келістілік және ашып көрсету үшін) қолданылатын бухгалтерлік есеп принциптерін бағалауды;
- (с) қаржы есебін дайындауда басшылық бекіткен елеулі бағаларды бағалауды;
- (д) қаржы есебінің ұсынылуын бағалауды.

Есепте аудиторлық қорытындының жасалуын жеткілікті негізде қамтамасыз ететін аудитордың мәлімдемесі болуы тиіс. Берілген бөлімдегі тұжырымды мұқият тексеру аудиттің кейбір шектеулерін анықтайды. Оларға мыналар жатады:

- Саналы (бірақ абсолютті емес) сенімділік ұғымы;
- Барлық бұрмалауларды емес, тек елеулі бұрмалауларды ғана табу үшін аудит шегін шектеу;
- Қаржы есебінің сенімділігі мен растығын бағалауда тестілеу нәтижесінде алынған дәлелдемелерге ғана сенім артады, басқа дәлелдемелер қарастырылмайды. Бірақ қарастырылмаған дәлелдемелер де маңызды болуы мүмкін. Сондықтан тестілеу нәтижесіне ғана сенім арту аудитті шектеу болып табылады;
- Басшылықтың жасаған қаржы есебі тек нақты фактілерге негізделгенін түсіндіретін пікірлердің есептік бағаларды бағалаудағы пікірлерден тәуелділігі;
- Аудит стандартына қарағанда аудит ауқымының шектеулі болатынын ары қарай ашып көрсету; және
- Қаржылық есептілік негіздемесі анықталмаған пән болып табылады.

Қорытынды

Бұл есептің кәсіби, тәжірибелі сарапшылардың пікірлерін ескеріп жасалатынын көрсетеді. «Біз мақұлдаймыз», «Біз кепілдік береміз» немесе «Біз сенімдіміз (немесе дұрыс қорытынды)» секілді сөйлемдерді қолданудың мақсатқа сай емес екенін байқаймыз.

700 АХС аудиторлық есептің қорытынды пункті қаржылық есептілікті дайындау үшін қолданылатын қаржы есебінің нақты құрылымын көрсетуді талап етеді (егер пайдаланылатын құрылымның негізі халықаралық қаржылық есептілік стандарттары болып табылмаса, онда қолданылатын қаржылық есептіліктің құрылымы шығу тегіне сәйкестендіріледі) және қаржы есебі заң талаптарына сай келеді ма, осы қаржы есебінің құрылымына сәйкес қаржы есептері сенімді және шын ұсынылған ба (немесе барлық елеулі аспектілерде сенімді түрде ұсынылған), осылар туралы аудиторлардың пікірлерін білдіреді. Бұл пікірлер кәсіпорынның қаржы жағдайына, қызмет нәтижесіне, ақшалай ағындарына және қаржы есептілігіне арналған ескертулерге қатысты.

«Шынайылық және сенімділік» деген сөздің мағынасы көптеген пікірталастар тудырды. Ол ешқашан заңды түрде анықталмаған, бірақ символикалық болып табылады. Бухгалтерлік «шынайылық» ғылыми шынайылыққа жанаспайды. Бұл өйткені бухгалтерлік «шынайылық» жасанды және қолайлы негіз қалаушы болжамдардан, концепциялар мен пікірлерден (мысалы, мойындау мен өлшеу критерийлері, бухгалтерлік бағаларды пайдалану және т.б.) тұрады.

Осылайша шынайылық фактілердің сапасын, нақтылығын, дұрыстығы мен дәлдігін, жалпы қабылданған «ережелерге» (заңдар, БЕНЕ, ҚЕС, АХС) сәйкестігін көрсету үшін қабылдануы мүмкін, ал әділдік (мысалы) алдын ала болжанбаған немесе анықталмаған объективті тиісті есеп саясатын таңдауды, дұрыс бағалау мен адекватты ұсынуды және ақпараттарды ашуды көрсетеді.

Кейбір юрисдикцияларда, соның ішінде Құрама Штаттардың, «әділ ұсынылған» деген сөйлемді қолайлы деп есептейтін болса, Ұлыбританияда аудитор заң бойынша қаржы есептерінің шынайы және сенімді ұсынылғанын көрсететін, сәйкес пікірді қалыптастыруы тиіс еді.

Осы сөйлемдердің кез-келгені бойынша түсінуге болады:

- Қаржы есептері дәйекті түрде қолданылатын тиісті есеп саясатын пайдаланып дайындалған.
- Қаржы есептері тиісті заңдарға және тиісті түсіндірмелері бар қаржылық есептіліктің анықталған құрылымына сәйкес дайындалған.
- Қаржы есебін дұрыс түсіндіру үшін қолданылатын тиісті ақпараттар ашып көрсетілген.

Демек, «Шынайылық және сенімділік» және «әділ ұсынылған» терминдері есепке алу әдістерінің және стандарттарының өзгеруіне байланысты қайта анықталуға қабілетті динамикалық тұжырымдамалар болып табылады. Бухгалтерлік есеп және аудиттің мамандары мен қаржылық есептіліктің пайдаланушылары арасында (700 АХС-да бекітілген) «шынайы және сенімді ұсынылған» және «әділ ұсынылған» терминдерінің баламалығына және қолданылу мағынасына қатысты талқылаулар жалғасуда. Бұл АТК талқылауға арналған құжаттарындағы көтерілген мәселелердің бірі ғана. Аудитордың есебі: Өзгерістер уақыты? (2007 желтоқсан).

Есеп беру күні

Аудитор аудиттің аяқталу уақытына қарай есеп беретін күнді белгілеуі тиіс. Бұл оқырманды аудитордың оқиғалар мен келісімшарттар туралы осы күнге дейін болған оқиғаны білетіні және есептердің қаржылық есептілікке тигізетін әсерін қарастырғаны туралы хабардар етеді. Ұлыбритания мен Ирландияда бұл басшылықтың қаржы есебін бекітетін күнінен ерте болмауы керек.

Аудитордың мекенжайы

Бұл аудитордың өз кеңсесі (әдетте қала) орналасқан жер.

Аудитордың қолы

Есепте аудиторлық фирманың атынан, аудитордың өз атынан немесе жағдайға байланысты екеуінің де атынан қол қойылуы тиіс.

2.2-кесте. Аудитордың модификацияланбаған есебінің мысалы

Бұл 1985 жылы қабылданған Компаниялар туралы заңға және АТК ағымдағы талаптарына сәйкес жасалған Ұлыбританияның аудиторлық есебінің мысалы:

- Компания топтың қаржылық есептілігін жасамайды.
- Компания Ұлыбританияның Компаниялар туралы заңына сәйкес листингтік компанияның анықтамасына сәйкес келмейді.
- Ұлыбританияның бухгалтерлік есептің жалпы қабылданған ережелері компанияның жеке есебі үшін қолданылады.
- Қаржылық есептілікте директорлардың есебінен басқа көлемді ақпарат болмайды.

ТӘУЕЛСІЗ АУДИТОРЛАР МҮШЕЛЕРІНІҢ/ХУЗ ЖАУАПҚЕРШІЛІГІ ШЕКТЕУЛІ КОМПАНИЯ АКЦИОНЕРЛЕРІНІҢ ЕСЕБІ

Біз Пайда мен зиян туралы есеп, Баланс, Ақша қаражаттарының қозғалысы туралы есеп, Мойындалған пайда мен зиян жиынтығы туралы есеп сияқты негізгі қаржылық есептерді және тиісті ескертулерді қамтып, бір жыл үшін (ұйымның атауы) қаржылық есептіліктің аудитін жүргіздік, аяқталды.....
Осы қаржы есебі ұсынылған есептің ережелеріне сәйкес дайындалған.

Директорлар мен аудиторлардың тиісті міндеттемелері

Ұлыбританияда қолданылатын заңға және бухгалтерлік есеп Стандарттарына (Ұлыбританияның бухгалтерлік есебінің жалпы қабылданған принциптеріне (GAAP)) сәйкес қаржылық есептілікті құру жөніндегі директорлардың міндеттері директорлардың жауапкершілігі туралы мәлімдемеде көрсетілген.

Біздің міндетіміз қаржылық есептілік аудитін тиісті нормативті-құқықтық талаптар мен аудиттің халықаралық стандарттарына (Біріккен Корольдік пен Ирландияның) сәйкес жүргізу болып табылады. Біз сіздерге қаржылық есептілік шынайы және сенімді ақпарат береді ма, соған қатысты пікірді және қаржылық есептіліктің 1985 жылы қабылданған Компаниялар туралы заңға сәйкес тиісті негізде дайындалғанын хабарлаймыз. Сондай-ақ, біз сіздерге директорлардың есебінде көрсетілген ақпараттың қаржылық есептілікте көрсетілген ақпаратпен қаншалықты сәйкес келетінін хабарлаймыз. Бұдан басқа біз егер компаниядан аудит үшін талап етілетін барлық ақпараттар мен түсініктемелерді ала алмаған жағдайда немесе директорлардың сыйақысы туралы заңда және басқа транзакцияларда көрсетілген ақпарат ашып көрсетілмеген жағдайда сіздерге компанияның тиісті есептік жазбаларды сақтамағаны туралы хабарлаймыз. Біз директорлардың есебін оқимыз және қандайда бір бұрмалаулар туралы білсек біздің есебіміз үшін оның қандай салдары болатынын қарастырамыз.

Аудиторлық қорытындының негіздері

Біз Аудиторлық тәжірибе кеңесі шығарған Аудиттің халықаралық стандарттарына сәйкес (Біріккен Корольдік және Ирландияның) аудит жүргіздік. Аудит қаржылық есептіліктегі сомалар мен ашып көрсетулерге қатысы бар дәлелдемелерді іріктеу негізінде жүргізілді. Ол сондай-ақ, қаржы есебін дайындауда директорлар қабылдаған елеулі бағалар мен пікірлерді бағалауды қамтиды және есеп саясатының жүйелі түрде қолданылатынын және тиісті негізде ашып көрсетілетін компанияның жағдайына сай келетінін немесе келмейтінін анықтайды. Біз алаяқтықпен немесе басқа бұрмалаулармен немесе қателіктермен келтірілген елеулі бұрмалаулардан тұрмайтын қаржы есебіне қатысты жеткілікті ақпарат пен сенімділік беру үшін, қажетті деп тапқан барлық ақпараттар мен түсіндірмелерді алу үшін аудитті жоспарладық және жүргіздік. Біз пікірімізді қалыптастыру кезінде қаржылық есептіліктегі ақпараттарды ұсынудың жалпы сәйкестігін бағаладық.

Пікір

Біздің пікірімізше:

Қаржылық есептілік Ұлыбританиядағы бухгалтерлік есепті жүргізудің жалпы қабылданған тәжірибесіне сәйкес осы мерзімге аяқталған жыл ішіндегі компанияның жағдайы мен табысы (шығысы) туралы шынайы және сенімді ұсыныстар береді. Қаржы есебі 1985 жылы қабылданған Компаниялар туралы заңға сәйкес дайындалған, директорлардың есебінде көрсетілген ақпарат қаржы есебіне сәйкес келеді.

Тіркелген аудиторлар Күні

Дереккөзі: АТК 2006/06 Бюллетеніне бейімделген Біріккен Колрольдіктегі қаржы есебі туралы аудиторлардың есептері: 2-мысал қоғамдық сауда компаниясы болып табылмайтын компания – жекелеген компаниялардың қаржы есептері бойынша аудитордың есебі.

Аудитордың модификацияланған есебі

Жоғарыда келтірілген мысалдағыдай, аудитор әрдайым модификацияланбаған аудиторлық есепті ұсына бермейді.

Екі жағдай болуы мүмкін:

- Аудитор оқырманның назарын анықталмаған негіздемеге аудару үшін (мысалы, ірі сот істері нәтижелері) аудитордың есебінде (маңыздылығы бойынша ескертулер деп аталатын) қосымша ақпаратты ұсынады, бірақ пікірді ескертпесіз білдіреді; және
- Аудитордың қаржылық есептілікке қатысты түсіндірмесі болса да, ескертпесіз аудиторлық қорытынды бере алмайды, өйткені:
 - Аудиттің масштабы шектелген (мысалы, есептік жазбалар түсініксіз); немесе
 - Аудитор басшылықтың ұсынған (мысалы, елеулі күмәнді борыштарды ұсынуға қабілетсіз болуы) қаржы есебімен келіспейді.

Басшылықтың жауапкершілігі туралы мәлімдеме

Осы тараудың бірінші бөлімінде менеджменттің қаржы есебін дайындауға, ал аудиторлардың ақпараттар аудитіне және бұл туралы пікірін білдіруге жауапты екені атап көрсетілген. Аудитор аудиторлық есептегі осы жауапкершіліктің бөлінуіне мән беруі керек. Дегенмен, аудиторлар қаржы есептілігін дайындауға да көмектеседі. Мысалы, олар қаржылық есептіліктің жаңа стандартын қолдануға қатысты басшылыққа кеңес бере алады немесе аудит нәтижелері бойынша кәсіпорынның қаржы есебіне түзетулер енгізуді ұсынады.

Бірақ басшылықтың қаржы есебін түзетуі жауапкершіліктің бөлінуін өзгертпейді. Қорытындылай келгенде, басшылық қаржылық есептіліктің нысаны мен мазмұнына қатысты барлық шешімдерге жауапты болады. Басшылықтың немесе директордың мұндай жауапкершілік туралы мәлімдемесі аудитордың есебінен бөлек жасалады, бірақ есеппен бірге көрсетілуі тиіс. Мәлімдемеде директордың жауапкершілігіне сілтеме жасалады:

- шынайы және сенімді ұсыныстар беретін қаржы есебін дайындау, атап айтқанда:
 - тиісті есеп саясатын таңдау және жүйелі түрде қолдану;
 - жүйелі және орынды пікірлерді қабылдау мен бағалау;
 - қолданылған стандарттардың сақталуы туралы мәлімдеу;
 - қаржы есебін үздіксіздік принциптері негізінде дайындау;
- тиісті есептік жазбаларды жүргізу, оның ішінде:
 - активтердің сақталуына жауапты болу;
 - алаяқтықты және басқа да бұрмалауларды анықтау.

ҚОРЫТЫНДЫЛАР

- Аудит есебінің «модификацияланбаған» немесе «модификацияланған» түрі болады. Аудит есебі модификацияланған жағдайда аудит масштабы шектеулі болады немесе келіспеушілік салдарынан аудитор ескертусіз қорытынды есебін жариялай алмайды. Кейбір жағдайларда аудитор пікірін ескертумен көрсетпей

«маңызды жағдайларды» қамтитын модификацияланған аудиторлық есебін жариялайды.

ТҮЙІНДЕМЕ

Бұл тарауда аудит пен бухгалтерлік есеп арасындағы айырмашылық және қаржылық есептілік аудитінің сипаты мен масштабы сипатталады. Қаржы есебінің аудиті 2006 жылы қабылданған Компаниялар туралы заңмен реттеледі және осы тарауда аудиттің талаптарына, аудиторды тағайындау мен аудитордың жауапкершілігіне қатысты реттеудің түсініктемелері жете талқыланды. Қаржылық есептілік процесіндегі бухгалтерлік есеп пен аудитор арасындағы өзара байланыс ұйым басшысы мен оның тәуелсіз аудиторлары арасындағы жауапкершіліктің бөлуінің қамтиды. Компания басшысы бухгалтерлік есеп пен нормативтік талаптардың қолданыстағы стандарттарына сәйкес қаржы есебін дайындауға жауапты болады, ал аудиторлар АСҚСХК шығарған АХС-на сәйкес аудитті жүргізу барысында қаржылық есептілікке қатысты айтылған пікірлерге жауап береді. Қаржылық есептілікті пайдаланушылар қаржы есебінің және қаржы есебінде ұсынылған ақпараттардың шынайы және сенімді екенін қамтамасыз ету үшін аудиторлардың көмегіне жүгінеді. Қаржылық есептілік аудиті ұйым басшысы мен аудитордың жауапкершілігін нақты бөліп көрсетеді, аудиттің сипаты мен шектеулерін түсіндіреді, қаржы есебінің қаншалықты шынайы және сенімді ұсыныс беретіні туралы аудитордың пікірін білдіреді.

Ескертусіз аудиторлық қорытынды аудитордың қаржы есебі шынайы және сенімді ұсыныс береді деген нәтижеге көзі жеткенде ғана жасалады. Басшылықтың жауапкершілігі туралы мәлімдеме басшылық пен тәуелсіз аудиторлар арасындағы жауапкершілікті бөлу үшін қаржы есебінде көрсетіледі.

СІЛТЕМЕЛЕР

1. Wallace, W.A. (1980) *The Economic Role of the Audit in Free and Regulated Markets*. Touche Ross & Co., New York.
2. Wallace, p. 21.
3. Wallace, p. 23.
4. Accounting Standards Board (2000) *Year-End Financial Reporting: Improving Communication*. ASB, London.
5. Financial Reporting Council (2006) *Combined Code on Corporate Governance*. FRC, London.
6. Financial Reporting Council (2006) *Combined Code on Corporate Governance*. FRC London.
7. Higgs, Derek (2003) *Review of the Role and Effectiveness of Non-Executive Directors* (Higgs Report). Department of Trade and Industry, London, <http://www.berr.gov.uk/files/file23012.pdf> (accessed 1 August 2008).
8. Financial Reporting Council (January 2003) *Audit Committees – Combined Code Guidance (Smith Report)*. FRC, London.

 **ҚОСЫМША ӘДЕБИЕТТЕР**

APB Bulletin (2006) *Auditor's Reports on Financial Statements in the United Kingdom*. Auditing Practices Board, London.

APB Discussion Paper (2007) *The Auditor's Report: A Time for Change?* Auditing Practices Board, London.

Dewing, I.P. and Russell, P.O. (1997) *Models for the regulation of UK company audit*. *Managerial Auditing Journal*, 12 (6), 271–80.

Fargher, N., Taylor, M.H. and Simon, D.T. (2001) *The demand for auditor reputation across international markets for audit services*. *International Journal of Accounting*, 36 (4), 407–22.

G'omez-Guillam' on, A.D. (2003) *The usefulness of the audit report in investment and financing decisions*. *Managerial Auditing Journal*, 18 (6), 549–59.

Schilder, A. (1996) *Research opportunities in auditing in the European Union*. *Accounting Horizons*, 10 (December) 98–108.

Wells, J.T. (2002) *Occupational fraud: the audit as deterrent*. *Journal of Accountancy*, 193(4), 24–8.

 **ТАРАУ БОЙЫНША ТЕСТ СҰРАҚТАРЫ**

Төменде берілген сұрақтардың ішінен дұрыс жауабын көрсетіңіз (жауаптарын 381 беттен қараңыз).

2.1 Төмендегілердің қайсысы қаржылық есептілік процесіндегі аудит функциясына жатады:

- (a) Оқиғалар мен транзакцияларды талдау
- (b) Жылдық есептілікте акционерлерге аудиторлық есепті тарату
- (c) Жылдық есептілікке қажет мәліметтерді жинау және бағалау
- (d) Қаржылық есептіліктің құрылымына сәйкестендірілген есептілікті дайындау

2.2 Төмендегі ұғымдардың қайсысы аудит теориясына негізделген:

- (a) Ақпараттық гипотеза
- (b) Агенттік қатынастар теориясы
- (c) Сақтандыру гипотезасы
- (d) Дұрыс жауабы жоқ – егер заңмен белгіленген талаптары болмаса, аудит жүргізілмейді

2.3 Тәуелсіз аудит компанияның бірқатар артықшылықтарын ұсынады, сондықтан ол:

- (a) Алаяқтықтың барлық түрі анықталды деп қаржылық есептіліктің оқырмандарын сендіреді
- (b) Басшылықтың жасаған қаржылық есебінің сенімділігін растайды

- (c) Қаржылық есептілікке сенім артады
- (d) Қаржылық есептілікке сенімділік береді

2.4 Компанияның аудиторларын тағайындайтын жауапты тұлға:

- (a) Компанияның басқарушы директоры
- (b) Компанияның қатысушылары
- (c) Компанияның аудиторлық комитеті
- (d) Компанияның тіркеушісі

2.5 Компания аудиторларын қандай себептерге байланысты орнынан түсіреді:

- (a) Аудиторлардың компанияның негізгі құралдарына тиісті талдау жүргізбегені туралы айғақтар анықталғанда
- (b) Аудиторлар мен басшылық арасындағы келіспеушілік орын алғанда, оның нәтижесінде жұмыс алға баспайды
- (c) Жыл ішінде аудиттің комиссиясы көбейгенде
- (d) Тиісті бухгалтерлік есептің гудвиллына қатысты басшылық пен аудиторлардың пікірлері арасында келіспеушілік орын алғанда

2.6 Аудиторлардың тәуелсіз болуын талап ететін принциптің мағынасы қандай?:

- (a) Аудиторлардың аудиттелетін клиентке ешқандай қатысы болмауы тиіс
- (b) Аудиторлар аудит кезінде сыни қарым-қатынасты қолдануы керек
- (c) Аудиторлардың ерекше жауапкершілігі үшінші тарапқа қатысты тұжырымдалады
- (d) Аудиторлардың өз клиентінің бизнесіне тікелей меншік құқын иемденуіне бола ма, егер ол елеусіз болса?

2.7 Төменде берілгендердің қайсысы аудит стандарттарының басты мақсаты болып табылады:

- (a) Аудит кезінде сақталуы тиіс барлық процедуралар бойынша нұсқаулар беру
- (b) Аудитті тиісті дәрежеде жүргізген аудиторлардың сот ісіне тартылмайтынына кепілдік беру
- (c) Аудиторлардың заңда талап етілген барлық міндеттерді орындауын қадағалау
- (d) Аудиторларға тиісті міндетті процедуралар мен принциптерді жан-жақты сипаттау

2.8 Тәуелсіз аудиторлардың негізгі жауапкершілігі есептілікті ұсыну болып табылады:

- (a) Директорлар Кеңесінің мүшелеріне
- (b) Компаниялар үйіне
- (c) Кәсіпорынның кредиторларына
- (d) Кәсіпорынның қатысушыларына

ТАЛҚЫЛАУҒА АРНАЛҒАН СҰРАҚТАР

- 2.1 Реттілік және сенімділік қаржылық есептіліктің бастапқы сапалы сипаттамасы болып табылады. Аудиторлардың сенімділікті тексеру қажеттілігі қаржылық есептіліктің стандарттарына сәйкес келетін аргументті қарастырыңыз.
- 2.2 Аудит теориясының түсінігі қаншалықты бір - біріне қайшы келеді немесе бірін - бірі толықтырады?
- 2.3 Кей жағдайларда корпоративтік формадағы ұйым және капитал нарығы аудиттің тиімді функциясынсыз әрекет ете алмайды деген пікір туындайды. Қоғамның аудит функциясының тұтастығына деген сенімі жоғалған кезде, қандай салдардың орын алатынын қарастырыңыз.
- 2.4 Компаниялар туралы Заңға сәйкес қатысушылар жылдық жалпы жиналыста аудиторларды тағайындайды. Аудит жөніндегі комитеттің тәуелсіз аудиторлық фирманы тағайындауға және Біріккен кодекстің нақты талабы бойынша директорлардың аудиторларды тағайындауға жиі ұсыныс беруі неге байланысты?
- 2.5 Аудиторлардың өкілеттіктерінің тоқтатылуы туралы жасайтын мәлімдемелерінің себебін талқылаңыздар.
- 2.6 Ұлттық деңгейде белгіленетін, әр елде қалыптасқан жағдайды сипаттайтын аудит стандарттарының және қабылданған АХС құндылығын талқылаңыздар.
- 2.7 Аудиторлардың есебінде аудиторлар жауап береді деп көрсетудің орнына аудиторлар жауап бермейді деп көрсетілген. Сіз осыған келісесіз бе?
- 2.8 Аудиторлардың есебін оқитындардың бәріне түсінікті болатын, аудит есебінде қолданылатын терминдерді анықтаңыздар.

КӘСІБИ ҚОЛДАНУ СҰРАҚТАРЫ

(Жауаптары 382-407 беттерде берілген)

2.1 Бухгалтерлік есеп пен аудит арасындағы өзара байланыс

Төменде аудитті дайындауда және қаржылық есептілікті таратуда қолданылатын қадамдардың реті көрсетілген:

1. Оқиғаларды және операцияларды талдау.
2. Тіркелген мәліметтерді жіктеу және қорытындылау.
3. Аудиторының есебін кәсіпорынға тапсыру.
4. Акционерлерге қаржылық есептілікті және аудиторлардың есебін тарату.
5. Аудиторлардың есебіне пікір білдіру.
6. Операциялардың мәліметтерін өлшеу және тіркеу.
7. Қаржылық есептілікке қатысты дәлелдемелерді алу және бағалау.
8. Қаржылық есептілікті құрудың белгіленген негіздеріне сәйкес қаржылық есептілікті дайындау.
9. Ұсынылған қаржылық ақпараттардың растығын және сенімділігін тексеру.

Талап етіледі:

- (a) Қаржылық есептілік аудитін дайындауда бухгалтерлік есеп пен аудит арасындағы өзара байланыстың диаграммасын жасаңыз. Әрбір кадамды дұрыс ретпен көрсетіңіз.
- (b) «Басшылық және тәуелсіз аудиторлар қаржылық есептіліктің мазмұнын бекіту үшін жауапкершілікті бөліседі». Осы мәлімдеменің дәлдігін талқылап, бағалау жүргізіңіз.

2.2 Басшылықтың және аудитордың жауапкершілігі

Қаржылық есептілік әділ және сенімді пікір бере ала ма, осыны анықтайтын ескертулер маңызды болып табылады. Төменде ескертулерге қатысты пікірлердің екі жиынтығы берілген.

1. А аудиторы қаржылық есептіліктегі және ескертулердегі баламалылықты ашып көрсету үшін негізгі жауапкершілікті аудитке жауапты аудиторлық штатқа жүктеу керек дейді. В аудиторы негізгі жауапкершілікті аудиторлық тапсырма үшін жауап беретін серіктесіне жүктеу керек дейді. С аудиторы негізгі жауапкершілікті мәлімдемелерді және көшірмелерді әзірлейтін қызметкерлерге жүктеу керек дейді. Д аудиторы болса бұны клиенттің жауапкершілігі деп есептейді.
2. Қаржылық есептіліктің ескертулері жиі техникалық тілде ұсынылады және түсініксіз болады, бірақ соған қарамастан оны оқу маңызды болып табылады.

Аудиторлар баланста немесе пайда мен зияндылық туралы есептілікте ұсынған мәліметтерінің ескертулердегі мәліметтерге қарама-қайшы келетінін мәлімдеу арқылы үшінші тұлғаның алдында өз жауапкершіліктерінің тәуекелін төмендете алады.

Талап етіледі:

Жоғарыда келтірілген мәлімдемелерді бағалаңыз және көрсетіңіз:

- егер сондай жағдай болса, сіз (немесе бастапқы мәлімдеме жағдайында, қандай аудитормен) келісесіз бе; және
- оның пікірі қате, толық емес немесе қателестіретін жағдайға алып келетін болса.

Дерек көзі: Рұқсатпен бейімделген. © Сертификатталған қоғамдық бухгалтерлердің Американдық институты.

КӘСІБИ ӘДЕП

3-

ТАРАУ

КӘСІБИ БУХГАЛТЕРДІҢ РӨЛІ

- Мамандықтың тұжырымдамасы
- Бухгалтердің міндеттері

КӘСІБИ ӘДЕП ЖӘНЕ БУХГАЛТЕР

- Әдеп сипаттамасы
- Кәсіби әдеп және бухгалтерлердің әдеп кодексі
- Стандарттарды қолдау
- Кәсіби тәртіп

КӘСІБИ ТӘУЕЛСІЗДІК

- Тәуелсіздік, сенімділікті қамтамасыз ету жөніндегі қызметтер және әдеп кодексі
- Аудиторлардың тәуелсіздігін реттейтін нормативті ережелер

АЛАЯҚТЫҚ, ЗАҢСЫЗ ІС-ӘРЕКЕТТЕР ЖӘНЕ АҚШАНЫҢ ЖЫЛЫСТАУЫ

- Алаяқтық пен қателерді анықтаудағы жауапкершілік
- Заңдар мен ережелердің сақталмауы
- Бұрмаланулар туралы есептілік
- Бұрмалануларды анықтауға және бұрмаланулар туралы есептілікке қатысты қоғамдық күтілімді қанағаттандыру
- Анықталмаған бұрмаланулардың жиілігін азайту
- Ақшаның жылыстауы

АУДИТ ҮШІН ӘДЕП ҚҰНДЫЛЫҚТАРЫНЫҢ МАҢЫЗДЫЛЫҒЫ

- Қоршаған ортаның кәсіби мінез-құлыққа тигізетін әсері
- Бухгалтерлік есеп және аудит саласындағы кәсіби пікірлер
- Міндеттер мен бейтараптықтың басымдығы
- Кәсіби күзіреттілік
- Аудит күтіліміндегі үзіліс

ТҮЙІНДЕМЕ

СІЛТЕМЕЛЕР

ҚОСЫМША ӘДЕБИЕТТЕР

ТАРАУ БОЙЫНША ТЕСТ СҰРАҚТАРЫ

ТАЛҚЫЛАУҒА АРНАЛҒАН СҰРАҚТАР

КӘСІБИ ҚОЛДАНУ СҰРАҚТАРЫ



ЗЕРТТЕУ МАҚСАТЫ

Осы тарауды оқығаннан кейін сіздер:

1. Кәсіби бухгалтердің рөлін түсіндіруді;
2. Кәсіби әдептің мақсаттары мен салдарын тұжырымдауды;
3. Кәсіби мінез-құлық кодексінің негізгі принциптерін түсіндіруді;
4. Кәсіби тәуелсіздіктің негізгі принциптері мен ережелерін анықтауды;
5. Аудит сапасының және техникалық біліктілікке арналған стандарттардың маңыздылығы туралы мәлімдеме жасауды;
6. Алаяқтықты, бұрмалануларды, заңсыз әрекеттерді және ақшаның жылыстауын талқылауды;
7. Аудиторлардың мінез-құлық әдебіне әсер ететін ағымдағы аудиторлық ортаны түсіндіруді;
8. Аудит күтіліміндегі үзілісті болдырмау жөніндегі ұсыныстарды талқылауды;
9. Аудиторларға тиісті корпоративтік басқарудың тұжырымдамасын түсіндіруді білетін боласыздар.



КӘСІБИ СТАНДАРТТАР

240 АХС

«Қаржылық есептіліктің аудитін жүргізу кезіндегі алаяқтыққа қатысты аудитордың жауапкершілігі»

250 АХС

«Қаржылық есептілік аудиті кезінде заңдар мен нормативтік актілерді қарастыру».

1 СБХС (ISQC 1)

«Қаржылық есептілік аудиттері мен шолуын, және басқа ақпараттың дұрыстығын растауды және ілеспе қызметтер бойынша келісімдерді іске асыратын фирмаларға арналған сапаны бақылау»

Кез келген мамандық оның мүшелеріне арналған әдеп немесе кәсіби мінез-құлық кодекстері бойынша сипатталады. Біз 1-тарауда бухгалтерлердің кәсіби органдарының ең бірінші рөлі – кәсіби мінез құлық кодексін әзірлеу болғанын атап өткенбіз. Тәуелсіз аудитордың баламалық жөніндегі алаңдауы бойынша Энронның ыдырауына ықпал еткен фактор тәуелсіз тексерулер мен растауларға қолданылатын, тәуелсіздікке, объективтілікке және тұтастыққа қатысты басшылықтың әдебіне арналған жауапкершілікті 2003 жылы Аудиторлық Практиканың Кеңесіне (APB) беруге әсер етуі мүмкін еді. Бірақ мінез-құлық әдебі мінез-құлық ережесін ғана қарастыруды талап етеді. Бір де бір кәсіби кодекс мінез-құлық әдебі туралы жеке пікірді талап ететін жалпы жағдайларды алдын ала анықтай алмайды.

Осыған байланысты біз осы тарауда кәсіби бухгалтерлердің рөлін талқылаудан бастаймыз. Содан кейін бухгалтерлік есептің қоғамдық практикасын ұйымдастыруға баса назар аудара отырып, кәсіби мінез-құлықты реттейтін әдеп кодексін түсіндіреміз және аудиттің тәуелсіздігін жеке бөлім ретінде қарастырамыз.

Сонымен қатар, осы тарауда алаяқтық пен ақшаның жылыстауын анықтау үшін аудиторлар қолданатын жауапкершіліктердің кәсіби деңгейі және бұл пайдаланушылардың талаптарына сәйкес келеді ме немесе келмейді ме, осыны анықтайтын ағымдағы пікірталас қарастырылады.

Кәсіби бухгалтердің рөлі

Бұл бөлімде бухгалтердің қоғамдағы маман және жеке тұлға ретінде атқаратын рөлі сипатталады. Алдымен кәсіби мамандарды кәсіби емес мамандардан ажырата білу үшін, қолданылатын сипаттамалар мен дағдыларды анықтауға арналған мамандықтың тұжырымдамасы талқыланады, содан кейін кәсіби бухгалтердің рөлін түсіндіретін контекспен қамтамасыз етеді. Кәсіби бухгалтердің рөлі бухгалтерлік қызметті орындау барысындағы сенімділік қатынастарға негізделген рөл ретінде анықталып, қоғамға пайдасын тигізетін альтруист мақсатында мүдделі жақтармен қарастырылады. Сонымен бірге бұл бөлімде бухгалтерлердің міндеттері, атап айтқанда, ұсынатын қызметтері және әдеп құндылықтарының маңыздылығына жүргізілетін зерттеулері талқыланады.

Мамандықтың тұжырымдамасы

Кәсіби қызметтерді кәсіби емес қызметтерден ажырату үшін Гринвуд кәсіптің бес атрибутын ұсынады.¹ Олар:

- теорияның жүйелі органы;
- билік;
- қоғамдық санкция;
- әдеп кодекстері;
- мәдениет.

Гринвуд кәсіби қызметтер мен кәсіби емес қызметтердің арасындағы нағыз айырмашылық оның сапалық белгісінде емес, сандық белгісінде дейді, өйткені, осы бес атрибуттың ішінде де кәсіби еместердің аз да болса үлесі болады. Жоғары деңгейде ұйымдастырылған мамандықтар осы жеке сәйкестендірілген атрибуттарды максималды деңгейде көрсетеді. Мамандықты сипаттайтын дағдылар теориялық жүйеге ұйымдастырылған немесе ұсыныстар негізінде жатқан білімдердің жиынтығынан тұрады және күрделі операцияларды оңтайландырады. Мамандыққа дайындық тек қана парасаттылықты жетілдіруді ғана емес, сонымен бірге практикалық тәжірибені де талап етеді. Мысалы, 2006 жылы қабылданған «Компаниялар туралы» Заңда Ұлыбританияда компанияға аудит жүргізу құқын алу үшін, аудиторлар мойындалған біліктілік ұйымының мүшесі болуы тиіс деп көрсетілген (Заңның талаптарына жауап беретін кәсіби ұйымдар болып табылатын). Осы ұйымдар университетке түсу үшін білім берудің минималды деңгейін немесе жеті жылдық сәйкес кәсіби тәжірибесі болуын талап етуі тиіс. Үміткерлер де теориялық оқу курсынан және үш жылдық бекітілген практикалық дайындықтан өтеді, теориялық білімдерін тексеріп, емтихан тапсырады және мүшелікке өткенге дейін осы алған білімдерін қолдана білу қабілеттілігін көрсетеді.

Кәсіби мәдениет

Әрбір мамандық маманданған фирмалар, университеттер және зерттеу орталықтары, сондай-ақ қоғамның мүддесі мен мақсатын көздейтін кәсіби ұйымдар сияқты топтардың желісі арқылы жұмыс істейді. Осы топтар талап ететін әлеуметтік рөлдердің өзара әрекеті нәтижесінде бірегей кәсіптің әлеуметтік конфигурациясы, атап айтқанда, кәсіби мәдениеті пайда болады. Кәсіби мәдениет кәсіби емес мәдениеттен өзінің құндылықтарымен, нормаларымен және практикалық символдарымен ерекшеленеді.

Кәсіби құндылық – бұл әлеуметтік игіліктер ретінде қоғамға пайда әкелетін қызметті ұсынатын кәсіп. Кәсіби топтар өздерінің мүшелеріне арнап әлеуметтік жағдайлардағы мінез-құлық нормаларын және рөлін анықтайтын нұсқаулық әзірлейді. Бақылаушы құндылықтар, мінез-құлық нормалары және практиканың символдары кәсіби қызметті кәсіби емес қызметтен ажыратып көрсетеді. Осылайша кәсіп ұғымы жоғарыда айтылған бес элементтің айналасында дамиды. Осы концепцияға қатысты Брукс2 қолдау ретінде келесідей кәсіби міндеттерді анықтайды:

- сараптау және білім саласындағы құзіреттілік;
- клиенттік қатынастардың тұтастығы;
- ұсынылатын қызметтердің объективтілігі;
- клиент сұрақтарының құпиялылығы;
- қоғамдық күтілімдерге сәйкес міндеттерін орындамайтын мүшелерінің тәртібін қарау.

Кәсіби маман мен клиенттер арасындағы сенімді қатынастарды орнатуда, сапалы қызмет көрсетуде осы міндеттердің зор маңызы бар. Клиент өз кезегінде кәсіби маманның пікірі мен тәжірибесіне сенім артады және сенеді. Сенімге негізделген осындай қатынастардың сақталуы кәсіби тұлғаның рөлінің негізін қалайды.

Реттеу

Кәсіби рөлдің күрделілігі клиент тәжірибесінің сенімділігіне байланысты болады. Бұл сенімділік монополист кәсіпқойға нақты сала бойынша пікір білдіруіне және беделді иемденуіне мүмкіндік береді. Кәсіби маманның пайдасы осы қоғам үшін жоғары құзіретті және күрделі рөлді орындау барысындағы таңдаулы жұмысымен көрінеді. Клиенттер өз бетімен ұсынылатын қызметтердің сапасын бағалай алмайды. Сондықтан кәсіби мамандар өздері тәуелсіз зерттеу жүргізеді. Бірақ кәсіби маман өзінің құзіреттілігі мен монополиясын сақтау үшін қоғамдағы беделі мен басымдығын қамтамасыз етуді жалғастыруы тиіс еді. Қоғамда санкцияланған құзіреттілік пен артықшылықтар аккредитация мен артықшылық процесінің үстінен және техникалық сұрақтар жөніндегі қоғамдастықтың шешіміне қатысты құпия түрде кәсіби бақылау жүргізеді. Яғни аудиторлар көрсететін қызметтердің монополисі болды, бұл қоғам мен клиенттер үшін қауіпті еді.

Осыған қарсы тұру үшін мамандықтың мүшелерінен мінез-құлық әдебін сақтауды талап ететін кіріктірілген нормативті кодекс жасалды. Мамандықтың әдеп кодексі жартылай ресми және жартылай ресми емес болып табылады. Ресми бөлім – бұл ереже бойынша мамандыққа кірісер алдында ант қабылдаудың жазбаша кодексі. Өзінің әдеп кодексінің арқасында мамандықтың әлеуметтік әл-ауқатын жақсартуда жасаған еңбегі қоғамның қызығушылығын тудыратын мәселеге айналды, осылайша қоғамның сенімін тұрақты қамтамасыз етуге ықпал етті. Кәсіби кодекс қоғамдық қызметке бағытталған және альтруистік астары бар. Әдеп кодексінің әдетте клиент және әріптес - әріптес арасындағы терминдер қатынасы тұрғысында сипатталуы оның ерекшелігін көрсетеді. Одан басқа мамандық өзіндік тәртіпке келтіруді құруға бағытталған бақылаудың өлшемі арқылы әдеп кодексінің сақталуын қамтамасыз етеді. Қоғам барған сайын кәсіби органдардың дәстүрлі өкілеттілігіне үндеу тастайды және оларды сырттай бақылаушылар мен тәуелсіз реттеушілердің қатаң назарына алады. Кәсіби мамандардың коммерциялық қысым көрсетуге бейімділігі және әдеп нормаларының әлсіреуі өзін-өзі

реттеу кодекстерінің мамандық монополиясының жеке мүддесін бүркемелейтін құралға айналғанын көрсетеді.

Алайда қазір кәсіби органдар, сондай-ақ, фирмалар практикада өзін-өзі реттеу бойынша өз өкілеттіктерін жүзеге асыруда неғұрлым айқын болуы тиіс.

Мысалы, ЕО сегізінші директивасының 40 бабында аудиторлық фирмалардың анықтығы жөніндегі есепке қойылатын талаптарды белгілейді.

2003 жылы аудиторлық тексерудің стандарттары тәуелсіз аудит пен кепілдеме ұсыну жөніндегі қызметтерге қолданылатын (АТС) (АРВ) тәуелсіздікке, объективтілікке және адалдыққа қатысты әдептану стандарттарын әзірлеу жауапкершілігін өз мойындарына алды, ал 2004 жылы осы мәселелерді қамтитын әдептану стандартының бес сериясын (ES1-ES5) шығарды.

Одан басқа бухгалтерлік және актуарийлік тәртіп жөніндегі кеңес (БАТК) (AADB) қоғамның мүддесіне әсер ететін мінез-құлық әдебінің сұрақтарына жауап береді, ал кәсіби қызметті қадағалау жөніндегі Кеңес (КҚКК) бухгалтер және аудит мамандықтарын реттейтін бухгалтерлік кәсіби органдарға тәуелсіз бақылау жүргізу үшін жауапты болады.

АТС (АРВ), БАТК(AADB) және КҚКК қаржылық есептілік Кеңесінің комитеттері болып табылады. Одан басқа бүкіл әлемдегі бухгалтерлік кәсіби органдар БХФ кәсіби бухгалтерлерінің әдеп кодексіне қарағанда әдеп талаптарын қатал орындауы тиіс.

Бухгалтердің міндеттері

Бухгалтер қызметінің сенімділігі өз міндеттерін орындау барысында көрінетін құндылықтарға, нормаларға және символдарға негізделген. Мұндай міндеттер қаржылық қызметтердің техникалық аспектілері бойынша біліктілігін жүзеге асыруды ғана емес, сонымен қатар, осы қызметтерді орындау барысында көрінетін, одан да маңызды әділдік пен объективтілікті де қамтиды.

Кәсіби бухгалтердің міндеттері

Гринвудтың ұсынысына сәйкес бухгалтер мамандығының бес атрибутының төртеуінде сәйкестендірілген міндеттері болады, олар:

- Оның белгіленген көлемдегі білімі болуы керек;
- Ол қоғамдық қызметтерді іске асыру кезінде өзінің өкілетін жүзеге асыру үшін органдарды ұйымдастырады;
- Ол мүшелікке және аккредитациялауға бақылау жүргізуге қатысты қоғамдастықтың санкцияларын қолдайды;
- Ол өзінің кәсіби мәдениетінің арқасында қоғамда жоғары беделге ие болады.

Жоғарыда түсіндірілгендей, кәсіби мамандықтың техникалық және әдеп стандарттарын бақылау тәуелсіз органдарға берілді. Кәсіби бухгалтер қызметкер немесе кеңесші ретінде аудит жүргізумен немесе басқарумен айналысатынына немесе айналыспайтынына қарамастан бухгалтер де, кәсіпқой да бола алады. Бұл кәсіби бухгалтерлердің бухгалтерлік есеппен және кәсіби емес бухгалтерлердің деңгейін көтеретін шектес салаларды (құқық, басқару, экономика, салық салу және ақпараттық технологиялар секілді) түсінуімен байланысты арнайы техникалық білімдерді меңгеретінін көрсетеді. Сонымен қатар, олар жоғарыда сипатталған жалпы кәсіби

міндеттерді және құндылықтарды, сондай-ақ оларға тиесілі кәсіби орган белгілеген нақты стандарттарды ұстанады деп күтілуде.

Брукс бухгалтер мамандығының келесідей жан-жақты сипатталған міндеттері, құқығы және құндылықтары бар және олардың әрқайсысының кәсіби бухгалтерлерге қатысы болады деп есептейді:

- Сенімге негізделген өзара қарым-қатынастарды қолдау үшін орындалуы тиіс міндеттер:
 - жауапты құндылықтарды қолдайтын мінез-құлықты көрсету;
 - клиенттердің және басқа да мүдделі тараптардың талаптарына тұрақты назар аудару;
 - дағдылар мен қажетті білім алу және қолдау көрсету;
 - мамандықтың беделін қолдау;
 - жеке беделін қолдау.
- Рұқсат етілген құқықтар:
 - өздерін сенімгерлік сипаттағы маңызды қызметті атқаруға қабілетті маман ретінде тағайындауға ұсыну құқы;
 - бухгалтерлік және аудиторлық практиканы өңдеп жасауға қатысу құқы;
 - бастапқы стандарттарды белгілеу және кандидаттарды тексеру құқы;
 - анықталған мінез-құлық негізінде кәсіби маман мүшелерінен өзін-өзі реттеуді және тәртіпті талап ету құқы;
 - есептің және аудиттің анықталған немесе барлық салаларына қол жеткізу құқы.
- Құқықтың міндеттері мен қолдауларын орындауға қажетті құндылықтар:
 - адалдық;
 - тұтастық;
 - тиісті сақтық көрсетуге ықылас білдіру;
 - объективтілік;
 - құпиялық;
 - күзiреттілік;
 - қоғамның, клиенттің, мамандықтың және жұмыс берушінің мұқтаждықтарын жеке бастың кез келген мүддесінен жоғары қою міндеті.

Осы күтілетін нормалардан ауытқу мамандыққа деген сенімділікті жоғалтуы мүмкін еді. Кейінгі жылдары корпоративтік банкроттықтың толқыны және бухгалтерлерге (аудиторларға) қарсы жасалған мәлімдемелердің елеулі саны тұтастай мамандық қызметіне қатысты қоғамдық сұрау тудырып, мамандық сенімін дағдарысқа ұшыратты. Дәл осындай жағдайға Құрама Штаттардағы Тредуэй³ комиссиясы тап болған еді және 2002 жылы осы елде Энрон компаниясы күйрегеннен кейін Сарбейнс-Оксли Заңы қабылданды. Ұлыбританиядағы мамандық корпоративтік басқарудың қаржылық аспектісін зерттеп, шешімдерді іздеуде компания басшыларын, сондай-ақ бухгалтер мамандарын тарту қажеттігін мойындай отырып, Кадбери⁴ комитетін құру үшін Лондон қор биржасымен бірге жұмыс істеді. Жақында Сауда және өнеркәсіп департаменті (СӨД) Ұлыбританияның міндетті аудиті мен қаржылық есептілігін реттейтін практиканы қайта қарау үшін аудит және бухгалтерлік есептің сұрақтары бойынша Үйлестіру комитетін құрды. Сонымен қатар, Сауда және өнеркәсіп департаменті (СӨД) бухгалтерлік мамандықты реттеу режиміне шолу жүргізді. Дәл осы шолу әдеп нормалары мен кәсіби қадағалау органдарын Қаржылық есептілік жөніндегі кеңестің⁵

бақылау
Үйлестіру
рөлінің
жасады

Кәсіп

Әдеп
бағасы
тиісті
мүмкін
әдеп
көрсету
немесе
мүмкін
мақсат
кәсіби

Мәні
жатады

Әдеп

«...»
деген
бағыт

бақылауына беруіне себеп болды. Аудит және бухгалтерлік есептің сұрақтары бойынша Үйлестіру топтарының ұсынысы 2-тарауда сипатталған аудит жөніндегі комитеттердің рөлінің артуына әсер етті. Осылайша топ тәуелсіз аудиторларға қатысты ұсыныстарды жасады, ол ұсыныстар осы тарауда кейінірек қарастырылатын болады.

ҚОРЫТЫНДЫЛАР

- Кәсіби мамандардың бес сипаттамасы болады:
 - мамандандырылған білім органдарының шеңберінде білім беру;
 - қоғамдық мүддедегі практикадан өту мүмкіндігімен ұйымдастырылған конституцияның беделі;
 - тәуелсіз жұмыс істеу және минималды араласу конституциясына қоғамдастықтың санкциясы;
 - мінез-құлықтың нормативті кодексі;
 - өзін-өзі тану мәдениеті.
- Бухгалтерлердің кәсіби қызметтерінің әрекеті мінез-құлық нормасы көрсетілген құндылықтардың жиынтығымен кепілдендіріледі және олардың жұмысы мінез-құлық әдебінің кодексімен реттеледі.
- Өз міндеттерін орындауға қажетті құндылықтар адалдық, тәртіптілік, құзіреттілік және кәсіби қырағылық болып табылады.

Кәсіби әдеп және бухгалтер

Әдеп нұсқалары түсініксіз, абсолютті дұрыс немесе дұрыс емес жауабы жоқ таңдау бағасымен байланысты. Бухгалтердің міндеттері мен рөлдеріне қатысы бар сұрақтарға тиісті мүдделер дауы туындағанда бухгалтердің жағдайды сыни қарастыруына мүмкіндік беретін әдеп практикасының және әдепті зерттеудің маңызы өте зор. Minz⁶ әдептің мәнін түсіндіруде бір қадам алға жылжиды. Ол әдепті өзін қалай ұстауды көрсететін моральды міндеттер мен міндеттемелерге негізделген мінез-құлық кодексі немесе жүйесі ретінде қабылдайды; бұл кодекстің дұрысты дұрыс еместен ажырату мүмкіндігі бар. Ол сондай-ақ кәсібилікті кәсіби адамды сипаттайтын мінез-құлық, мақсаттар немесе сапа ретінде анықтайды. Құзіреттілік, объективтілік және адалдық кәсіби бухгалтерлердің негізгі әдеп сипаттамалары болып табылады.

Минцтің пікірінше, кәсіби әдеп негізінен кәсіби органдар ұсынған әдеп кодексіне жатады, ал мінез-құлық әдебінің практикасы талап етеді:

- әдеп сұрақтарын түсінуді;
- қабылданатын жауапты шешімдердің шекарасын анықтауды;
- осындай қабылданған шешімдердің салдарын мойындауды.

Әдеп сипаттамасы

«Әдеп» сөзі гректің «этнос» деген сөзінен шыққан, аудармадағы мағынасы «мінез» дегенді білдіреді. Мораль адамның «дұрыс» және «дұрыс емес» қылықтарын анықтауға бағытталса, әдеп адамдардың өзін-өзі ұстау әдебін анықтайды. Бұл моральды зерттеуге

көбірек қолданылады. (Осындай айымашылықтарға қарамастан екі термин кейде синоним ретінде қолданылады.)

Әдеп адамдардың әдепті шешімдер қабылдауда дағдылар мен білім алуына көмектесу үшін сенімділік негізі мен шешімдерін дәл және жүйелі талдауды қамтамасыз етеді. Мысалы, адамдар келесідей әдеп дағдыларын және моральдық құзыреттілікті қабылдауды талап етеді:

- оқыту, практика, сынау әдісі, қателер және өмірлік тәжірибе арқылы сауатты шешім қабылдау;
- мүддесіне қауіп төніп тұрған тұлғаны және оның міндеттемелерін анықтау;
- мәселелерді анық көрсету;
- нақты мәселеге қатысы бар әдеп принциптерінің басымдығын көрсету және белгілеу;
- тәжірибені назарға алып, шешімдер мен әрекеттердің мүмкін нұсқаларын қарастыру;
- тиісті фактілердің, практикалық тәжірибенің және өз құқықтары мен міндеттерін үйренудің негізінде баламалы ақпараттық және зияткерлік бағалау жүргізу;
- нақты мақсаттарға қол жеткізу үшін тәуекелге бару және әрекеттерді объективті түрде жауапкершілікпен соңына дейін жеткізу.

Шешімдер қабылдау моделі адамдардың әртүрлі жағдайларда дұрыс ақпараттық және әдеп шешімдерін қабылдауына көмектесу үшін жасалған процедуралардың жүйесі болып табылады. Адамдар әдеп проблемаларына немесе дилеммаға кездескен жағдайда, осындай модельдер міндеттерді, салдар мен басымдықтарды, сондай-ақ баламалы әрекеттерді бағалау секілді проблемаларды шешуге көмектеседі. Шешімдер қабылдаудың түрлі модельдері немесе құралдары енгізілді. Әдетте қолданылатын модель бұл Langenderfer және Rockness' моделі, сонымен бірге атақты AAA (American Accounting Association (Американдық бухгалтерлер қауымдастығы)) моделі.

Кәсіби әдеп және бухгалтерлердің әдеп кодексі

Кәсіби әдептің моральдық принциптерге қарағанда ауқымы кең болады. Олар практикалық және идеалистік мақсаттарға арналған кәсіби бухгалтерлердің мінез-құлық стандарттарын қамтиды. Бухгалтерлердің кәсіби әдебі бухгалтерлік мамандықтың мақсаттарына жатады, сондықтан ең жоғары деңгейлі өнімділікке қол жеткізу үшін және қоғамның талаптарын қанағаттандыру үшін ең жоғарғы кәсіби стандарт бойынша жұмыс істейді. Кәсіби бухгалтер жауапты және кәсіби тұлға ретінде кәсіби нормалар мен құндылықтардың жиынтығы шеңберінде жұмыс істеуге міндетті.

Кәсіби әдеп кодексі мінсіз мінез-құлықты ынталандыру үшін жобаланады, шындыққа жанасымды болуы керек және орындалуы тиісті. БХФ-ның бухгалтерлерге арналған Халықаралық стандарттар жөніндегі әдеп кеңесі кәсіби бухгалтерлерге арнап әдеп кодексін шығарды. Онда былай делінген:

Бухгалтерлік мамандықтың ерекшелігі қоғам мүддесінің жауапкершілігін өз мойнына алу болып табылады. Сондықтан кәсіби бухгалтердің жауапкершілігі жеке клиенттің немесе жұмыс берушінің қажеттілігін қанағаттандыруға арналады. Қоғамдық мүдде кәсіби бухгалтерлердің қызметіне сүйенетін клиенттерді, несие берушілерді, үкіметті, жұмыс берушілерді, жұмыскерлерді, инвесторларды, бизнес пен қаржылық қоғамдастықты және

басқа да тұлғаларды қосқандағы адамдар мен институттар қоғамдастығының ұжымдық әл-ауқаты болып саналады.

БХФ бухгалтерлік органдар мүшелері үшін (бүкіл әлем бойынша) мінез-құлық кодексінің шығарылуын талап етеді. Ұлыбритания мен Ирландияда Англияның және Уэльстың дипломдалған бухгалтерлерінің институты, Шотландия мен Ирландияның (институттары) және дипломдалған бухгалтерлердің қауымдастығы (Қауымдастық) өздерінің әдеп кодексін жариялады. Бухгалтерлік есептің осы органдары өз мүшелері үшін алдын-ала әдеп нұсқауларын шығарса да, 2006 жылдың ішінде барлық төрт орган БХФ Кодексінің принциптеріне негізделген кодекстерді қайта қарастырып шығарды.

Барлық осы кодекстер концептуалды принциптерге негізделген (және, демек, икемді), бірақ белгілі бір мінез-құлық түріне тыйым салатын кейбір ережелері болады. Мүшелері кодекстің рухын, сондай-ақ айрықша талаптарын сақтауға міндетті. Орындамаған жағдайда тәртіптік жауапкершілікке тартылуы мүмкін. Толығырақ нақты нұсқаулар қоғамдық практикадағы кәсіби бухгалтерлерге арналған және тәуелсіз аудиторлық қызметтер мен сенімділікті растау жөніндегі қызметтерді ұсынатын бухгалтерлерге арналған кодекстерде көрсетілген. Ұлыбритания мен Ирландияда аудиторлық қызметті ұсынуда тәуелсіздікке, объективтілікке және адалдыққа жауапты әдеп басшылығы аудиторлық тексерудің стандарттарымен (АТС) қамтамасыз етіледі. 2004 жылы аудиторлық тексеру стандарттары (АТС) аудиторларға арналған әдеп стандарттарын (ӘС) шығарды. Бұл стандарттар Энрон ісінде ерекшеленген тәуелсіздік проблемаларының аландаушылығына жауап ретінде аудит және бухгалтерлік есептің сұрақтары бойынша Үйлестіру тобының ұсыныстарын (стандарттар 69 бетті қараңыз) қамтиды. Негізінде АТС әдеп стандарттары БХФ кодексіне ұқсас және осы тарауда кейінірек қарастырылатын болады.

БХФ кодексі үш бөлімнен тұрады.

А бөлімі негізгі принциптерді әзірлейді және осы принциптерді қолданудың тұжырымдамалық негізін қамтамасыз етеді.

Егер алдында көрсетілгендерден басқа тәуекелдер анықталған болса, онда Кодекс оларды қауіпсіздік шараларының көмегімен жоюға немесе төмендетуге және негізгі принциптеріне нұқсан келмейтіндей етіп, қолайлы деңгейге жетуіне болатын нұсқаулықпен қамтамасыз етеді.

В бөлімі қоғамдық практикадағы бухгалтерлерге арналған ұсыныстардан тұрады. Онда анықталған жағдайларда қолдануға болатын нақты қауіп-қатерлер мен қауіпсіздік шаралары көрсетіледі және қауіпсіздік шаралары қолданыла алмайтын аумақтар анықталады (бұл жағдайда кәсіби бухгалтер қарым-қатынастарға немесе әрекеттерге бармауы керек).

С бөлімі бизнестегі кәсіби бухгалтерлерге арналған ұсыныстардан тұрады.

Негіз қалаушы принциптер және тұжырымдамалық негіздер әдісі

Кодекстер негізгі принциптер арқылы жазылады. БХФ Әдеп кодексінде жазылған принциптері 3.1-кестеде келтірілген. Осы негіз қалаушы принциптер, жоғарыда айтылғандай Ұлыбритания мен Ирландияның бухгалтерлік органдарының кодекстерінде көрініс тапқан.

3.1-көсте. Негіз қалаушы принциптер

Адалдық	Кәсіби бухгалтер барлық кәсіби және іскерлік қатынастарда өзінің кәсіби міндеттерін адал және тура орындауы қажет.
Объективтілік	Кәсіби бухгалтер мүдделер дауынан бойын аулақ ұстап, бұрмалаушылыққа немесе кәсіби және іскерлік пікірлерді қайта бағалауға жол бермеуі керек.
Кәсіби құзіреттілік және сақтық	Кәсіби бухгалтер клиентке немесе жұмыс берушіге практикадағы, заңдардағы және әдістемелердегі болып жатқан ағымдағы өзгерістер туралы сауатты кәсіби қызмет көрсетуін қамтамасыз ету үшін үнемі кәсіби білімдер мен дағдыларды қолдап отырады. Кәсіби бухгалтер қолданылатын техникалық және кәсіби стандарттарға сәйкес кәсіби қызметтерді ұсыну барысында адалдық танытуы керек.
Құпиялылық	Кәсіби бухгалтер кәсіби және іскерлік қатынастар нәтижесінде алынған ақпараттардың құпиялылығын сақтауы керек, ақпараттарды үшінші тұлғаға заңды немесе кәсіби құқы болмаған жағдайда арнайы рұқсатсыз жарияламауы тиіс. Кәсіби және іскерлік қатынастар нәтижесінде алынған ақпараттардың құпиялылығы кәсіби бухгалтердің немесе үшінші тұлғаның жеке мүддесі үшін пайдаланылмауы керек.
Кәсіби мінез-құлық	Кәсіби бухгалтер тиісті заңдар мен ережелерді сақтап, мамандығына нұқсан келтіретін әрекеттерге бармауы керек.

Дереккөзі: БХФ Әдеп кодексінен алынған, кәсіби бухгалтерлерге арнап құрастырылған. Copyright © Халықаралық бухгалтерлер федерациясы (БХФ). Барлық құқықтары қорғалған. БХФ рұқсатымен қолданылады.

БХФ, институттардың және қауымдастықтардың әдеп кодекстері (кодекстер) мүшелерінен іргелі принциптерді сақтап, қауіп-қатерлерді анықтау үшін тұжырымдамалық негіздерді қолдануын талап етеді.

Анықталған қауіптің маңыздылығы елеулі болмағанда ғана бағалануы қажет, сақтық шаралары қауіп-қатерлерді негіз қалаушы принциптердің сақталуы бұзылмайтындай етіп жою үшін немесе ең төменгі деңгейге дейін төмендету үшін қолданылуы тиіс.

Қатерлер және қауіпсіздік шаралары

БХФ, институттардың және қауымдастықтардың әдеп кодекстері (кодекстер) негіз қалаушы принциптерге сәйкес қатерлердің келесі түрлерін бөліп қарастырады:

- клиентке қаржылық қызығушылық таныту сияқты жеке мүдделерін көздеу;
- клиентке бұрын ұсынылған бақылауды бағалау секілді өзіндік талдау;
- клиенттің атынан әрекет ететін аудиторлардың насихаттау қызметтері, мысалы салық міндеттемелерін қысқарту жөніндегі келіссөздерге аудитор ретінде қатысу;
- таныстық немесе бұрыннан танитын басшылар мен директорларға сену;
- қорқыту, мысалы, тұлғаны директордың беделімен қорқыту.

Кодекстер «қауіпсіздік шараларын» осыған ұқсатып сәйкестендіреді және келесідей топтарға жіктейді:

- кәсіби мамандар, заңдар немесе нормативті актілер арқылы жасалған;
- жұмыс орнында;
- адам өзі жасаған.

Кодекстен алынған қауіпсіздік шараларының мысалдары келесілерді қамтиды. Кәсіби мамандар, заңдар немесе нормативті актілер арқылы жасалған қауіпсіздік шаралары:

- жұмысқа тұруы үшін біліміне, оқуына және тәжірибесіне қатысты қойылатын талаптар;
- үздіксіз кәсіби дамуына қойылатын талаптар;
- корпоративтік басқару нормалары;
- кәсіби немесе нормативті мониторинг және тәртіптік процедуралар;
- кәсіби стандарттар;
- кәсіби бухгалтердің құрастырған табыстылық туралы есебіне, ақпараттарына немесе хабарламаларына заңды өкілетті үшінші жақтар тарапынан сырттай шолу жүргізу.

Жұмыс орнындағы қауіпсіздік шаралары есеп беретін тәуелсіз бухгалтердің тәуекелін төмендетуге бағытталған жүйелері мен процедураларын қамтиды және келесі әдістердің біреуін немесе бірнешеуін (сондай-ақ бұл тізімде жоқ басқа әдістерін) қолданып компанияның барлық масштабында немесе жеке тапсырма бойынша жүргізіледі. Жұмыс орнындағы қауіпсіздік шараларының мысалдары мыналар болып табылады:

- орындалған жұмысты қарауға немесе кеңес алу үшін қосымша кәсіби бухгалтерді тарту;
- тәуелсіз директорлар комитеті, реттеуші кәсіби орган немесе басқа да кәсіби бухгалтер секілді тәуелсіз үшінші тараптың кеңес беруі;
- тиісті тәртіптік процестер;
- жұмыс беруші ұйымның саясаты мен процедуралары туралы ақпараттарды, соның ішінде кадрларды даярлау мен оқытуға тиісті әрбір саясат пен процедуралардағы кез келген өзгерістерді қызметкерлеріне дер кезінде хабарлау;
- клиенттерге аудиторлық емес қызметтерді ұсыну үшін есептіліктің жеке тапсырмаларын орындайтын команданы және түрлі серіктестерді пайдалану;
- клиентті басқару сеніп тапсырылған тұлғамен әдеп мәселелерін талқылау;
- көрсетілетін қызметтердің сипаты және алынатын төлемнің мөлшерін басқару сеніп тапсырылған тұлғаның мәлімдемесі;
- тапсырманы орындауға немесе бір бөлігін қайта орындау үшін басқа фирмаларды тарту.

Адамның жасаған қауіпсіздік шараларына келесі мысалдарды келтіруге болады:

- үздіксіз кәсіби даму талаптарын сақтау;
- даулы сұрақтардың және шешімдер қабылдауда қолданылатын тәсілдердің есебін жүргізу;
- басқа кәсіби мамандармен іскерлік қатынастар орнату арқылы ұқсас ұйымдардың жұмыс көлемін ұлғайтуды қамтамасыз ету;
- тәуелсіз тәлімгерді пайдалану;
- адвокаттармен және кәсіби ұйымдармен байланыс орнату.

Кәсіби бухгалтер қауіптің тәуекелін анықтайды, оны жою үшін және қолайлы деңгейге төмендету үшін сақтық шараларын қолданады. Сондай-ақ кодекстер сақтық шаралары болмайтын жағдайлардың да кездесетінін мойындайды. Мұндай жағдайларда, кәсіби бухгалтер қауіп төндіретін әрекеттерді тоқтатып, кәсіби қызметтерге тағайындаудан бас тартуы керек. Қолданылатын сақтық шараларының сипаты жағдайларға байланысты болады.

Кәсіби ой-пікірлерін жүзеге асыру барысында Кодекстер өз мүшелерінен қауіптің салдары мен қолданылатын сақтық шаралары туралы ақпараттардың бәрін білетін үшінші тараптың сұрақтарын қарастыруды талап етеді.

Қоғамдық есептің практикасы

Қоғамдық есеп практикасында мүшелеріне қолданылатын кодекс талаптары қоғамға және клиенттерге ұсынылатын қызметтің сапасын, объективтілігін және тұтастығын қамтамасыз етуге арналған. Мысалы тағайындаулар және аудиторлық тапсырмалар негіз қалаушы принциптер есебінсіз және кез келген жағдайда қолдануға болатын нақты талаптарсыз қабылдануы керек. Кодексте қамтылған басқа маңызды сұрақтар төменде қарастырылады:

Кәсіби марапаттау

Мамандарға төленетін төлем олардың дағдылары мен білімдерін ескеріп, орындалған жұмыстардың құнына байланысты әділ және теңдей болуы тиіс.

Бухгалтер тапсырманы орындау үшін алдымен клиентке шотты ұсыну тәртібін түсіндіріп және төлемнің қандай негізде өндіріліп алатынын хабарлауы керек.

Егер төлем алдын ала есептелетін болса, онда клиентке қарыздың орнын толтыруға қатысты қызметтер бойынша қателеспейтін үшін түсіндіру жұмысын жүргізеді. Қанағаттанарлықсыз жұмыс туралы пікірлерді тергеу кезінде жұмысты шындыққа жанаспайтын төмен төлемдегі сілтеме арқылы алуға болатын факті ескеріледі. Егер бухгалтер үшінші тараптан алынған агенттік алымдарды немесе комиссияларды пайдаланатын болса, онда клиент жазбаша түрде хабардар болуы тиіс. Әдетте тәуелсіздігі мен объективтілігін талап ететін кәсіби қызметтердің күтпеген шығындарына ақы төленбейді. Соған қарамастан, мүшелері клиенттен кеңес беру қызметтері үшін және/немесе клиентке ұсынылатын кеңес беру қызметтеріне қатысты үшінші тұлғадан комиссия алады.

Клиент келісім нысаны туралы ақпаратты, үшінші тұлғаның жеке басын, агенттік сыйақыны есептеу әдісін және мүшелеріне тікелей немесе жанама түрде ұсынылатын комиссия мен кез келген басқа да пайданы толық қарап шығуы тиіс.

Кәсіби тағайындау

Кәсіби тағайындаулар кәсіби әдеппен реттеледі, яғни жұмыстан шығатын бухгалтер өзінің орнына келетін тұлғамен әңгімелесіп, оның осы орынға лайықты немесе лайықты емес екенін анықтайды. Бұдан басқа, мамандық мүшелері өз қызметтеріне жарнама бере алады немесе жарнама іздей алады. Осындай жарнаманың мазмұны мен сипатына өтірік емес, адастырмайтын және алдамайтын болуы керек деген шарт қойылады. Мамандық мүшелерінен анықталаған процедура нұсқамаларының сапасы мен объективтілігін қамтамасыз етуді талап ететін басқа сұрақтары болады. Ондай сұрақтарға бухгалтердің сенімді басқаруындағы клиенттердің ақша қаражаттарының есебін жүргізу, және кәсіби қызметтерді ұсыну кезінде бірлеспейтін кәсіпорындардың өзара әрекеттестігінен бас тарту жағады.

Қалған нақты талаптар осы тараудағы тәуелсіздік туралы сұрақтарды талқылау барысында қарастырылатын болады.

Стан

Қо
күзіре
Ау
шекте
қызме
турал

Те

Жү
және
мінез

Бу

Үл
Қарж
жағда
қолда
сакта
болға
ашып
Ау
бухгал
керек
топп
ете а
қоғам
жүкт

А

2.

ауди

Б

А
сені
бар
қызм
орга
ұсы
қыз
лауа

Стандарттарды қолдау

Қоғам мүддесіндегі міндеттерді тиісті кәсіби сақтықпен және баламалы күзіреттілікпен орындау кәсіби тұлғаның сипаттамасы болып табылады.

Аудиторлар қысымға ұшырағанда (басшылар тарапынан немесе уақыттың шектеулігінен) аудит сапасының беделі жоғалады. Осы тарауда біз аудиторлық қызметтердің сапасын қолдауға бағытталған және қоғамның осындай сапаны қабылдауы туралы ұсыныстарды қарастырамыз.

Техникалық стандарттар

Жұмыстың шектес салаларында есеп стандарттарының, аудит стандарттарының және кәсіби стандарттардың сақталмауы төлемге қабілетсіздік секілді қолайсыз кәсіби мінез-құлықты көрсетеді.

Бухгалтерлік есептің стандарттары

Ұлыбритания мен Ирландияда Қаржылық есептіліктің стандарттары (немесе Қаржылық есептіліктің халықаралық стандарттары, олар қабылдаған немесе міндетті жағдайда) шынайылықты және сенімділікті ұсынатын қаржылық есеп беруге қолданылады. Бухгалтерлік мамандықтың мүшелері бухгалтерлік есеп стандарттарының сақталуын қамтамасыз етуге бар күш-жігерлерін жұмсайды деп күтілуде және қажет болған жағдайда ғана ауытқулар болады, оның өзін қаржылық есептілікте негіздеп, ашып көрсетеді.

Аудиторлар дұрыстығы мен сенімділігіне қатысты оң қорытынды беретін кезде бухгалтерлік есеп стандарттарының ауытқуларын түсіндіре алатын жағдайда болуы керек. Ұлыбританияда қаржылық есептілік Қаржылық есептілікті шолу жөніндегі топпен қаралуы тиіс. Бухгалтерлік есеп стандарттарының тиісті сәйкестігін қамтамасыз ете алмайтын аудиторларды тергеу жұмыстарын аудиторлық кәсіби органдар жүргізеді, қоғамдық мүддедегі компаниялар жағдайында тергеу Аудиторлық инспекциялық топқа жүктеледі.

Аудиттің стандарттары

2-тарауда сипатталғандай, аудитті жүргізу кезінде кәсіби органдардың мүшелерінен аудиттің стандарттарын (АХС) сақтауды талап етеді.

Басқа да қызметтердің стандарттары

Аудит стандарттары мен сенімділікті қамтамасыз ету жөніндегі халықаралық кеңес сенімділікті (аудиттен басқа), шолуды және 1-тарауда айтылғандай аудитпен байланысы бар және байланысы жоқ басқа да қызметтерді қамтамасыз ету үшін кең спектрлі қызметтерге жататын стандарттарды (IAASB) БХФ (IFAC) шығарды. Сондай-ақ, кәсіби органдар төлем қабілетсіздігі және корпоративтік қаржы сияқты қызмет түрлерін ұсынатын мүшелерін де стандарттармен қамтамасыз етеді. Олардың аудиторлық қызметтер көрсетумен тікелей байланысы болмаса да, олар мамандық беделін және лауазымын қолдауға көмектеседі.

Сапа кепілдігі

1-тарауда орындалатын аудиторлық жұмыстардың сапасын қамтамасыз етуге арналған ағымдағы ережелер, атап айтқанда аудитті және тарихи ақпараттарды шолуды орындайтын фирмаларға арналған Сапаны бақылау талаптары 1СБХС (ISQC 1) және басқа да міндеттемелер мен солармен байланысты қызметтер түсіндіріледі. Осы стандарттардың сақталуын кәсіби органдар жүргізетін практикалық тексерулер және Кәсіби қызметті қадағалау жөніндегі кеңестің Аудиторлық инспекция тобы бақылайды. Одан басқа, 1СБХС (ISQC 1) фирмалардан клиенттердің адалдығын, фирмалардың құзіреттілігін және клиенттермен қатынастарда әдеп талаптарын ескеруді талап етеді.

Кәсіби тәртіп

Кәсіби бухгалтердің жұмысының маңыздылығы қоғамда мойындалған бухгалтердің кәсіби мінез-құлқы мен практиканың жоғары стандарттары есебінен артады. Бұл аудиторлар пікірін және қаржылық есептіліктің растығын және сенімділігін білдіру тұрғысында маңызды болып табылады. Бұл мойындау аудиторлардың кәсіби органдарына мүше болғысы келетіндердің санымен және осы орган мүшелерінен талап етілетін жоғары стандарттардың қоғамда танылуымен түсіндіріледі. Бұл мойындау үш тәсіл бойынша жүргізіледі:

- Алғашқы жоғары стандарттар;
- Мүшелерінен қызметтің нәтижелері мен мінез-құлықтың жоғары стандарттарын талап ету;
- Жұмыстары стандарттарға сәйкес келмейтін аудиторларды тәртіпке салу немесе мүшелігінен шығарып тастау мүмкіндігі.

Институттар мен Қауымдастықтарға өз мүшелерінің үстінен түскен шағымдарды қарауға және санкциялар салуға, жұмыстан шығаруға өкілет берілген. Келесідей тәртіптерді бұзған мүшелерінің (немесе фирманың) кез келгеніне тәртіп шаралары қолданылады:

- Кәсіби органдардың ережелерін бұзғаны үшін;
- Бухгалтерлік мамандықты кемсітуге әкелуі мүмкін іс-әрекеттерге немесе қулық іс-әрекеттерге барғаны үшін;
- Кәсіптік даярлаудың, дағдылардың немесе құзыреттіліктің тиісті деңгейін сақтамағаны үшін; немесе
- Төлемге қабілетсіз болғаны үшін.

Егер кәсіби тәртіп айтарлықтай дәрежеде бұрмаланған болса, онда тергеу жұмыстарын кәсіби органның немесе фирманың мүшесі емес, Бухгалтерлік және актуарийлік тәртіп жөніндегі кеңес жүргізеді. Мұндай жағдайларда тиісті жариялылық қоғамды қанағаттандыру үшін Кеңестің тергеу комиссиясына беріледі. Осы жұмысты жазу сәтінде Бухгалтерлік және актуарийлік тәртіп жөніндегі Кеңес (КҚКК (AADB)) MG Rover Group Limited, European Home Retail Plc және Farepak Food & Gifts Ltd қосқанда алты іске тергеу жүргізіп жатты. Кәсіби қызметті қадағалау жөніндегі кеңес КҚКК (AADB) аудиторлық сұрақтарға қатысты кәсіби органдар қабылдаған тәртіптік шараларды бақылайды.

ҚОРЫТЫНДЫЛАР

- Әдеп іріктеу жиынтығын зерттеуді болжайды. Бұл жиынтық мінез-құлқы дұрыс немесе дұрыс емес тұлғалардан құралады және қоғамның ортақ игілігін немесе пайдалылығын мойындау сияқты құндылықтарға байланысты болады.
- Бухгалтер әртүрлі тараптармен өзара қарым-қатынастарында әдептің дилеммасына тап болады. Кәсіби әдеп кәсіби ортада қолданылатын әдепке жатады және кәсіби кодексте көрсетілген белгілі бір ұсыныстармен реттеледі.
- Кәсіби мінез-құлық кодекстері қоғам мүддесіне қызмет көрсету, адалдық, объективтілік, техникалық және кәсіби стандарттар, құзіреттілік және тиісті сақтық сияқты кәсіби мінез-құлықтың негіз қалаушы принциптеріне байланысты болады.
- Аудиторлар тек техникалық стандарттарды (бухгалтерлік есептің стандарттары және аудиттің стандарттары) ғана емес, сонымен бірге аудитті кәсіби деңгейде жүргізуді қамтамасыз ететін сапаны бақылау механизмін және барлық стандарттарды сақтауы тиіс.
- Мамандықтың ерекшелігі өзін-өзі реттеу қабілеттілігінде болып табылады.
- Кәсіби орган мүшелерінің белгіленген мінез-құлық стандарттарына сәйкес болуы үшін тәртіп процедураларын белгілеп, мониторинг жүргізуі өзін-өзі реттеудің ерекшелігі болып табылады.

Кәсіби тәуелсіздік

Тәуелсіздік аудит мамандығының іргетасы болып табылады. Тәуелсіз емес аудиторлар пікірінің ықпалы мен сенімі болмайды. Көптеген шолушылар аудиторлардың тәуелсіздігі үшін ең ықтимал тәуекел директорлар мен аудиторлардың қатынасы болып табылады деп есептейді. Директорлардың сыйақысы, оларға тиесілі акциялардың құны, тіпті олардың компанияның ішіндегі ұстанымы компанияның қаржылық көрсеткіштеріне байланысты болуы мүмкін. Осыны мойындай отырып, директорлар аудиторларға ықпал етуге тырысады. Мұндай қысымға қарсы тұру үшін аудиторлардың мінезі қатты болу керек, сонда ғана олар тәуелсіз пікірін білдіре алады. Егер акционерлер мен басқа да мүдделі тараптар директор-аудитор қатынастарына күдікпен қарайтын болса (мүмкін басқа да қызметтер аудитінің қорытындысы немесе басшылықтың қысымы шығар), онда тәуелсіздіктің беделі түседі. Осылайша, тәуелсіздіктің екі аспектісі болады: ақыл тәуелсіздігі (тәуелсіздік фактісі) және сыртқы түріне байланысты тәуелсіздік. Олар, сондай-ақ, нақты тәуелсіздік және қабылданатын тәуелсіздік деп те аталуы мүмкін.

БХФ кодексінде мынадай анықтамалар бар:

Ақыл тәуелсіздігі – кәсіби пікіріне қатер төндіретін салдардың әсерін сезініп, адамның адал әрекет етуіне мүмкіндік беріп, объективтілігі және кәсіби скептицизмін танып, қорытынды пікір білдіруге мүмкіндік беретін ақылдың жағдайы.

Сыртқы түріне байланысты тәуелсіздік – фактілер мен жағдайлардан ауытқуы соншалықты маңызды, барлық ақпараттарды иемденетін үшінші тараптың сақтық әдістерін қолданып адалдық, объективтілік туралы немесе сенімділікті қамтамасыз ететін фирманың немесе команда мүшелерінің кәсіби скептицизмді сақтамауы туралы оңтайлы шешім шығаруы.

БХФ әдеп кодексі, бухгалтерлік есеп органдары және АТС (АРВ) сыртқы түріне байланысты тәуелсіздікті, сондай-ақ ақыл тәуелсіздігін қолдау үшін нақты нұсқаулар ұсынады. Алайда БХФ Кодексі тәуелсіздік тұжырымдамасының күрделілігін мойындайды және бекітеді:

«Тәуелсіздік» сөзінің өзін ғана пайдалану түсініспеушілік тудыруы мүмкін. Жеке алынған сөз бақылаушыларды кәсіби пікірді орындайтын тұлғалардың барлығы экономикалық, қаржылық және басқа да қарым-қатынастардан еркін болуы тиіс деп болжам жасауға итермелеуі мүмкін. Қоғамның әрбір мүшесінің басқалармен қарым-қатынасы бар болғандықтан, бұлай болуы мүмкін емес.

Демек, экономикалық, қаржылық және өзге де қарым-қатынас маңыздылығы барлық тиісті ақпараттық білімі бар хабарландырылған үшінші тарап оның қолайлы емес екенін болжау ақылға қонымды болып табылады деп есептегенде ғана бағалануы тиіс.

Тәуелсіздікті, сенімділікті қамтамасыз ету жөніндегі қызметтер және әдеп кодексы

БХФ (IFAC), кәсіби бухгалтерлік органдар және аудиторлық тексерудің стандарттары (АРВ) шығарған әдеп кодекстері сенімділікті қамтамасыз ететін қызметтерді ұсынатын кезде кәсіби бухгалтерлердің тәуелсіздігіне төнетін қатерлерді мұқият қарастыруын талап етеді. Кодекстерде, мұндай қатерлерді төндіретін бірқатар мәселелер бойынша нақты ұсыныстар берілген.

Төменде тәуекелдің кейбір негізгі бағыттары мен ұсыныстарының мысалдары тізімделген:

- Сыйақы – жеке мүдделеріне қауіп тудыруы мүмкін екенін растау жөніндегі клиенттердің сыйақысының салыстырмалы мөлшері. Сондықтан Ұлыбритания мен Ирландиядағы әдеп кодекстері мерзімдік сыйақыларға (аудит және басқа да қызметтер үшін) шектеулер орнатқан еді, онда ашық акционерлік қоғамдардың тобының бір клиентіне 10% -ға дейін (plc) және ақшаны жылыстатумен байланысты қылмыс жасауы мүмкін немесе жасайтын жеке компаниялардың клиенттері үшін 15% ставкалар белгіленген.
- Сыйақы егер мерзімі өткен болса, онда несие ретінде түсіндіріледі. Сыйақыны міндеттеме хатына сәйкес дереу жинап алу керек. Нақты/қауіп төндіретін сот процесі (кез келген тараптан) клиент пен аудитор арасындағы қатынастардың бұзылуына әкеледі. Нәтижесінде аудиторға отставкаға кету туралы мәселені қарастыруға тура келеді.
- Қауымдастырылған фирмалар – практикадан тыс әсер етуі мүмкін, мысалы, өзара мүдделері бар банктер мен фирмалар.
- Отбасылық және басқа жеке қатынастар. Бұдан аулақ болу керек (мысалы отбасы мүшесі компаниясының аудиті таныстарын қорқытуы және/немесе қауіптер төндіруі мүмкін).
- Клиенттердің қаржылық мүдделеріне аудиторлық тексеру жүргізілмеуі керек. Мысалы, компания клиенттеріне тиісті акциялардан бірінші мүмкіндіктен кейін ақ құтылғаны орынды болар еді.
- Неселер мен кепілдіктер – ұсынылмайды және алынбайды.
- Сыйлықтар және қонақжайлық – дағдылы жағдайларда және белгіленген көлемде нормаға сай болған жағдайда ғана қабылдануы мүмкін.

- Басшылық құрамының сенімді клиентпен ұзақ уақыт байланыста болуы кәсіби ұсыныстар басшылық құрамын алмастыруды талап етеді. АТС әдептің 3 стандарты (ЭС 3 (ES 3)) басшының аудиторлық тексеруге қатысу мерзімін бес жылға дейін шектейді және осы клиенттің ары қарай қатысуын тағы да бес жылға шектейді.
- Қызметкерлерді іріктеу жөніндегі қызметтер қызметкерлерді қабылдауда клиенттің көмегіне сүйенеді (мысалы, жаңа қаржы директорын тағайындау), онда клиент шешім қабылдауы тиіс.
- Тығыз іскерлік қатынастарға ешқандай кепілдік жоқ, сондықтан оларға жоламау керек.
- Сенімді клиентті жұмысқа орналастыру. Алдымен аудит жөніндегі негізгі серіктесі бұрынғы клиенттерінің басшылығына қосыла алады, ол ұсыныстар екі жылдық алшақтықты талап етеді.
- Аудит жөніндегі клиент үшін аудиторлық емес қызметтерді ұсыну жүзеге асырылады, бірақ бұл ұсынылатын қызметтердің сипатына байланысты болады. Алайда кәсіби басшылықтың әрекетінен сақ болу керек және егер қажет болса сақтық шараларын қолдануы тиіс.

Энрон компаниясы ыдырағаннан кейін 2002 жылы АҚШ Сенаты Сарбейнс-Оксли Заңын қабылдады. Ол заңда аудит жөніндегі клиенттердің ұсынатын қызметтерінің келесі түрлеріне тыйым салынған:

- бухгалтерлік есепті жүргізу және қаржылық есептілікті дайындау;
- қаржылық ақпараттар жүйесін өңдеу және енгізу;
- бағалау қызметтері және құндылықтарды анықтау;
- ішкі аудиттің қызметтері;
- басқару функциялары және қызметкерлерді қабылдау жөніндегі қызметтер;
- инвестициялық кеңес беру қызметтері;
- заң қызметтері.

Ұлыбританияда ағымдағы практиканы шектеу әлдеқайда аз болғанымен, Кодекстер фирмалардан басқару және басқа да аудиторлық емес қызметтердің сұрақтары бойынша кеңес беретін сенімді клиенттері атынан басқару шешімдерін қабылдауға қатыспауын талап етеді. Корпоративтік басқарудың біріктірілген кодексі Аудит жөніндегі комитеттен аудиторлық фирмалар ұсынатын басқа да қызметтердің тізімін бекітуді және жыл сайынғы есепте осы міндеттерді негіздеуді талап етеді. Басқа бөлімнің, фирма мүшелерінің немесе фирмалар желісінің ұсынған аудиторлық емес қызметтерін жеткілікті түрде қорғау мүмкін емес еді. Аудиторлық фирмалардың жалпы ерекшелігі ақпараттарды дайындау жөніндегі қызметтерді ұсыну практикасы болып табылады; яғни есеп кітаптарын сақтау және аудиторлық тексерудің шағын тапсырыс берушілеріне арналған қаржылық есеп беруді жасау. Мұндай жағдайларда, клиенттер есептік кітаптар үшін толық жауапкершілік алуға тиіс, және клиенттердің атынан практикада басқа біреудің басқару шешімдерін қабылдау үшін есептік жазбаларды сұрамауын қадағалау қажет. Аудиторлық фирмалар клиенттің есептік кітаптары сақталған және қаржылық есептілігі дайын болса, онда аудит функциясына қызметкерлерді қатыстырмай-ақ практиканы қабылдай алады. Ережелер бойынша рұқсат етілген айрықша жағдайларды қоспағанда, есептік жазбаларды жүргізу жөніндегі қызметтер аудиторлық тексерудің тапсырыс беруші қоғамдық компанияларына берілмеуі тиіс.

Шолу процедуралары

Тәуекелдердің бір де бірі тәуелсіздіктің барлық қауіп-қатерлерін анықтай алмайды. Аудиторлық фирмалар 1-тарауда сипатталғандай өздерінің сапаны бақылау механизмдерінің шеңберінде тәуелсіздікті шолуға арналған келесідей процедураларын өндеп жасауы қажет:

- Қызметкерлеріне нұсқау беру, жеке серіктесіне объективтілікке қатысты проблемалар туралы хабарлау;
- Сыйақы шегіне жақын сезімтал міндеттемелерге қатысты шолу бойынша серіктестерін тағайындау;
- Клиенттерге қызмет көрсету ұзақтығы бойынша жүргізілетін жыл сайынғы шолулар;
- Жаңа клиенттерді қабылдаудың тиісті процедуралары.

Басты проблема аудит клиенттерінің жеке қатынастарында болады. Шын мәнінде, аудит бірнеше жыл ішінде бухгалтерлік практика мүшелерімен және басшылар мен клиент қызметкерлері арасында тығыз байланыс орнатты. Жылы қарым-қатынастың болуы, аудитті жүргізу тиімділігін жеңілдетеді. Алайда тәуелсіздік контексінде жылы қарым-қатынастың болуы аудиторлардың алаяқтықты дәлелдейтін пікірлеріне теріс әсер етуі мүмкін. Осы тәуекелді минимумға түсіру үшін аудит жөніндегі серіктесін тиісті мерзімі біткен соң алмастырады (Әдеп стандарты ES 3 АТС қатысуды максимум бес жылға белгілейді). Аудиторлық фирманы алмастыру жөніндегі сұрақ өте даулы және ары қарай осы тарауда қарастырылатын болады.

АТС әдеп стандарттары (ES)

2004 жылдың желтоқсан айында АТС ES 1-5 әдеп стандарттарын шығарды, бұл стандарттар шындықты, объективтілікті және аудиторлардың тәуелсіздігін қамтиды және қаржылық есептілік аудитіне қолданылды. Стандарттар жоғарыда қарастырылған салалардың біразын қамтиды және қысқаша мазмұны төменде келтірілген:

- 1ES шындық, объективтілік және тәуелсіздік үшін қауіп-қатерлердің келесідей категорияларын анықтайды:
 - жеке мүдделері, мысалы, клиенттің акцияларына иелік ету;
 - өзіндік шолу, мысалы, аудитор есептік жазбаларды дайындайды, содан кейін оларды тексереді;
 - басшылық, мысалы, басқару шешімдерін қабылдайтын аудитор;
 - адвокатура, мысалы, сот процесінде клиентті қорғайды;
 - таныстық немесе сенім, мысалы, клиентпен арадағы ұзақ байланыс;
 - қорқыту, мысалы, аудиторға қауіп төндіреді.
- ES 2, 3, 4 және 5 осы салалардағы басшылықты қамтамасыз етеді және қауіп-қатерлер мен кепілдемелерді және кепілдемелері ұйқаспайтын салаларды анықтайды:
 - ES 2 қаржылық, іскерлік, еңбек және жеке қатынаста – инвестицияны алып тастау/құтылып кету;
 - ES 3 аудитпен ұзақ мерзімді байланыс – максимум бес жыл;
 - ES 4 төлем, сыйақы және бағалау саясаты, сот істері, сыйлықтар мен қонақжайлық – БХФ кодексіне және RSB ұқсас;

- ES 5 тексерілетін клиенттерге ұсынылатын аудитке байланысты емес қызметтер – тыйым салынбаған, бірақ ES шектеулер/кепілдер бойынша нақты нұсқаулық ұсынады.

Аудиторлардың тәуелсіздігін реттейтін нормативті ережелер

2006 жылы қабылданған компаниялар туралы Заң аудиторларды тағайындауға және жұмыстан шығаруға, аудиторлардың құқықтарына және қатысуға құқы бар тұлғаларға қатысты ережелерді қамтиды. Аудиторлар өз қызметтерін атқаруды тоқтатқан кезде қолданылатын арнайы ережелері де бар.

Нормативті ережелер

Заң тәуелсіз аудиттің қажеттілігін мойындайды. Кәсіби әдеп кодексіне ұқсас бұл ережелер де аудитордың тәуелсіздігін белгілейді. 2006 жылы қабылданған компаниялар туралы Заң (Заң) қатысушыларға аудиторларды тағайындау (485 және 489 бөлімдер) немесе жұмыстан босату (510-бөлім) құқын беруді талап етеді. Алғашқы аудиторларды тағайындау және кездейсоқ вакансияны жабу қызметтерін директорлар атқара алады, бірақ бұл тағайындаулар тек келесі жылдың жалпы жиналысына дейін жарамды болады. Бұл аудиторларды директорлардың қысымынан қорғау үшін жасалған шара.

Дегенмен, 2006 жылы қабылданған компаниялар туралы Заңның 492-бөліміне сәйкес қатысушылар аудиторлардың сыйақысын техникалық түрде тіркейді де, практикада алдын ала келісіп директорларға табыстайды.

Төмен гонорарлар «бағаны төмендету» арқылы нарықтың үлесін көтеруге арналған белгі болуы мүмкін (кейінірек осы тарауды қараңыз). Және керісінше, жоғары сыйақыдан атқарылған қызмет нәтижесінің квази-рентасын алып тастауы мүмкін. Ұлыбританияда аудиторға ақпарат алуға берілетін нормативті құқық 2006 жылы қабылданған компаниялар туралы Заңда қарастырылған және аудит жүргізуде аудитордың тәуелсіздігін қамтамасыз етуге арналған. Бұл ережелер қатысты:

- Есептік жазбаларға қолжетімділік (499 б.).
- Компанияның және оның Ұлыбританиядағы еншілес компанияларының (499-бөлім) және шетелдегі еншілес компанияларының (500-бөлім) ақпараттар алу және түсініктеме беру құқықтары және
- Олармен байланысты қатынастар туралы хабарлама алу құқы, сондай-ақ аудиторлардың күн тәртібіндегі кез-келген жиналысына қатысу және қатысушы ретінде пікірін білдіру құқы (502 бөлім).

Заңның 501-бөліміне сәйкес аудиторды қателестіру үшін жалған немесе алдамшы мәлімдемелерді әдейі немесе байқаусыз ұсыну қылмыстық іс болып саналады (айыппұл төлейді және/немесе бас бостандығынан айырылады).

2006 жылы қабылданған компаниялар туралы Заң тәуелді тұлғаларды аудитор етіп тағайындауға жол бермеу үшін тәуелсіздік туралы талаптарды қарастырады. Заңның 1214-тарауына сәйкес мынадай жағдайларда тұлғаның компанияның аудитору ретінде тағайындалуына құқы болмайды:

- Лауазымды тұлға немесе тексерілетін тұлғаның қызметкері болса;
- Серіктесі, осындай тұлғаның қызметкері немесе осы тұлғаның серіктесі болып табылатын серіктестік;

- Тексерілетін тұлғаның кәсіпорнымен байланысты лауазымды тұлға немесе қызметкер;
- Серіктесі, осындай тұлғаның қызметкері немесе осы тұлғаның серіктесі болып табылатын серіктестік.

Заңның 1215-бөлімінде аудитордың 1214-бөлімнің талаптарына сәйкес келмейтіні анықталса, онда оның дереу отставкаға кетуін талап етеді.

Өкілеттікті тоқтату

Басшылықтың аудиторларды таңдауға қатысуы және басымдық танытуы арада келіспеушілік орын алған жағдайда (аудит есептері кімге адрестелген және аудиторды кім тағайындайды) аудиттің клиентін жоғалтып алуына қауіп төндіреді. Бұл жағдай көбінесе кейбір қатысушылардың компанияның жалпы жиналыстарына нақты қатысуымен байланысты болады. Сондай-ақ, осындай жиналыстарда берілген көптеген дауыстар директорларға тән прокси-дауыс болып табылады. Шындығында, директорлар күн тәртібіне кеңес арқылы енгізілген барлық шешімдердің, сондай-ақ аудиторлардың өзгерісі туралы шешімдерді де бекітулері тиіс.

Акционерлер аудиторлардың өзгерісі туралы сұраныс жасалған басқару мәселесіне қатысты олардың мүдделерін көздейтін кез келген маңызды мәселелер туралы хабардар болулары керек. 2006 жылы қабылданған компаниялар туралы Заң кейбір қорғанысты қамтамасыз етеді. Шешім туралы арнайы ескертулер (21 жәй күндер орнына 28 күн) талап етіледі, ол аудиторлардың (511-тарау (1)) ауысуы жалпы жиналыста қаралуы керек.

Компания шешімнің көшірмесін аудиторларға (511-тарау (2)) жіберуі тиісті, ал егер аудиторлар барлық акционерлер арасында мәлімдемелерді тарату туралы өтініш жасаса, онда олар кейінге қалдырылады (511-тарау (3)). 514 және 515-тараулардағы 2006 жылы қабылданған компания туралы Заңның аналогты жағдайлары аудиторлар қайта сайлауға ұсынылмаған жағдайда ғана қолданылады. Сондай-ақ, олардың жағдайлары мысалы алаяқтық немесе басқа да заңсыз іс-әрекеттер жағдайында, тиісті шаралар қабылдаудан директорлар бас тартқан болса, онда аудиторлар оның жалған екенін байқайды. Бұдан басқа аудиторлардың отставкаға кетуі немесе қызметтен босатуы және басшылықтан қорқу себептері түсіндіріледі, мысалы әділетсіздік туралы сот ісіне төнген қауіпке олар өздерінің алаңдаушылығын жария етсе, онда болған жағдайлар туралы акционерлерге кепілдеме бермеуі мүмкін. Осыдан құтылу үшін, жеке компаниялардың аудиторлары қандай да бір себеппен өкілеттілікті тоқтатқан кезде, қатысушыларды немесе несие берушілерді хабардар еткенге дейін орын алған жағдайлар туралы мәлімдеме жасаулары керек немесе осындай жағдайлардың (Заңның 519 (1) және (2)-тарауы) орын алмағанын мәлімдеу керек. Болашақта компаниялардың айқындығын арттыру үшін баға белгілеу жағдайында 2006 жылы қабылданған Компаниялар туралы заңға сәйкес аудитор әрқашан қызметін тоқтатумен байланысты жағдайлар туралы арыз беруі керек (519-тарау (3)). Барлық компаниялар осы жағдай туралы қатысушыларға хабарлаулары керек, аудиторлар бұл арызды жала жабу деп тауып, оларды бекітудің керек еместігін жария ету үшін арызданады (520-тарау).

Аудитордың жалпы жиналыстарға қатысу құқығынан басқа, аудиторлар директордан оның отставкаға кетуіне байланысты түсініктемелерін қарастыру мен оларды қабылдау мақсатында кезектен тыс жалпы жиналысқа шақыруды талап ете алады (518-тарау).

ҚОРЫТЫНДЫЛАР

- Тәуелсіздік - аудит мамандығының тірегі болып табылады. Аудиторлар тек тәуелсіз ғана емес, сондай-ақ тәуелді болмауы тиіс. Тәуелсіздік аудиторлардың тұтастығымен, объективтілігімен және мінезінің табандылығымен байланысты болуы керек.
- Тәуелсіздік БХФ, мамандандырылған бухгалтерлік органдардың және АТС әдеп кодексінде қарастырылады. Олар клиенттер ісінде қаржы мүддесіне тыйым салуды және сәйкес келмейтін міндеттер мен басқа да келіспеушіліктерді қамтиды.
- Аудиторлардың тәуелсіздігін арттыратын нормативтік талаптар тағайындау немесе отставкаға кету және аудиторлардың есеп кітапшалары мен тексерілетін ұйымдардың жазбаларына қол жеткізу құқықтарына арналған процедураларды енгізеді.
- Аудиторлардан болған оқиғаларды жариялауды талап ететін арнайы нормативтік ережелер бар, олар акционерлер аудитор ретінде өз өкілеттіліктерін тоқтатқан кезден бастап қолданысқа енеді.

Алаяқтық, заңсыз іс-әрекеттер және ақшаның жылыстауы

Бастапқыда тәуелсіз аудиттің ең негізгі міндеті алаяқтық пен қателерді анықтау болған еді. Қазіргі қоғамдағы негізгі міндет қаржы есептілігі бойынша белгіленген ұсыныстардың шынайылығы мен сенімділігін анықтау. Сондай-ақ, пайдаланушылардың сауалдары алаяқтықты табу аудиттің негізгі мақсаттарының бірі болып табылады дегенді көрсетеді. Бұл пікір қаржы есебі үшін маңызды болып табылмайтын алаяқтыққа қатысты. Шотландияның Дипломдалған бухгалтерлер институтының 9 зерттеу есебі пайдаланушылардың аудиттен күтілетін жоғары үміттерін анықтап берді. Іс жүзінде ол қоғамның компанияның дұрыс жұмысының айғағы ретінде ашық пікірді қарастыруға бейімделгендігін анықтады. Шын мәнінде қоғам аудитті:

- алаяқтық анықталған жоқ және
- компания заң шеңберінде жұмыс істейді дейтін кепіл ретінде қарастырады.

Сондай-ақ, жұртшылық үшінші тарап алдында, егер олар директорлардың алаяқтыққа немесе басқа да заңсыз іс-әрекеттерге қатысы бар екендігін анықтаған болса, аудиторларды есептілікке жауапты деп қарастырады. Осы бөлімде аудит стандарттарына сәйкестендірілген алаяқтық пен заңсыз іс-әрекеттер туралы есептілікті анықтау жөніндегі аудиторлардың ағымдағы міндеттері түсіндіріледі. Ол мамандық пайдаланушылардың күтілімін қанағаттандыру үшін жеткіліксіз болады деген аргументті қарастырады және алаяқтық жағдайларын азайту жөніндегі ұсыныстарды талқылайды, алаяқтық туралы хабарламаларды және оларды анықтаудағы мамандықтың жауапкершілігін арттырады. Осы бөлімде ақшаның жылыстауы, фирма арқылы қабылдануы, ағымдағы ережелер мен процедуралар бойынша іс-әрекетпен байланысты кәсіби бухгалтерлердің міндеттері түсіндірілетін болады.

Алаяқтық пен қателерді анықтаудағы жауапкершілік

АХС-на сәйкес аудит жүргізетін аудитор алаяқтыққа немесе қателерге қатысты маңызды бұрмалаушылықтары жоқ, ақылға қонымды қаржылық есептілікті жасауға жауапты болады. 200 АХС баяндалғандай, аудитке тән шектеулерден «Тәуелсіз аудитордың жалпы міндеті және аудиттің халықаралық стандарттарына сай аудитті жүргізу» аудит тиісті негізде АХС-на сәйкес жоспарланған және орындалған болса да, қаржы есебінің кейбір бұрмалаушылықтарының табылмайтындығы туралы шарасыз тәуекелдері болады. Қаржы есебіндегі қателер не алаяқтықтан, не қателіктерден пайда болуы мүмкін. Алаяқтық пен қателіктер арасындағы ерекше факторлар қаржы есебінің бұрмалауына алып келетін қасақана немесе абайсыз іс-әрекет болып табылады. Алаяқтық басшылық арасындағы бір немесе бірнеше тұлғалардың әділетсіз немесе заңсыз артықшылықтарды иеленуі үшін жалған жолмен жасалған қасақана іс-әрекеті болуы мүмкін. Аудит стандарттары олардың негізгі жауапкершілігі алаяқтықты тоқтату мен табу, ұйым мен басшылықты басқарумен кім байланысты болатынын жүйелі түрде мәлімдейді, алдыңғы әдістемелік ұсыныстарда аудиторлар алаяқтық қатынас ретінде қабылдауы тиіс нақты іс-әрекеттер көрсетілген еді. АХС 240 (жаңартылған түрі) Қаржылық есептіліктің аудитін жүргізу кезіндегі алаяқтыққа қатысты аудитордың жауапкершілігі алаяқтықты екі категорияға бөліп топтастырады:

- Қаржы есептілігін бұрмалау нәтижесіндегі алаяқтық және
- Активтерді алаяқтық жолмен заңсыз иемдену нәтижесіндегі бұрмаланулар.

Алаяқтық қаржы есебі мыналардан тұрады:

- Жазбалардың және басқа да құжаттардың бұрмалануы немесе өзгеруі;
- Келісімшарттардың және істің жағдайының қасақана бұрмалануы немесе дұрыс бекітілмеуі және;
- Есеп саясатының қасақана теріс қолданылуы.

Активтерді заңсыз түрде иелену үшін жасалған алаяқтық активтері жоқ деген жалған құжаттарды немесе жазбаларды қолданады. Кездейсоқ жіберілген қате де алаяқтық болып саналады және аудиторлар оны анықтау үшін болған жағдайларды зерттеулері қажет. Бұны анықтау оңай емес, әсіресе пікірлермен байланысты сұрақтарға қатысты болғанда. Бұрмалаушылық алаяқтық болып табылады ма, оны сот анықтауы керек. Осылайша аудиторлардың алаңдауы дәлелденген алаяқтықпен емес, күдікті алаяқтықпен байланысты болады.

Алаяқтық пен қателердің алдын алу және анықтау

Алаяқтық пен қателердің алдын алу және оларды анықтау бірінші кезекте басшылыққа байланысты болса да, 240 АХС Қаржылық есептіліктің аудитін жүргізу кезіндегі алаяқтыққа қатысты аудитордың жауапкершілігі (жаңартылған түрі) Аудитордың міндеттеріне сәйкес кәсіби борышы болады. 240 АХС аудитордың келесідей мақсаттары бекітілген:

- Алаяқтық нәтижесінде бұрмаланған қаржы есептілігінің тәуекелдерін анықтау және бағалау;
- Алаяқтық нәтижесін өңдеу және тиісті реакцияларды жүзеге асыру жолымен бұрмалауды бағалау тәуекелдеріне қатысты жеткілікті тиісті аудиторлық дәлелдер алу және
- Анықталған немесе болжанған алаяқтыққа дер кезінде шара қолдану.

315 АХС (қайта қарастырылған), қоршаған ортаның маңыздылығын түсіну арқылы бұрмалау тәуекелін анықтау мен бағалау алаяқтық салдарынан маңызды бұрмалауларға соның ішінде алаяқтық қалай болатындығы туралы кәсіпорынның қаржы есебінің түсініктілігіне аудиторлар командасының талқылаулар жүргізуін талап етеді. 240 АХС аудитордың аудит жүргізгенде кәсіби скептицизм позициясын сақтағанын талап етеді. Аудиторлар маңызды бұрмалаулар бар деп есептесе, онда олар өздерінің күмәндарын сөйіліп, қаржы есептілігіндегі түзетілген бұрмалауларды анықтау үшін тексеру жұмыстарының ауқымын кеңейтулері қажет. Сондықтан қаржылық есептілік жөніндегі қалтқысыз пікірлер аудиторлардың ойынша алаяқтық бұрмалаулардың болмағанын білдіреді.

Бірақ АХС-на сәйкес тексерулер барлық пайда болған бұрмалаушылықтарға кепілдік бере алмайды, өйткені аудит транзакциялар мен баланстардың тек таңдамалы тестілеуін енгізеді. Сәйкесінше кез келген алаяқтық тексерілген дәлелдердің бір бөлігі болып табылмайды. Шын мәнінде алаяқтық іс-әрекеттер жасаған тұлғалар өз іс-әрекеттерінің дәлелдерін аудиторлар мен басқа да тұлғалардан жасыру үшін (мысалы, бақылау құралымен басқаруды жою) түрлі жолдарын қарастырады. Алаяқтықтың анықталуы аудиторлардың АХС дұрыс қолдануына және осы берілген жағдайларда қабылданған аудит процедураларының адекваттылығына тәуелді болады.

Алаяқтықты анықтауды жоспарлау

Аудитті жоспарлау кезінде аудиторлар алаяқтықтың пайда болу мүмкіндігі мен тәуекелін бағалау туралы хабардар болуы тиіс. Осы процесте аудиторлар кәсіпорынның бұрынғы жұмыс тәжірибесіне сүйенбеуі маңызды. Шын мәнінде, аудиторлар 3.2-кестеде келтірілгендей ынталандыруларды, мүмкіндіктерді және оңтайландыруды ескерулері керек.

3.2-кесте. Аудиторларды алаяқтық қаржылық есептілік тәуекелдері туралы ескертетін тәуекел факторларының мысалдары

Ынталандырулар

Басшылық немесе басқа да қызметкерлер алаяқтық жасауды ынталандыруы мүмкін немесе оларға қысым жасалуы мүмкін

- | | |
|--|--|
| • Пайданың немесе қаржылық тұрақтылықтың қатері | - Бәсекелестікті күшейту |
| | - Технологиядағы өзгерістер |
| | - Сұранысты азайту |
| | - Ақшаның теріс жылыстауы |
| | - Ережедегі өзгерістер |
| • Үшінші тараптардың күтілімін қанағаттандыру үшін жасалатын қысым | - Инвестициялық талдаушыларды күту |
| | - Қосымша қаражаттарды тарту қажеттілігі |
| • Басқарудағы жеке тұлғалардың жеке қаржылары үшін қауіп қатері | - Орындау үшін төлемақы |
| | - Маңызды қаржы мүдделері |

(жалғасы келесі бетте)

3.2-көсте. (жалғасы)**Мүмкіндіктер**

Алаяқтық жасалуы мүмкін жағдайлар

- | | |
|--|--|
| • Өнеркәсіптің немесе оның қызметінің сипаты | - Тараптармен байланысты операциялар
- Қаржы есептілігіндегі маңызды есептік бағалаулар
- Әртүрлі бизнес-мәдениеті бар елдермен жасалатын маңызды шетелдік операциялар |
| • Тиімсіз мониторинг | - Жеке немесе шағын топтар басым болатын басшылық |
| • Күрделі ұйымдық құрылым | - Ақырғы меншік иесі түсініксіз
- Ақталмаған күрделі құрылым
- Жоғарғы басшылықтың немесе директорлардың тұрақтамауы |
| • Жеткілісіз бақылау | - Аралық есептіліктің нашар құрылымы
- Тиімсіз бухгалтерлік есеп, ішкі аудит қызметкерлері немесе АТ
- Нашар ішкі бақылау |

Оңтайландыру

Алаяқтыққа қатысатындар әдептің жеке кодексімен келісетін алаяқтық актіні оңтайландырады. Кейбір адамдар әділетсіз іс-әрекеттерді әдейі және саналы түрде жасауға мүмкіндік беретін қатынасты, сипаттарды немесе әдеп құндылықтарын жинақтауға қабілетті болады.

- Ұйымың әдеп құндылықтарының нашар коммуникациясы;
- Заңдар мен ережелерді бұрмалаудың белгілі тарихы ;
- Ақция бағасын немесе талдаушылардың күтілімін қолдауға ерекше қызығушылық таныту;
- Басқарудың белгілі кемшіліктерін түзетудің мүмкін еместігі;
- Басшылық пен аудиторлар арасындағы шиеленіскен қатынастар.

Алаяқтықпен байланысты қаржы есептілігін бұрмалаудан пайда болған бағалау қатері орын алған жағдайда, аудиторлар мынадай сауалдарға ерекше назар аударулары тиіс:

- Табыстарды мойындау, мысалы пайдаланылатын есептік саясатты зерттеу жолымен және тестілерді есептеу мен ақылға қонымды парасаттылықты ескере отырып, физикалық бақылау жолымен ұрланған қорлардың санын зерттеу;
- Жүйелі ауытқушылық мүмкіндігін қарастыра отырып, дербес бірақ маңызды емес басшылықты бағалау;
- Іскерлік мәні жоқ ерекше транзакциялар.

Алаяқтықты жасай алатын белгілі бір басшы немесе тұлға ретінде анықталған ұйымдар туралы өз білімдерін біріктіретін аудиторлық топ мүшелері арасында ми шабуылын жүргізу маңызды процедура болып табылады. «Ми шабуылы» сеансы қосылған алаяқтық тәуекелін бағалау нәтижелері толығымен құжатталған болуы тиіс. Сондай-ақ, басшылықтың тиісті деңгейінде пайда болған кез келген күдіктер туралы хабарлау маңызды. Алаяқтықты зерттеу алаяқтықтың негізгі себептеріне нашар ішкі бақылаудың, қызметкерлер мен ішкі тараптар арасындағы өзара сыбайластықтың жататынын көрсетеді, ал басшылық бақылау жүргізуді қаламайды. Басшылықтың ғасырлар бойы жасап келе жатқан алаяқтығы жеке тұтыну үшін сатып алумен байланысты мәмілелерді, мүдделердің дауын, шығындар шотын, керексіз сатып алуларды, жалған қаржы есептіліктерін, несиелік карталармен жасалатын алаяқтықты және сатылым мен ақпараттардың ауытқушылығын қамтыған. Кез келген басшылық егер де мүшелерінің

алаяқтық іс-әрекетке қатысты күдігі бар болса, онда болған жағдайлар туралы көбірек білу үшін қосымша тексерулер жүргізулері қажет. Егер аудиторлар алаяқтықтың жоқ екенін дәлелдей алмаса, олар жоғары басшылықтан кеңес алулары қажет. Мұндай жағдайда аудиторлар аудитті аяқтау мүмкін емес екенін түсініп, өздерінің міндеттері туралы және ары қарай қандай әрекеттер қолдану керектігі туралы заңды кеңес алулары тиіс. Осыған қарамастан, аудитор басшылық тарапынан қарағанда адалдықтың және сенімділіктің сақтандырушысы болып табылмайды.

Заңдар мен ережелердің сақталмауы

Көпшілік, ұйымда жүргізілген аудит барлық заңсыз әрекеттерді міндетті түрде табуы керек деп есептейді. Бірақ бұл олай емес. Аудит заңсыз әрекеттерді анықтауы мүмкін, бірақ оған толықтай сүйенуге болмайды. Оның екі себебі бар:

- Іс-әрекет заңды ма, әлде заңсыз ба, соны анықтау үшін аудиторлардың құзыреттілігінің шеңберінен тыс құқықтық мәселелерін қозғайды.
- Кәсіпорынның қаржылық есептілікпен байланысты емес қызметінің аспектілеріне жатқызылуы мүмкін заңсыз әрекеттер.

Сондай-ақ, басшылықтың заңсыз әрекеттерді жасырып қалатындығын мойындау керек. Бұдан басқа аудит процесінде заңсыз әрекеттердің ашылмай қалуына мүмкіндік беретін шектеулер бар. Аудит мақсаттары үшін заңсыз әрекеттің негізгі үш категориялары бар:

- Қаржы есептілігінің мазмұны мен дайындығына, формасына қатысты;
- Ұйымның өмір сүру қабілеттілігін немесе оның маңызды бөлігін қатерге қоятын бұрмалаушылық операцияларына түбегейлі әсер етеді;
- Жұмысқа орналасудың басқа да тең мүмкіндіктері, еңбекті қорғау мен қауіпсіздік, сондай-ақ қоршаған ортаны қорғау бойынша заңдылық және тағы да басқалар.

250 АХС «Қаржылық есептілік аудиті кезінде заңдар мен нормативтік актілерді қарастыру» басшылықтың жауапкершілігі кәсіпорын қызметінің заңдар мен ережелерге сай жүргізілуін қамтамасыз ету деп көрсетілген. Аудитор заңдар мен ережелерді сақтамаудың алдын алу үшін жауап бермейді. Бірақ аудит жүргізледі деген ұстамды шынайы фактор болуы мүмкін. Бірақ 250 АХС «Аудиторлық процедураларды өңдеу мен жүргізуде, сондай-ақ олардың нәтижелерін ұсыну мен бағалауда аудитор ұйымның заңды немесе нормативті ережелерді сақтамауы қаржы есептілігіне елеулі әсер ететінін мойындау керектігін» талап етеді. Аудитор аудитті жоспарлау үшін кәсіпорын мен салаға қолданылатын құқықтық және нормативтік базалармен танысып, компанияның осы негіздерді қалай сақтайтынын анықтауы керек. Содан кейін аудитор талаптарды сақтамау салдарынан орын алған бұрмалаудың тәуекелін бағалайды және сәйкесінше (аудиторлық процедураларды өңдеу мен орындауда) жауап ретінде шара қолданады. Заңдар мен ережелердің сақталмауына мысал ретінде үкіметтік бөлім жүргізген тергеулерді, әдеттен тыс қолма-қол төлемдерді, сатылымдардан алынатын шамадан тыс комиссиялық алымдарды, әдеттен тыс транзакцияларды, күрделі корпоративтік құрылымдарды, нарықтық бағадан едәуір төмен бағамен сатып алуды келтіруге болады.

Бұрмаланулар туралы есептіліктер

Барлық бұрмалаушылықтар (олар табылды ма немесе күмәнді ме одан тәуелсіз) маңыздылығынан тәуелсіз басшылықтың тиісті деңгейіне хабарлануы тиіс және алдағы әрекеттің бағыты келісілген болуы керек. Сондай-ақ, осы жайлы хабардар болған менеджердің бұрмалаушылыққа қатысы бар ма, соған кепілдік беру үшін сақтық шараларын қолдануға тура келеді. Жоғарғы басшылықтың алаяқтыққа немесе басқа да заңсыз әрекеттерге қатысы бар екені туралы күдік расталған кезде, жоғары деңгейде тиісті шаралар қабылдау үшін нәтижелерін өкілетті органдарға хабарлауы керек. Бұл аудит бойынша комитет немесе кейбір жағдайларда директорлар кеңесі болуы мүмкін. Егер тиісті әрекеттер қабылданбаса, аудиторлар заңды кеңеске барулары керек және кәсіпорынмен болашақта іскерлік өзара қатынастарды тоқтату туралы мәселені қарастырулары тиіс. Басқа жағдайда ұйымның басқарушы органының қатысы болса, басшылық органға дәлелдерді жою немесе жасыруға жол бермеу үшін тікелей заң кеңесіне жүгіну қажеттілігі пайда болады. Егер бұрмалаулар елеулі болмаса, болашақта ешқандай әрекеттер талап етілмейді. Бірақ аудиторлардың елеулі емес тәуелсіз алаяқтықты хабарлау және басшылықтың қабылдаған тиісті шараларын қамтамасыз ету қабілетсіздігі (WA Chip&Pulp Co. Pty Ltd қарсы Arthur Young (1987) 12 ACLR 25 жағдайы секілді) аудиторларды клиентке келтірген залалы үшін жауапкершілікке тартады. Егер бұрмалаулар болса, күмәнді сейілту немесе мақұлдау және маңыздылықты анықтау үшін қосымша тергеу жүргізулері қажет. Бұрмалау маңыздылығын бағалау, яғни заңсыз әрекеттер кезінде аудиторлар айыппұлды, қолданылған шараларды, мүмкін болатын шығындар мен меншік экспроприациясы секілді күтпеген шығындарды, күштеп тоқтатылған операцияларды ескерулері тиіс.

Егер маңызды бұрмалаулардың бар екені расталса, онда аудиторларға мынадай мәселелерді қарастыруға тура келеді:

- Қаржылық есептілікке немесе аудит есебіне әсері;
- Ішкі бақылауды, аналогты бұрмалаулардың пайда болу мүмкіндігін және аудиторлық процедуралардың келешектегі қажеттілігін бағалау;
- Бұрмалаулардың қайталануының алдын алу үшін басшылықтың ұсынатын әрекеттері;
- Бұрмалаулармен байланысты қоғамдық мүдделер.

Реттеуші органдардың заңсыз әрекеттері туралы есептілік

Аудиторлардың клиенттердің құпиясын сақтау жөніндегі келісімшарт міндеттемесі үшінші тарапқа клиент ісінің кез келген аспектісі туралы хабарлауына рұқсат бермейді. Басқа тараптарды бұрмалаулардың пайда болуы хабардар ету басшылықтың міндеті болып табылады. Аудиторлар мыналарды қоспағанда басқа тараптарды ескертуге міндетті емес және құқығы жоқ:

- Реттеуші органдардың есептілігін заңды талап ету, мысалы, 1986 жылы қабылданған құрылыс қоғамы туралы Заңға және 2000 жылы қабылданған қаржы қызметтері мен нарықтар туралы Заңға сәйкес.
- Қоғамдық мүдделер.

«Қоғамдық мүдделер» аудиторлардың клиенттердің құпиясын сақтау туралы міндеттемелерін жоятын жалпы құқықтың міндетін ұсынады. Заңсыз акт немесе болжамды заңсыз акт үлкен әлеуметтік шығынға алып келуі мүмкін деген фактілер бар.

Сондықтан аудиторлар орын алған жағдайлар туралы өкілетті органдарға хабарлауы үшін заң кеңесшілерінен кеңес алулары керек.

Бұрмалануларды анықтауға және бұрмаланулар туралы есептілікке қатысты қоғамдық күтілімді қанағаттандыру

Аудиттің басты мақсаттарының бірі алаяқтықты анықтау деп есептейтін пайдаланушылардың ойы негізсіз болып табылады. Кең ауқымды аудиторлық процедуралар жүргізуге кеткен шығындар барлық маңызды алаяқтық әрекеттерді айқындау үшін қажет болған және нәтижесінде аудитті аяқтаудағы кідірістер пайдаланушылардың тапқан пайдаларымен сәйкес келмейтін еді. Заңды жауапкершілігі түсініксіз. Алаяқтықпен байланысты біраз түсініксіз істер болды, ол бойынша соттан тыс реттелетін алаяқтықты анықтау аудитордың қабілетсіздігімен байланысты көптеген талаптармен сотқа жүгінуге тура келді. Сыншылардың мақұлдауынша, аудиторлар алаяқтықты табудың заңды міндетіне ие, және 240 АХС соттарды сендіру мамандығының талаптарын және алаяқтықты анықтау жауапкершілігінің деңгейінің төмен екенін көрсетеді. 240АХС аудиторларды алаяқтықты мұқият талдауға бағыттап отырып, алға қарай едәуір қадам жасайды. Ол қаншалықты жасырын немесе басшылықтың жауапкершілік деңгейі қаншалықты жоғары болуынан тәуелсіз болады, алаяқтық аудиторлармен жасалса және ол ашылмаса, онда барлық тексеру құзіреттілігіне күмән келтіріледі.

Анықталмаған бұрмалаулардың жиілігін азайту

Алаяқтық туралы табылған және хабарланған үлкен жауапкершілікті қабылдауда кездесетін қиындықтарға қарамастан аудиторлардың, алаяқтық нәтижесінде пайда болатын шығындардың деңгейін азайта алатын бірқатар бастамалары бар.

Олардың арасында – ішкі бақылау құрылымының тиімділігін жақсарту мен осы үшін басшылықтың жауапкершілігін бекіту туралы ұсыныстары ең соңғы нүкте емес. Бұл ұсыныстар ары қарай осы бөлімде корпоративтік басқару туралы тарауда талқыланады. Аудит бойынша комитеттің топ-менеджменттің алаяқтығына сезіктенуі аудиторлар мен заңды тұлға арасында байланыс орнатуға ықпал етеді. Аудит бойынша комитеттің жоқтығынан аудиторлар басқарудың қандай атқарушы мүшелері алаяқтықтың қатысушылары болып табылмайтынына сенімді бола алмайды. Аудиторлар өз күдіктерін кімнің адресіне жіберетінін білмеуі мүмкін емес. Тексеру бағдарламасын¹⁰ CAP (APB) талқылау үшін құжатта табылмаған алаяқтықты қысқарту тәсілдерінің қатары талқыланады. Көптеген аудиторлық фирмалар соттық-бухгалтерлік экспертиза саласында эксперттік білімдерін жетілдіреді, соның нәтижесінде алаяқтықты төмендету бойынша кәсіпорынның іс-шараларын терең бағалау және кез келген мүмкін болатын әлсіз облыстарда тергеу жүргізе алады. Осындай машықтанулар қымбат болып табылады, әсіресе, егер олар тәуелсіз аудит шегінде жүргізілетін болса, сондай-ақ аудиторлар оны тауып алудан құтылып кететін өзіне кез келген алаяқтық үшін толық жауапкершілікті қабылдайды. Бірақ егер олар жеке орындалса немесе егер олар ішкі аудитпен (кеңесші немесе аудитор алып жүретін тәуекел дәрежесінен) жүзеге асырылса, онда олар қымбат болып табылады және басшылықты ішкі бақылау үшін өз жауапкершілігін орындауда осындай тергеулер жүргізуге сендіруге болар еді. Аудиторлардың білімі

мен біліктілігін мінез-құлық пен соттық аудит аспектілерін қосу үшін көтеруге болар еді. Топ-менеджмент алаяқтығы өзіне күшті, шындыққа жақын адамдарды қамтиды және көптеген алаяқтық әрекеттер (көптеген жылдар бойы тәжірибелі аудиторлармен табылмаған) жалғасын тапты, өйткені аудиторлар шындап сендірудің және айла-шарғы жасаудың субъектілері болды. Ертеректе зерттелген алаяқтықта қолданылатын кейбір тәсілдердің тәртібі мен білімінің үлгісін мойындау алаяқтық жасайтынан қылмыскерлер санын азайта алар еді.

Ұйымның қызмет аспектілерін зерттейтін басқа да реттелетін органдар мен жеке тұлғалар сәйкесінше бұрмалаушылық туралы хабарлар болулары мүмкін. Бірақ осы органдар мен жеке тұлғаларға тәуелсіз аудиторлардың бұрмалауына қатысты кез келген күмән туралы хабарлау талап етілмейді. Алаяқтық туралы есептерде аудиторлар адам төзгісіз жағдайда тұрғандарына жиі шағымданады. Олардың құқық қорғау органдарының тергеу уәкілеттілігіне құқы болмайды және ең болмағанда алаяқтыққа қатысты дәлелдері емес, күмәндары бар болады. Егер олардың күмәндары негізсіз болса, онда олардың күмәндарының алдын ала ашылуы жала жабу түріндегі әрекетке ұласуы мүмкін еді. Сондай-ақ, олардың құпиялылықты сақтау туралы ұйым алдында міндеттемесі болады. Олар жоғарғы басшылықтың алаяқтыққа қатысы бар деп есептесе, аудиторлар егер бұл «қоғамдық мүдде» талап етілмесе, тиісті органдарға ақпарат беруге құқығы жоқ. Бұл анықталмаған концепция. Осындай сұрақтар бойынша дер кезінде жасалған бірінші дәрежелі есептіліктің маңыздылығы аудиторлардың заңды кеңеске сирек жүгінуін мүмкін етеді. Қаржы секторындағы компаниялардың аудиторлары артықшылықтарды (құпиялылықты немесе жала жабуды бұрмалау туралы талапқа қарсы) әдетте бұрмалаушылық туралы күмәннің растығын тиісті реттеуші органға хабарлау кезінде қолданады. Барлық ресми аудиттер үшін қауіпсіз айлақ туралы осындай жағдайларды ұлғайту жиі насихатталады, бірақ ол әлі де жүзеге асырылмаған. Әрине, осындай іс-шара барлық бұрмалаушылық туралы күмәндарды тиісті негізде хабарлап, тергеу жүргізілуін қамтамасыз еткен болар еді.

Ақшаның жылыстауы

Британ заңдарында ақшаның жылыстауы өте кең анықталып, қылмыстық мүлікті басқару мен иемденудің барлық түрлерін, соның ішінде өз қылмыстарынан түскен кірістерді қамтиды.

Қылмыстық меншік – бұл қылмыстық әрекеттердің нәтижесінде пайда болған меншік. Мысал ретінде салықты төлеуден жалтаруды, пара немесе жемқорлықты, қылмыстық картельді пайдаланудан алынған табыстарды және нормативтік талаптарды сақтамау қылмысымен байланысты шығындарды келтіруге болады. Кәсіби қызметтер ұсынуда мамандандырылған бухгалтерлер ақшаның жылыстауы бойынша қызметтің еріксіз қатысушылары болуы мүмкін. Бұдан басқа ақшаның жылыстауына күмән келтіру туралы хабарлау жайлы құпиялылық міндеттері мен заңды талап арасында келіспеушілік болады. Ақшаны жылыстату қызметі күрделі болуы мүмкін және елдер қатары мен юрисдикция операциясымен жиі байланысты болады. Егер кәсіби бухгалтер күмәнді жағдайлар туралы хабарламаса, онда бұл маңызды қылмыстық санкцияларға алып келеді. Сондықтан кәсіби бухгалтерлердің осы кәсіби қызметтер қандай әлемде қолданылатынына қарамастан, қабылданатын тиісті құқықтық шектеулер мен процедуралар жайлы білгендері жөн.

1990 жылы қаржылық іс-шаралар бойынша ақшаның жылыстауы мен терроризмді қаржыландыруға қарсы күрес стратегиясын және стандарттарды жасау үшін Мақсатты топ үкіметаралық (МТҮО) (FATF) орган құрды. Ол 130-дан астам елдерде қабылданған ақшаның жылыстауымен күрес үшін бағытталған 40 ұсыныс жасады. МТҮО ақшаның жылыстауымен байланысты қылмыстық іспен айыпталушылар қатарын анықтады. Олардың көбісі аудиторға едәуір әсерін тигізеді және ең маңыздысы фирмалар олар туралы білгендері дұрыс және олар қылмыс жасауы мүмкін деген қауіп-қатерді қарастырғандары жөн. Басты бұрмалаушылықтарға келесілер жатады:

- Иемдену, келісімшартты жасау, қылмыстық мүлікті әшкерелеу;
- Тиісті органға (Ұлыбританияда бұл қатаң ұйымдастырылған Қылмыспен күрес (SOCA) бойынша агенттік) ақшаның жылыстауы бойынша күмәнді немесе ақпараттарды ұсынбауы және
- Ақшаның жылыстауымен байланысты күмән туралы клиентке ескерту жасау немесе тергеуге залал тигізетін кез келген ақпараттарды ашу.

Ұлыбританиядағы ақшаның жылыстауымен күрес режиміне қатысты заңның мазмұнында келесілер көрсетілген:

- 2002 жылы (POCA) және 2005 жылы (SOCPA) ұйымдасқан қылмыс пен полиция туралы заңмен енгізілген түзетулермен бірге қылмыстық іс-әрекеттен түскен табыс туралы заң мен тиісті нормативтік актілер;
- 2000 жылғы терроризм туралы (TA 2000), (2001 жылы терроризммен күрес туралы және 2001 жылы (ATCSA) қауіпсіздік туралы заң, 2006 жылы (TA 2006) терроризммен күрес туралы заң, тиісті нормативтік актілер; сондай-ақ
- Ақшаның жылыстауымен байланысты күрес туралы 2007 жылғы ережелер (Ереже 2007 ж) және тиісті нормативтік актілер.

Ұлыбританиядағы кәсіби бухгалтерлер клиенттердің жеке басы туралы есеп жүргізуге және ақшаның жылыстауы туралы күмән пайда болған жағдайда ұйымдасқан қылмыспен күресетін Агенттікке (ҚҰҚКА(SOCA)) хабарлауға міндетті.

Ақшаның жылыстауы бағдарламасының элементтері келесідей түрде жасалады:

- СОБОД (MLRO)11 тағайындау және есептіліктің ішкі процедураларын енгізу;
- Тиісті заңдылық туралы адамдар потенциалды ақшаның жылыстауымен байланысты ісінің болуы және тануы, СОБОД (MLRO) күмән туралы қалай хабарлау және ақшаның жылыстауымен байланысты қандай қылмыс жасайтыны және жасалғандығы туралы клиенттерді оқыту;
- Ақшаның жылыстауы туралы тиісті ескерту мен тоқтатуға ішкі процедураларды орнату және тиісті тұлғаларға процедуралар туралы ақпарат беру;
- Жаңа клиенттердің жеке басын тексеру және теңестіру дәлелін мақұлдау, сондай-ақ клиентпен немесе солармен бірге қабылданған кез келген транзакциялар;
- Ақшаның жылыстауы туралы күмән пайда болған кезде АБСОП (SOCA) хабарлау.

Бухгалтерлік есеп органдары шығарған әдеп кодекстері ақшаның жылыстауына қатысты негізгі нұсқаулықтардан тұрса, нақты нұсқаулар ККОБ (ССАВ)¹² органдарымен шығарылған техникалық ақпараттық формада ұсынылады. 2007 жылдың қазан айында ККОБ «ақшаның жылыстауы туралы күрес бойынша нұсқаулық» жағдайының жобасы бухгалтерлік есеп секторы үшін 2007 жылғы (Ереже 2007 ж) ақшаның жылыстауы туралы күрес бойынша жағдайға сәйкес ағымды басқарылатын басшылықты жаңартады. Ақшаның жылыстауы бойынша клиенттердің қызметтеріне тәуекелді бағалауға және клиенттер үшін едәуір жоғары тәуекелмен тиісті сақтыққа деген талаптарды арттыруға

негізделген жағдайлардың қажеттілігін көрсетті. Ақшаның жылыстауы бойынша талаптар ережелерге сәйкес ауыртпалық келтіретін міндеттерден тұрады. Шынайы әрекеттер туралы хабарлау талабы негізді түрде анықталған болуы немесе олардың іс-әрекетке қатысулары анық болулары керек. Бірақ, сондай-ақ, күмәнді іс-әрекеттер туралы хабарлауға да тура келеді, ал күмәнді әрекеттердегі заңдылықтар анықталмаған және әдеп дилеммасын құруы мүмкін.

Үлгілі құқық пен басқа да көздер күмәннің алып-сатарлықтан да үлкен екенін көрсетеді, бірақ ол дәлелдемелерге немесе білімдерге сай келмейді. Жиі қолданылатын баяндау мынадан құралады, бірдеңе бар деген күмән бұл жай бос болғанға қарағанда одан да көп, ол бар ма әлде жоқ па – сол қызық. Бұл нақтылы сақтану немесе сенімсіздік, бірақ ешбір дәлелсіз (Queensland Bacon PTY Ltd қарсы Rees [1966] 115 CLR 266, 303, Kitto J сәйкес) «шағын пікірден» тұрады. Одан басқа шынайы немесе болжамды бұрмалаулар хабарланатын болса, бұл клиент пен бухгалтер арасындағы сенімді жоғалтады және бухгалтердің жағдайы негізсіз жағдай болуы мүмкін.

ҚОРЫТЫНДЫЛАР

- Бұрмаланулар алаяқтықтан, қателіктерден, қасақана емес бұрмаланулардан және заң мен ережелерді сақтамаудан тұрады. Алаяқтық – бұл алдауды қолданумен байланысты акт, қателіктер – қасақана емес жіберілген қателіктер болып табылады.
- Алаяқтықты ескерту мен анықтау бірінші кезекте басшылыққа тәуелді болады, аудиторлар өзінің тексерулерін жоспарлау мен жүргізу үшін мамандандырылған міндетке ие болады.
- Бұрмалаудың бар екені орын алған жағдайда аудиторлар қаржы есебі мен аудиторлар есебінің әсерін, ішкі бақылаудың нәтижесін немесе мұндай қайталануды болдырмау және қоғамдық мүдде үшін салдардың алдын алу жөніндегі басшылықтың әрекеттерін қарастырады.
- Аудитор жауапкершілігінің деңгейі алаяқтық пен басқа да бұрмалаулар туралы хабарламаларды тапқаны үшін даулы болып табылады. Аудитті толықтыратын және осындай бұрмалаудың жиілігін қысқартуда субъектілерге көмек көрсететін қызмет ретінде алаяқтықты табудан тұратын ұсыныстар.
- Ұлыбританиядағы кәсіби бухгалтерлер АБСОП (SOCA)-қа өз клиенттерінің ақшаны жылыстатуы бойынша болжанатын және шынайы қызметі туралы хабарлауға міндетті. Бұл ауыртпалық келтіретін талаптар мүдделер дауы мен басқа да әдеп дилеммаларын келтіруі мүмкін.

Аудит үшін әдеп құндылықтарының маңыздылығы

Қоғамдық практикада аудиторлар және бухгалтерлер тәуелсіздік қауіп-қатерімен жиі кездеседі және күрделі мәселе болып табылады. Осы қауіп-қатерлердің кейбіреулері аудитор мен клиент арасында басшылықтан қысым көру мен қоғамдық практикада бухгалтерлермен ұсынылатын аудиттен ерекше қызметтерді ұсыну оқиғасы секілді өзара

қарым қатынастардың тікелей зерттелуі болып табылады, ол аудитордың тәуелсіздік көрнекілігіне әсер етуі мүмкін.

Бухгалтерлер мен аудиторлардың шешімдері мамандандырылған хабарлар мен тәуелділікті сақтай отырып, түрлі дауласатын мүдделер мен міндеттердің басымдықтарын анықтау мен орнату қабілеттіліктерінен тәуелді болады. Осы шешімдер шындығында қаншалықты тәуелсіз екендігі, аудиторлар төменде талқыланатын мәселелерді қаншалықты жеңіп шығатындығынан тәуелді болады.

Қоршаған ортаның кәсіби мінез-құлыққа тигізетін әсері

Аудиторлар көбінесе әдеп дилеммасын ұсынатын қысым жағдайына жиі ұшырайды - онда олар белгісіз баламалар арасын таңдаулары тиіс. Олардың кейбіреуі олардың тұтастығына қатер төндіруі мүмкін. Аудиторлар басшылыққа арналған кәсіби кодекстердің талаптарынан тыс жағдайларды қарастырады. Осындай жағдайлардың кейбіреуі төменде келтірілген.

Аудитті тағайындау кезінде басшылық тарапынан жасалатын қысым

Жоғарыда түсіндірілгендей акционерлер әдетте аудиторлардың тағайындалуына араласпайды және кейде өз құқықтарын директорлардың дауысына береді. Бұл, клиенттің аудит жөніндегі директоры басқа бухгалтерлік фирма ұсынған есептік әдіс бойынша екінші пікірін ұсынуға шақырған кезде, «пікірлерді сатып алу» ретінде белгілі тәжірибеге негізделеді, оған қазіргі аудиторлар келіспейді. Екінші фирманың аудиторлық тексеруін жоғалтып алмау мақсатында, аудиторға аудиторлық қорытындыны ескертусіз жасау үшін қысым көрсетеді. Ұсынылатын шешімдер жеке клиенттердің шектеулі сый ақысын, аудиттің ротациясын және аудиттен басқа ұсынылуына тыйым салынған қызметтерді қамтиды.

Комиссиялық табысты шектеу

Сыйақы бойынша жиынтық табысты шектеуден тұратын осындай проблемалар үшін пайда болған шешімдер кезінде аудиторлық фирма есеп беруге міндетті ұйымнан аудит қызметі секілді, аудиттен басқа қызметтен де сыйақы ала алады. Сондай-ақ, аудиттің шығынға ұшырауы аудиторлық компанияны маңызды табыстан ажырата алмайды, бұл аудиторлардың басшылықпен келіспеушілік орын алғанда қатаң шешім қабылдауына түрткі болады. Корпоративтік басқарудың аралас кодексі аудиторды аудит бойынша комитеттің тағайындауын талап етеді.

Аудит бойынша комитет аудиттен ерекше қызметтерді ұсыну үшін аудиторлық фирманы тағайындау мәселесі бойынша және осы тағайындауды негіздеу үшін қосымша кеңес беруге міндетті. Бұл корпоративтік басқарудың аралас кодексіне түзетулер пакетінің бір бөлігі аудит бойынша комитет құрамына кірмейтін директорлар хабарламалары мен тәуелділікті қамтамасыз ету бойынша іс-шаралардан тұрады. Осы шаралар қаншалықты тиімді екенін әлі анықтау қажет. Мәселелердің бірі Ұлыбританияда аудит бойынша комитет директорлар кеңесінің шағын комитеті ғана болып табылады және ешқандай арнайы заңды мәртебесі болмайды.

Аудиторларды алмастыру

Аудиторларды алмастыру туралы ұсыныс едәуір түбегейлі реформа болып табылады. Осындай келісімшартқа сәйкес аудиторлар 4-5 жыл мерзімге тағайындалады және сол жыл ішінде олар қызметтен босай алмайды. Осы мерзім соңында фирма оларды алмастыруы қажет.

Осындай қадам аудит пен клиенттердің басшылығы бойынша командалар арасындағы жеке қатынастарды дамыту үшін мүмкіндіктерді шектейді және бірінші кезекте аудитпен байланысы жоқ ұсынылған қызметтерден сыйақы алу үшін аудиторларды тағайындауда қауіптен қорғау тетігін қысқартады, аудиторлық фирма оларды қамтамасыз етеді деп үміттенеді. Бұл ұсыныс келесі негіздер бойынша мамандықтан ауытқиды:

- Алғашқы жылдары аудиттегі әлеуетті сәтсіздікке алып келетін аудиттер қатынасындағы жиналған білім мен тәжірибенің жоқтығы;
- Аудиттің алғашқы жылдары білім мен тәжірибені жинақтау шығындары;
- Аудиторлық қаталдықты төмендету, соңғы жылдары аудитті тағайындау;
- Ірі корпорациялар үшін аудиттерді шектелген түрде таңдау; үлкен төрттіктен басқалары түрлі себептермен жіберілмеуі мүмкін, мысалы, бәсекелестікке жұмыс немесе кеңестік қызметтер ұсыну.

Аудит пен есеп¹³ мәселесі бойынша үйлестіруші топ аудиторлық фирманың міндетті алмасуын ұсынбайды. Бірақ Құрама Штаттарда Сарбейнса-Окслидің 2002 жылы қабылдаған заңындағы ұсыныс қосымша қарастырылуын талап етеді. Алмастырудың альтернативасы ретінде соңғы берілген кезеңде жаңа тендерді мәжбүрлеп жүргізу болып табылады. Шынайы сауданы басқару осыны орташа деңгейдегі аудиторлық фирмалар үшін қоғамдық компанияның аудит нарығын ашу мүмкіндігін қарастырады. Бірақ үйлестіруші топ аудит пен бухгалтерлік есеп мәселелері бойынша осы ұсынысты мынадай негіздерде, егер оны тиісті деңгейде бақыламаса қабылдамайды:

- Бұл процесті аудиторлардың қызметтегі фирмаларын алмастыруға ниеттері жоқ, компания бүлдіруі мүмкін;
- Бұл потенциалды қауіп-қатерлері төменде түсіндірілетін «бағаны төмендетуге» ықпал етулері мүмкін.

Тағы да экстремалды ұсыныстар жақында ғана ұсынылған болатын, мысалы, аудиторларды мемлекеттік орган, яғни Тексеру комиссиясы тікелей тағайындайтын болады, өйткені үкіметтің жергілікті органдарының аудиті үшін аудиторлық фирманы тағайындаудың тәжірибесі бар¹⁴.

Аудиторлық емес қызметтер

1-тарауда түсіндірілгендей, қоғамдық бухгалтерлердің фирмалары аудиттен басқа да қызметтер қатарын ұсынады. Кәсіпорын аудиторлары осы кәсіпорыны үшін аудиторлық емес қызметтер ұсынуда басқа да бухгалтерлік фирмалармен бәсекелестік артықшылыққа ие болады. Біріншіден, аудит кезінде алынған білімдер басқа да қызметтерді ұсыну құнын азайтады (мысалы, салықтық декларацияларды дайындау). Екіншіден, аудит басқа қызметтерді кәсіпорынға сату үшін фирмаға мүмкіндік береді. Аудиторлық емес қызметтерден түскен табыстар аудиторлық қызметтердің табысынан артса, онда бухгалтерлердің фирмалары аудиторлар ретінде тағайындауды қамтамасыз ету үшін төмен бағамен аудит жүргізуді ұсынады. Бұл практика «бағаны төмендету» деп аталады және аудит сапасына потенциалды түрде әсерін тигізетін проблемалар қатарымен кездеседі. Егер тағайындаудан соң фирма аудиторлық емес қызметтерді

жабдықтауға келісімшарт жасаспаса, онда ол аудит кезінде ақшасын жоғалтады және аудит сапасын төмендету жолымен шығындарды азайтуға қызығушылық пайда болуы мүмкін. Сондай-ақ, аудит пен қаржы есептілігі мәселесі бойынша аудиторлық емес қызметтер бойынша келісімшарттарға қол жеткізу үшін фирманың фирманың басшылықпен дауласуға ықпалы болмайды. Тіпті бағаны төмендетпестен, аудиторлар басшылыққа аудиторлық емес қызмет ұсынады, ол аудит тәуелсіздігіне қарама-қайшы және акционерлерге көмек көрсету міндеті ретінде қарастырылуы мүмкін. Аудиторлар аудиторлық емес қызметтерді көрсетулері керек пе деген маңызды талқылаулар пайда болды.

Мамандандырылған органдар тәуелсіздікке залал келтірілмейтініне кепілдік бере отырып, әдеп нормаларын сақтау шартымен осындай тәжірибе жасаудан ешқандай жамандық көріп тұрған жоқтығын айтады. Осы тараптар мақұлдағандай, ұйымдар өздерінің мамандандырылған кеңесшілерін таңдауға құқылы және басқаларға қарағанда өте төмен бағамен қызметтер ұсына алатын сенімге ие аудиторлық фирманы пайдалануды қалайды. Аудиторлық емес қызметтерден қаржы есептілігінде қаламақы ашу 2006¹⁵ жылы компаниялар туралы заңмен және корпоративтік басқарудың біріктірілген кодексімен¹⁶ талап еіледі, осындай қызметтерді ұсынудың дәрежесін нарықтық бақылау қарастырады. Ақпараттардың осылай ашылулары бағалы қағаздар нарығына аудиторлық емес қызметтердің көлемі аудиторлардың тәуелсіздігіне қауіп тигізе алады және сәйкесінше, тексерілген қаржы есептерінің сенімділігі туралы ұсыныстарды қалыптастыруға мүмкіндік береді. Осындай жағдайда акция бағасы түседі, басшылыққа аудиторлық фирмамен ұсынылатын басқа да қызметтер санын азайтуы тиіс дегенді ескертеді. Бұдан басқа аудиторлық емес қызметтерді аудиторлық фирмамен ұсыну басқарудың ерекше тәсілдерін таратады және аудит сапасын жақсартады деп мақұлдайды. Өзінің аудиторлық клиенттерге деген түрлі жеңілдікпен пайдалану арқылы қол жеткізуге алғыс айта отырып, аудиторлық фирмалар заңдастырылған өнеркәсіптік тыңшы қызметін ұсынады. Бір клиенттің аудитінде бақыланатын жақсы тәжірибе басқа клиентке құпиялылықты сақтау шартымен ғана басқару мәселесі бойынша кеңестік қызмет көрсету бөлігі ретінде басқа клиентке сатылуы мүмкін. Аудитке қазіргі заманғы жақындасу қаржы есебінің бұрмалану және айқындалған тәуекелдерге аудитті күшейте отырып, оның концентрациясының қауіп-қатерін бағалау маңыздылығын көрсетеді. Қаржы есебінің бұрмалану тәуекелінің негізгі факторы бизнес процесінің белгісіздігімен және осындай тәуекелдерге қарап анықталатын басшылықтың қабілеттілігімен байланысты тәуекел болып табылады. Аудиторлық емес қызметтерді ұсыну аудиторларға бизнесті түсінуге көп білім береді және аналогты ұйымдарға, ол өте тиімді аудит жүргізу қабілетін арттырады¹⁷.

Альтернативті пікір көзқарасынан аудиторларға көпшілік компания мен аналогты ұйымдарға басшылықтың әсерінен аудиторлардың тәуелсіздігіне қоғамының сенімін қамтамасыз етпесе, субъектіге басқа да қызметтерді ұсынуға тыйым салумен аяқталады.

Басқаруда потенциалды жоғарғы агенттік шығындарға тап болған компаниялар ережеге сай аудиторлардан аудиторлық емес қызметтердің аз санын талап ететіні белгілі болды, өйткені аудиторлармен аудиторлық емес қызметтерді ұсыну тәуелсіз аудиторлармен қалаған көріністерді қауіп ретінде қабылдайды¹⁸.

Бухгалтерлік есеп пен аудит саласындағы кәсіби пікірлер

Бухгалтерлік есеп пен аудит жүйелі тәсілдерге ғана негізделген болса да, тек кейбір қаржы мекемелері ғана әдістемелік қателердің нәтижелері болып табылады. Олардың көбісі техникалар немесе стандарттарды тиісті түрде пайдалану туралы түсінік болып табылады.

Олардың кейбір түсініктемелерінің қателіктері болады: мәселені дұрыс емес түсіндірудің нәтижесі немесе күрделілік салдарынан жеткіліксіз түрде хабардар болған немесе шындықтың, бүтіндіктің, объективтіліктің, қоғамдық мүдделерге құпиялылық пен жолын ұстаушылық, лайықты қауіптіліктің әдеп құндылықтарын сақтамау болып табылады. Мысалы, егер есептілік адекватты емес немесе толық емес ақпараттарға негізделген, қате мойындалған болса, онда қаржы есебінің стандарттарына сәйкес есеп тәсілі алдын ала келісілген болуы мүмкін. Бухгалтерлік есеп объектісінің ашылмауы құзыреттілік мәселесі емес, сонымен қатар ақпаратқа сүйенетін қоғамға емес, басшылыққа, клиентке немесе өз мүдделеріне сәйкес келмеуі мүмкін. Аудит пен бухгалтерлік есеп стандарттары мамандандырылған тәжірибе үшін берік негіз болса да, барлық күтпеген жағдайларды қамти алмайды. Күрделі жағдайларда, іс-қимыл жоспары айқын анықталмаған кезде, бухгалтерлер шешім қабылдауда тұтастығын және объективтілігін сақтауы керек. Кәсіби бухгалтер өз тәжірибесінен асып түсетін проблеманы анықтаған кезде, кәсіби әдеп құндылықтары оны осындай шектеулерді тануға, кеңес алуға, объективті болып қалуға және тиісті фактілерді жария етуге мәжбүр етеді. Бұл сенімді қатынастар бойынша сенімділікті қолдау үшін қажет. Бірақ (іскерлік операция салдарынан) бухгалтерлік есеп стандарттары мен техникалық нұсқаулардың операцияларды есепке алу үшін объективті негізді қамтамасыз етуі жеткіліксіз болатын жағдайлар да кездеседі. Сол себепті, техникалық тұрғыдан алғанда қысқа мерзімді шешімдерді реттеуге болады, алайда ұзақ мерзімді перспективада мұндай бухгалтерлік есепке алу проблемаларының ықтимал салдары сияқты әдептік ойлар басым болады.

Міндеттер мен бейтараптықтың басымдығы

Кәсіби бухгалтерлердің рөлі толығымен қоғамға сенімді сипаттағы қызметтерді ұсынумен орындалатын болса, осындай қызметтердің орындалуы түрлі тараптар – клиенттер мен жұмыс беруші, клиент басқарушысы немесе жұмыс беруші ұйым – қарастырылып отырған бизнестің потенциалды инвесторларымен, басқа да қызығушылық танытқан тараптар, қызметкерлер, үкіметтер және т.б. арасында таңдауды болжайды.

Мысалы, аудиторлар акционерлермен немесе клиенттің қатысушыларымен ұйымның қаржы жағдайын зерттеу үшін тағайындалады. Осы аудиторлық тапсырманың негіз қалаушы принциптері басшылық тарапынан меншікті мүдделерді қудалау болып табылады. Жоғарыда келтірілген мүдделі тараптар «қоғамдық» дәрежеде аудиторлардың қоғаммен сенімді қатынастарының болуын, олардың тікелей келісімшарттық қатынастармен бекітілген міндеттері мен құндылықтарын жүзеге асыруды талап етеді.

Демек, келешектегі кірістердің белгілі бір ағымдағы пайдасын барынша арттыратын әдістер мен есеп және аудит тәртібін таңдау қоғаммен келісім жасауға қажетті сенімді бұзады. Тиісінше, қоғамның адалдығы акционерлердің немесе меншік иелерінің адалдығынан кем болмауы керек. Осыған байланысты аудиторлардың заңды жауапкершілігін анықтаудың күрделі болатындығын атап өту қажет. Аудиторлардың

әртүрлі тараптармен өзара қарым-қатынастарын орнату жауапкершілігі келісімшарттың қатаң құпиялылығын арттырды. Бұл туралы ары қарай 4-тарауда қарастырылады.

Ұйымда жұмыс істейтін бухгалтерлер акционерлермен немесе қоғаммен келісімшартқа отырмайды. Бірақ, жұмыс берушілердің алдында өз міндеттерін орындай отырып, бухгалтерлер кәсіби тұлғалардан күтілетін құндылықтарды ұстануға міндетті, басқа тұлғалардың алдында өз жауапкершілігін ескеруі керек. Сондықтан осы салада жұмыс жасайтын бухгалтерлерге ақырғы пайдаланушы ретінде (қоғамдық мүдделі тараптар ретінде) өз жұмысының анықтығы мен сенімділігін ескеру қажет. Бұл жағдай жұмыс беруші үшін құпиялылық және «бұзушылық фактілері туралы ақпараттандырудың» (ұйымнан тыс әдептен басқа іс-әрекеттер ашылады) әдеп принциптері секілді даулы мәселелерді қарастырады.

Мамандық кодексі күрделі әдеп жағдайларынан сақтану үшін басқарылатын ережелерді ұсынуына қарамастан, бухгалтерлерге жиі «дұрыс» шешім қабылдау үшін жеке дербес құқықтық пен құндылыққа жүгінуге тура келеді.

Пікірлердің біреуі қиын таңдаумен кездескен жағдайда кәсіби бухгалтердің адалдығы мүдделі тараптардың келесідей тәртібіне тиісті болатындығымен түсіндіріледі: қоғам, мамандық, клиент/жұмыс беруші және индивидуум¹⁹.

Бухгалтерлердің, әсіресе, аудиторлар ретінде жұмысының қоғамдық маңыздылығын мойындай отырып, кәсіби органдардың олардың қатысушыларының коммерциялық шығындарына негізсіз әсер етуі мүмкін екендігіне байланысты, мамандықтың нормативтік қызметінің көп бөлігі тәуелсіз органға Қаржы есептілік кеңесіне берілді. Мамандықтың дағдыларын пайдалана отырып, көптеген органдарға ҚЕС бақыланатын кәсіби еместерді енгізу қоғамды тыныштандырады, олардың пікірталастары тек кәсіби мәселелердің шамадан тыс әсеріне ұшырамайтындығын көрсетеді.

Кәсіби құзіреттілік

Әдеп кодекстерінің негіз болатын принциптерінің бірі кәсіби құзіреттілік болып табылады. Құзіреттілік бұл білім мен тәжірибенің өнімі. Білім мамандыққа кірісу дайындығынан басталады және тұлғаның үздіксіз мамандандырылған білім алуы (МБА) бүкіл мансабы бойы жалғасады. Тұлғаның тәжірибесі жұмыс орнындағы оқытудан және кәсіби өміріндегі өспелі міндеттерді қабылдауынан тұрады.

Мамандандырылған органдар мүшелерінен өздерінің міндеттерін бүкіл кәсіби мансап бойы қолдауын және міндетті жұмыстарды орындауын талап етеді. Минималды жылдық сағаттар МБА (CPE) мемлекеттік практика туралы куәліктері бар барлық мүшелеріне белгіленеді. Осы ережелердің сақталуын МБА-ға (CPE) мүшелерінен жұмсалған уақыттың жеке жазбаларын жазуды талап ете отырып бақылайды.

Аудит күтіліміндегі үзіліс

Инвесторлар секілді қаржы есебінің пайдаланушылары аудиторлардан пайда болған алаяқтық, бұзушылық және бизнес пен оның басшылығының өмірге қабілеттілігінің сенімділігін қамтамасыз етуді растауды күтеді. Компаниялар алаяқтық немесе шаруашылығын тоқтату нәтижесінде банкротқа ұшыраса, аудиторларды аталған проблемалар туралы адекватты ескертулер бермегендігі үшін айыптайды. Соңғы кезге дейін кәсіби пайдаланушылар аудиторлардың рөлі мен қаржы есебінің шектеулерін түсінбейтіндігі туралы мәлімдеген еді. Кәсіби пайдаланушылар ақпараттандырылған

және тексерілген қаржы есептілігін растаудан реалистік емес күтулері жоқ кеңейтілген аудиторлық есептерді енгізу үшін түрлі іс-шараларға кірісті. Бірақ соңғы жылдары мамандық қаржы есептілігінің сапасын жақсарту бойынша қызметтің жеткіліксіз нәтижелерімен байланысты кез келген алшақтықты төмендететін белсенді іс-шараларды қабылдау қажеттілігін жете түсінді. Осы шаралардың кейбіреулері аудиттің функцияларына жатады – мысалы аудиторлық жұмысты орындау сапасын арттыру немесе аудиторлардың тәуелсіздігін арттыру. Осы бөлімде түсіндірілгендей, 2001 жылдың соңында Энрон компаниясы күйреген соң қабылданған бастамалардың арқасында аудит функциясын дамыту жеделдетілді. Аудит саласындағы оқиғалармен байланысты корпоративтік басқаруда өзгерістер болды және осы бөлімде Корпоративтік басқарудың біріктірілген кодексі туралы айтылды. Қаржылық есептілікті жетілдіру аудит пен корпоративтік басқару саласындағы параллельды өңдеулерге негізделген.

Күтілім арасындағы қысқартуды корпоративтік басқару

Корпоративтік басқару өз міндеттерін орындауда директорлардың рөліне жүгінеді және күтілім арасын қысқартуда қолданылатын ерекше құралдардың бірі болып табылады. Корпоративтік басқарудың озық практикасы Тредуэй Комиссиясының есебі және Кэдбери есебі сияқты түрлі зерттеулер арқылы көрсетіледі. Кэдбери комитеті Лондон қор биржасымен мақұлданған және Листинг ережесіне енгізілген Кодекстің ең үздік практикасын жасады (қазіргі кезде Ұлыбританияның қаржылық реттеу жөніндегі басқармасының листингімен басқарылады). Қазіргі уақытта Кодекс үшін Қаржылық есептілік кеңесі және оның 1998 жылғы Хэмпел мен 1999 жылғы Тернбулл баяндамаларында айтылған және 2003 жылғы Хиггс пен Смит есептерінде көрсетілген ұсыныстары жауап береді.

Аудитке ерекше қатысы бар кодексті талап ету келесілерден тұрады:

- Төраға мен атқарушы бас директордың функцияларын бөлу;
- Атқарушы және тәуелсіз атқарушы директорлардың Директорлар кеңесіндегі балансын қолдау;
- Қаржы есептілігінің тіркемесі:
 - Директорлар мен аудиторлардың жеке міндеттеріне қатысты мәлімдемелері және
 - Бизнестің үздіксіздігі туралы директорлардың мәлімдемелері;
- Тиімділігі жыл сайын орындалған шолу туралы акционерлердің есебімен бірге қайта қаралатын ішкі бақылаудың сенімді жүйесін қолдау;
- Ішкі аудит функциясының қажеттілігі туралы мәселені қарастыру, егер ол әлі болмаса және
- Мыналарды жүзеге асыру үшін аудит бойынша ең аз дегенде үш атқарушы емес директорлардан тұратын комитет құру және
 - қаржы есептілігінің қағидалары мен Кодекстің ішкі бақылауын қолдануды қарастыру;
 - тәуелсіз аудит пен тәуелсіз аудиторлардың тиімділігі мен ауқымын қарастыру және
 - аудиторлардың аудиторлық емес қызметтерді ұсыну мүмкіндігін қарастыру.

Аудит бойынша комитеттің функциясы 2-ші бөлімде түсіндірілген және тәуелсіз аудиторды қамтамасыз етуде тәуелсіз аудитордың тағайындалуын қадағалау үшін жауапкершілік осы бөлімнің басында түсіндіріліп кеткен болатын.

Аудит бойынша комитеттің міндеті ұйымның тәуекелін басқаруда бақылау қаражатын пайдалану туралы хабарлама және қайта қарастыру 7-тарауда түсіндірілетін болады.

Қызметтің үздіксіздігі

Аландаудың басты себептерінің бірі кінәратсыз компаниялардың кенеттен банкротқа ұшырауы болды. Сынға алынған объектілер ретінде аудиторлар болды, себебі олар ең соңғы тексерілген қаржылық есептілікте алдағы сәтсіздіктер туралы ескертулер беруге тиіс еді. Бұл мәселе екі тәсілмен шешілген болатын. Корпоративтік басқарудың Біріктірілген кодексі директорлардан компанияларының жұмыс барысында ұстанатын тұрақты біліктілік туралы болжамдарын хабарлауды талап етеді. Аудиторлардың қызметтің үздіксіздігін бағалау туралы жауапкершілігі Қызметтің үздіксіздігі деп аталатын 570 АХС-да көрсетілген. Бұл стандарт аудиторлардың директорлардан кәсіпорынның үздіксіз жұмысы туралы болжамдарын негіздейтін дәлелдемелерді қарастыруын талап етеді. Егер директорлар бағалауды дұрыс жүргізе алмаса, аудиторлар қызметтің үздіксіздігі туралы болжамдарды анықтау үшін дәлелдемелер жеткіліксіз деп, қаржы есептілігі бойынша өз пікірлеріне сүйеніп ескертпе жасай алады. Бұл аудиторлардан болашаққа залал келтіретін тәуекелдерді қарау бойынша директорларға қысым көрсетуді талап етеді, басқаша жағдайда директорлар осыны жасамауы да мүмкін еді. Қауіп-қатерлер анықталуы және жойылуы мүмкін, ал күтпеген банкроттықтың ондай ықтималдығы аз.

ҚОРЫТЫНДЫЛАР

- Аудиторларға тәуелсіздік, жұмыс сапасы мен объективтілікті қамтамасыз етуде аудиторлар үшін қауіп-қатер туғызуы мүмкін аудиттің ағымдағы ортасын бағалау қажет. Аудиторлық ортаның ерекшеліктері өзіне бәсекелестікті, басшылықтың потенциалды қысымын, аудиторлық емес қызметтердің ұсынылуы мен стандарттарды қолдану және түсіндіру кезінде мамандандырылған түсініктемелерді орындаудан тұрады.
- Аудиторлар күрделі шешімдер қабылдау кезінде қарыз бен адалдықтың басымдықтары туралы хабардар болғаны маңызды. Аудиторлардың шешімі мүдделі тараптарға әсер етуі мүмкін және қоғамдық мүдделерге қызмет ету жауапкершілігі бәсекелесетін мүдделермен төмендетілмегені маңызды.
- Аудитті күтілімі арасындағы зерттеулердің соңғы дамулары қоғам мүддесінде аудиторлардың жұмыс ауқымын мойындай отырып, мамандандырылған органдармен аудит тәуелсіздігін нығайтуды қолдауды көрсетеді.

ТҮЙІНДЕМЕ

Кәсіби әдеп адамдардың бір-біріне қалай қызмет ететіндігіне және мамандықтың негіздерін қалай қолдайтынына қатысты болады. Бухгалтерлер басқа да мамандар секілді өздерінің мамандықтарына белгіленген нормаларға сәйкес әдеп құндылықтары мен кәсіби мінез-құлқын ұстанады. Бұл жалпы қағидалар олардың кәсіби түсініктері мен шешімдерін жүзеге асыруды қамтамасыз етеді. Бухгалтерлердің жазбаша әдеп кодексіне өз еркімен жазылуға дайын болуы мамандықтың репутациясының өсуіне едәуір себеп болды. Мамандандырылған бухгалтерлік органдардың кодекстері мүшелеріне қатысты әдептен басқа мінез-құлық пен санкцияларды енгізуде шағымдарды тергеуге арналған механизмдерді ұсынады. Бұл кодекстер негіз қалаушы принциптер жиынтығы арқылы мамандық туралы сұрақтарды қарастырады және қоғамда уақытқа байланысты өзгеретін мамандықтар мен күтілімдерді көрсету үшін практикалық және міндетті стандарттарды жазады. Бірақ бухгалтерлер мен аудиторлар жұмыс жасайтын әдеп ортасы аудиторлардан талап етілетін мамандардың пікірінше пайдаланушылардың күтілімі арасындағы үзіліске ұшырайды. Осыған жауап ретінде кәсіби мамандар пайдаланушылардың көңілінен шықпайтын оқиғалар санын азайта отырып, жақында қаржылық есептілікті жақсартуды зерттеу міндеттемесін қабылдады. Аудиторлар осы процеске қатысуға басқа тарапты тартты, соның ішінде тексерілетін ұйымдардың басқару органдары, мемлекеттік, бухгалтерлік және аудиторлық стандарттар бар. Тергеу секілді, аудиттің рөлі қазіргі уақытта міндетті талдауға айналды және корпоративтік басқару құрылымының тараптарының бірі ретінде дамып келеді. Соңғы өзгеріс аудит функциясына жататын әдеп кодекстерін белгілеу жауапкершілігінің қоғам мүддесін мойындаудың белгісі ретінде тәуелсіз органға берілуі болды. Осы талдаумен байланысты туындайтын басқа да өңдеулер – бұл алаяқтық пен заңсыз әрекеттерді және тәуелсіздіктің маңыздылығын анықтау мен хабарлауда аудиторлардың рөлін түсіндіру жөніндегі аудит сапасының мониторингі.

СІЛТЕМЕЛЕР

- 1 **Greenwood, E.** (1957) *Attributes of a profession*. Social Work, 2, 45–55.
- 2 **Brooks, L.J.** (1995) *Professional Ethics for Accountants*. West Publishing, Minneapolis, MN.
- 3 **Treadway, Sir James** (1987) *Report of the National Commission on Fraudulent Financial Reporting*. National Commission on Fraudulent Financial Reporting, Washington DC.
- 4 **Cadbury, A.** (1992) *Report of the Committee on the Financial Aspects of Corporate Governance* (Cadbury Report) Gee & Co., London.
- 5 Proposals for regulating the accountancy profession were first discussed in the Department of Trade and Industry's 1998 consultative document, *A Framework for Independent Regulation for the Profession*, and the Consultative Committee of Accountancy Bodies' 1998 paper *Modernising Regulation – The Proposals of the Leading Accountancy Bodies*. The proposals led to the creation of the Accountancy Foundation in 2002. However, following the more recent review, the bodies making

up the Accountancy Foundation were reorganized and transferred to the Financial Reporting Council in 2003.

- 6 **Minz, S.M.** (1992) *Cases in Accounting Ethics and Professionalism*, 2nd edn. McGraw-Hill Inc., New York.
- 7 The American Accounting Association (AAA) model originates from Langenderfer, H.Q. and Rockness, J.W. (1989) who introduced an eight-step decision-making model. These steps are to (1) determine the facts, (2) define the ethical issue, (3) identify the major principles, rules and values involved, (4) specify alternatives, (5) compare the values and alternatives and see if a clear decision emerges, (6) assess the consequences, (7) if appropriate, discuss the alternatives with a trusted person to help gain greater perspective, and (8) make a decision.
- 8 Financial Reporting Council, Combined Code on Corporate Governance, paras C3.2 and C3.7, FRC 2003.
- 9 **McInnes, W.** (1993) *Auditing into the Twenty-First Century*. Institute of Chartered Accountants of Scotland, Edinburgh.
- 10 **Auditing Practices Board** (1994) *The Audit Agenda*. APB, London.
- 11 Money Laundering Reporting Officer.
- 12 The Consultative Committee of Accountancy Bodies.
- 13 Co-ordinating Group on Audit and Accounting Issues, *Final Report*, Department of Trade and Industry URN 03/567, 2003.
- 14 Chartered Institute of Public Finance and Accountancy (2002) An Assessment of the Possible Application of the Public Sector Audit Model to the UK Private Sector, http://www.cipfa.org.uk/pt/download/foundation_trusts_response_appendix_110304.pdf (accessed 1 August 2008).
- 15 Following a recommendation by the Cadbury Committee.
- 16 Financial Reporting Council, Combined Code on Corporate Governance, paras C3.2 and C3.7, FRC 2003.
- 17 **Gwilliam, D.** (2003) Audit methodology, risk management and non-audit services; what can we learn from the recent past and what lies ahead? P.D. Leake Lecture, Institute of Chartered Accountants in England and Wales, May. **Jeppesen, K.** (1998) Reinventing auditing, redefining consulting and independence. *European Accounting Review*, 7 (3), 517–39. **Power, M.** (2000) *The Audit Implosion: Regulating Risk from the Inside*. Centre for Business Performance, Institute of Chartered Accountants in England and Wales, London.
- 18 **Firth, M.** (1997) *The provision of non-audit services by accounting firms to their audit clients*. *Contemporary Accounting Research*, 14 (2), 1–21.
- 19 **Brooks, L.J.** (1995) *Professional Ethics for Accountants*. West Publishing, Minneapolis, MN.

ҚОСЫМША ӘДЕБИЕТТЕР

Abbott, L.J., Parker, S., Peters, G.F. and Raghunandan, K. (2003) An empirical investigation of audit fees, nonaudit fees, and audit committees. *Contemporary Accounting Research*, 20 (2), 215–35.

- Auditing Practices Board (November 1998) Consultation Paper. Fraud and Audit: Choices for Society, APB, London.
- Beattie, V., Brandt, R. and Fearnley, S. (1997) Look to your laurels. *Accountancy*, (July), 140–1.
- Beattie, V., Brandt, R. and Fearnley, S. (1999) Perceptions of auditor independence: UK evidence. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 8 (1), 67–108.
- Beattie, V. and Fearnley, S. (1998) Audit market competition: auditor changes and the impact of tendering. *British Accounting Review*, 30 (3), 261–90.
- Bell, T.B. and Carcello, J.V. (2000) A decision aid for assessing the likelihood of fraudulent financial reporting. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 19 (1), 169–84.
- Catanach, A.H. Jr and Walker, P.L. (1999) The international debate over mandatory auditor rotation: a conceptual research framework. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 8 (1), 43–67.
- Citron, D.B. (2003) The UK's framework approach to auditor independence and the commercialization of the accounting profession. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 16 (2), 244–74.
- Cohen, J.M., Ganesh, K. and Wright, A.M. (2002) Corporate governance and the audit process. *Contemporary Accounting Research*, 19 (4), 573–95.
- Colbert, J.L. (2002) Corporate governance: communications from internal and external auditors. *Managerial Auditing Journal*, 17 (3), 147–52.
- Dewing, I.P. and Russell, P.O. (2002) UK fund managers, audit regulation and the new accountancy foundation: towards a narrowing of the audit expectations gap. *Managerial Auditing Journal*, 17 (9), 537–45.
- Ezzamel, M., Gwilliam, D.R. and Holland, K.M. (1996) Some empirical evidence from publicly quoted UK companies on the relationship between the pricing of audit and non-audit services. *Accounting and Business Research*, 27 (1), 3–16.
- International Federation of Accountants Code of Ethics for Professional Accountants (revised June 2006).
- Jeppesen, K.K. (1998) Reinventing auditing, redefining consulting and independence. *The European Accounting Review*, 7 (3), 517–39.
- Kinney, W.R. Jr (1999) Auditor independence: a burdensome constraint or core value. *Accounting Horizons*, 13, 69–75.
- Langenderfer, H.Q. and Rockness, J.W. (1989) Integrating ethics into the accounting curriculum: Issues, problems, and solutions. *Issues in Accounting Education*, 4 (1), Spring, 58–9.
- McEnroe, J.E. and Martens, S.C. (2001) Auditors' and investors' perceptions of the 'expectation gap'. *Accounting Horizons*, 15 (4), 345–59.
- McInnes, W. (1993) *Auditing Into the Twenty-First Century*. Institute of Chartered Accountants of Scotland, Edinburgh.
- Makkawi, B. and Schick, A. (2003) Are auditors sensitive enough to fraud? *Managerial Auditing Journal*, 18 (6), 591–8.
- Mautz, R.K. and Sharaf, H.A. (1961) *The Philosophy of Auditing*, American Accounting Association, Sarasota, Florida.
- Owusu-Ansah, S., Moyes, G.D., Oyelere, P.B. and Hay, D. (2002) An empirical analysis of the likelihood of detecting fraud in New Zealand. *Managerial Auditing Journal*, 17 (4), 192–204.

Percy, J.P. (1997) Auditing and corporate governance – a look forward into the twenty-first century. *International Journal of Auditing*, 1 (1), 3–12.

Shafer, W.E., Morris, R.E. and Ketchand, A.A. (2001) Effects of personal values on auditors. *Ethical Decisions, Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 14 (3), 254–77.

Shelton, S.W., Whittington, O.R. and Landsittel, D. (2001) Auditing firms' fraud risk assessment practices. *Accounting Horizons*, 15 (1), 19–34.

Thomas, A.R. and Gibson, K.M. (2003) Management is responsible too. *Journal of Accountancy*, 195 (4), 53–55.

Wallman, S.M.H. (1997) The future of accounting, part III: reliability and auditor independence. *Accounting Horizons*, 10 (4), 76–97.

Wolnizer, P.W. (1995) Are audit committees red herrings? *Abacus*, 31 (1), 45–66.

ТАРАУ БОЙЫНША ТЕСТ СҰРАҚТАРЫ

Төменде берілген сұрақтардың ішінен дұрыс жауабын көрсетіңіз (жауаптарын 381 беттен қараңыз).

3.1 «Кәсіби» мәдениетті «кәсіби емес» мәдениеттен қалай ажыратуға болады?

- (a) Кәсіби мамандар, әдетте, жоғары жалақы алады;
- (b) Кәсіби емес мамандардың қоғамдастыққа немесе әдеп кодекстеріне санкциялары болмайды;
- (c) Кәсіби қауымдастықтың мүддесі әлеуметтік игілік ретінде қоғам үшін қызмет көрсетеді;
- (d) Мамандар білімдер жиынтығының монополиясы болғандықтан, олар мемлекет тарапынан бақылануы тиіс.

3.2 Неліктен бухгалтерлік мамандық кәсіби мінез-құлық кодекстерін жасайды және орындалуын қамтамасыз ету үшін қаражат бөледі?

- (a) Мамандыққа қойылатын басты талап ең алдымен клиенттері мен әріптестерінің алдында жауапкершілігі бар әдеп нормаларын белгілеу болып табылады;
- (b) Мамандықтың ең басты ерекшелігі өзінің қоғам алдындағы жауапкершілігін мойындау болып табылады;
- (c) Мамандықтың өзін-өзі қорғайтын ең маңызды құралы әдеп нормаларын белгілеу болып табылады.
- (d) Мемлекет барлық мамандықтардың әдеп кодексін белгілеуді талап етеді.

3.3 Келесілердің қайсысы әдеп талаптарына қайшы келеді?

- (a) Сіздің қызметтеріңізді жарнамалайтын, өз аумағыңыздағы 50 фирманың басшыларына кітапшалар жіберу;
- (b) Өмірді сақтандыру бойынша клиенттерге көрсетілген қызметтердің жоғары комиссияларынан пайда табу;
- (c) Клиенттің жыл сайын жүргізілетін аудитінен бонус алу;
- (d) Клиенттің ақшасын ұзақ мерзімге сенімді басқармада сақтау.

3.4 Бухгалтер маманы үшін бағалау жүргізілетін фирманың тәуелсіз болуы маңызды екені келесілердің қайсысы арқылы сипатталады?

- (a) Аудит бойынша клиент болып табылатын фирманың акцияларын аудитордың иемденуі;
- (b) Аудит бойынша клиентке бенефициарлық қызығушылығы бар фирма серіктесінің ұлы;
- (c) Фирманың аудит бойынша клиенттерінің бірі атқарушы емес директорының жақында отставкаға кеткен серіктесі;
- (d) Аталған салаларда клиенттері бар аудиторлық фирмалар.

3.5 Аудиттің тәуелсіздігі туралы сұрақтар басқару мәселелері жөніндегі кеңес беру қызметіне аудиторлардың қатысуымен туындаған болуы мүмкін. Мына тұжырымдардың қайсысының осы сұраққа қатысы бар?

- (a) Басқару сұрақтары бойынша кеңес беру қызметтеріне қатысудың нәтижесінде алынған ақпараттар құпия болып табылады және аудит функциясының орындалуына әсер етпеуі тиіс;
- (b) Тәуелсіздікті жоғалту туралы шешімді клиент нақты фактілердің негізінде қабылдауы тиіс;
- (c) Аудитор аудиторлық клиент үшін басқару шешімдерін қабылдауға тиіс емес;
- (d) Басқару шешімдерін тексеруге шақырылған аудитор, сонымен қатар, осы шешімдерді қабылдауға құзыретті және мұны тәуелсіздігін жоғалтпай-ақ жүргізуі мүмкін.

3.6 Қоғамдық компаниялардың аудитін жүргізетін аудиторларды кім тағайындайды?

- (a) Акционерлердің атынан директорлар;
- (b) Акционерлер комитеті;
- (c) Ұсынылған тендерлік мәлімдемелерді қаржылық бақылау арқылы;
- (d) Ірі акционерлер тандайды.

3.7 Компания ішінде алаяқтық «мүмкіндігіне» қатысты қол қойылған аудиторлық есеп нені білдіреді?

- (a) Алаяқтыққа байланысты айтарлықтай бұрмалаушылықтардың табылғанын;
- (b) Маңызды емес бұрмалаушылықтардың анықталуы екіталай; бірақ барлық маңызды бұрмалаушылықтар анықталуы тиіс екенін;
- (c) Аудит алаяқтықты анықтауға арналмаған сондықтан аудиторлық есепті жыл ішінде алаяқтықтың табылуына қатысты ешқандай кепіл бермейтінін;
- (d) Барлық алаяқтыққа қатысты әрекеттер анықталуы тиіс екенін.

ТАЛҚЫЛАУҒА АРНАЛҒАН СҰРАҚТАР

- 3.1. Ресми аудитті жүргізуге жауапты тұлға бухгалтерлік есеп мамандығын қоғам алдындағы міндеттері тұрғысынан алғанда, кез келген басқа мамандықтан ажырата біледі. Осыны талқылаңыз.
- 3.2. Эксперттер кәсіби бухгалтерлік органдарды өз мүшелерінің мүддесін сауда қауымдастықтарынан артық емес деп мәлімдейді. Сіз осыған келісесіз бе?
- 3.3. Қоғамдық компанияларда қаржылық қызметті басқарушылар бухгалтерлік есеп мамандығының мүшелері арасынан болуы керек деп болжайды. Неге солай болуы мүмкін?
- 3.4. Кәсіби қызметтерді ұсыну мен пайданы барынша арттыру мақсатында бизнесті жүргізу практикасы мен қоғамдық есеп практикасы арасында әдеп қақтығысы болады ма?
- 3.5. Ақыл тәуелсіздігі мен сыртқы түрі бойынша тәуелсіздік арасындағы айырмашылықты көрсетіңіз. Сыртқы түрі бойынша тәуелсіздік неге маңызды болып табылады?
- 3.6. Аудиторлар ұсынатын аудиторлық емес қызметтер әрбір бесінші тәуелсіздікке қауіп-қатер төндіруі мүмкін. Осыны түсіндіріңіз.
- 3.7. Алаяқтық тәуекелі ынталандырудың, мүмкіндіктердің және онтайландырудың үйлесімі түрінде дамыды. Осындай жағдайда жол жүру шығындарын өтеу талаптарындағы алаяқтықты түсіндіріңіз.
- 3.8. Денсаулықты сақтау және қауіпсіздік ережелерін бұрмалағаны үшін аудитордың жауапкершілік деңгейін талқылау керек.
- 3.9. Аудиторларды алмастыруды жақтайтындардың және оған қарсы болғандардың дәлелін қарастырыңыз.
- 3.10. Аудиторлық фирмалар ұсынатын аудиторлық емес қызметтерді жақтайтындардың және оған қарсы болғандардың дәлелдемелерін қарастырыңыз.

КӘСІБИ ҚОЛДАНУ СҰРАҚТАРЫ

(Жауаптары 382-407 беттерде берілген)

3.1 Кәсіби маман

Сіз компанияның аудитору болып табыласыз. Компания бухгалтериясындағы бір қызметкермен сөйлескенде сізге мынадай жағдайды хабарлады:

Сіздер, бухгалтерлер, «кәсіби маман» деп өздерінді жоғары санайсындар. Мен оны ақылға қонымды деп есептемеймін. Кейінгі кездері бухгалтерлердің бұлыңғыр және әдепке сай емес әрекеттері жиілеп кетті. Мен сіздің ұйымыңыз менің кәсіподағыммен басқаша жұмыс істейді деп айта алмаймын. Біздің топтарымыз да өз мүшелерінің ең жоғары мүдделеріне жұмыс істейді. Сіздің ұйымыңыз қайырымдылықты немесе құндылықтарды қолдайды деу меніңше бос сөз! Бұл осылай болғанның өзінде де сіздің мүшелеріңіз өздерінің жеке мүдделеріне жұмыс істейді – адамдар әрқашан өздерінің жеке пайдаларын көбейтуге тырысады.

Орындау керек

Бухгалтер мамандығын кәсіпқойлыққа үміткер болуы үшін сіз бухгалтерияның өзіншіл қызметкерін сендіруге қалай тырысасыз? Түсіндіріңіз.

3.2 Әдеп проблемалары

Келесі оқиға Fobel & Hirst бухгалтерлік фирмасының аға аудитору Сара Скраплска байланысты. Ол Freelance Ferries Ltd (Freelance) компаниясының аудитіне қатысады.

- Freelance компаниясының бухгалтері екі ай бұрын қызметінен кетуге өтініш берген, бірақ орнына адам табылмады. Freelance транзакциясы нәтижесінде есеп кітаптары тіркелмеді және жаңартылмады. Несиелік келісімшарттарға сәйкес болуы үшін Freelance аралық қаржылық есептілікті дайындауы керек еді, бірақ бухгалтерлік есепте транзакция көрсетілмейінше, қаржылық есептілікті дайындай алмайды. Freelance басқару директоры Сараның өздеріне көмектескенін қалайды, себебі ол өткен жылы аудит жүргізуге қатысқан еді. Жыл сайынғы тексеріс басталғанша, Fobel & Hirst серіктесіне Сараның бір ай көмектесуіне рұқсат береді.
- Freelance компаниясының жыл сайынғы аудиті кезінде Сара салық декларациясы бойынша былтырғы таза пайданың айтарлықтай азайғанын байқайды. Клиент түзету жұмыстарын жүргізгісі келмейді. Сара салық инспекциясына хабарлауды жөн көреді.
- Freelance компаниясының тексеріс жұмыстары аяқталған соң, Сара атқарушы директордан киноға тегін алты билет алады. Ол оның атқарылған жұмысына өте жоғары баға берілгендігімен байланысты деді. Сара билетті қабылдайды.
- Аудиторлық фирманың серіктесі Fobel & Hirst-ке бұл жағдай ұнай қоймайды, өйткені Freelance аудит жұмыстары үшін қаламақыны жылына төлеп үйренген. Fobel & Hirst компаниясы Freelance компаниясы үшін ұстап отырған 5000 фунт стерлингін сенім қорынан алуды ұйғарады. Ол Freelance компаниясына аудит жұмыстары үшін сыйақысын төлегеннен кейін ғана сенім қорын толықтыратын болды.

Орындау керек

Жоғарыда аталған төрт жағдайдың әрқайсысы үшін бұзылған әдеп мәселелерінің бар жоғын анықтау(i) және оны талқылау(ii). Кәсіби тұжырымға сүйене отырып, өз жауаптарыңызды түсіндіріңіздер.

АУДИТОРЛАРДЫҢ ЗАҢДЫ ЖАУАПКЕРШІЛІГІ

4- ТАРАУ

ЗАҢДЫ ОРТА

- Сот процестеріндегі дағдарыстар

АКЦИОНЕРЛЕР МЕН АУДИТТЕЛЕТІН ҰЙЫМДАР АЛДЫНДАҒЫ ЖАУАПКЕРШІЛІК

- Тиісті қамқорлық
- Kingston Cotton Mill Co., London және General Bank сот істерінің салдары
- Немқұрайлылық
- Шарттық қарым-қатынастар
- Себеп-салдарлы байланыс
- Ілеспелі немқұрайлылық
- Шығындардың орнын толтыру

ҮШІНШІ ТАРАП АЛДЫНДАҒЫ ЖАУАПКЕРШІЛІК

- Жақындық
- Сараго ісіне шығарылған үкімге реакция
- Сараго ісінен кейінгі сот істерінің дамуы
- Сот тексерістерінің алдын алу

ЗАҢ РЕФОРМАЛАРЫНЫҢ ЖӘНЕ 2006 ЖЫЛЫ ҚАБЫЛДАНҒАН КОМПАНИЯЛАР ТУРАЛЫ ЗАҢНЫҢ ҚАЖЕТТІЛІГІ

- Пропорционалды міндеттемелер
- Келісімшарт бойынша жауапкершілікті шектеу
- Ақшалай соманың тұрақты шегі
- Директорларды міндетті сақтандыру
- Аудиторлық фирмаларды ұйымдастыру
- 2006 жылы қабылданған компаниялар туралы Заң және жауапкершілікті шектеу туралы келісімдер

ТҮЙІНДЕМЕ

СІЛТЕМЕЛЕР

ҚОСЫМША ӘДЕБИЕТТЕР

ТАРАУ БОЙЫНША ТЕСТ СҰРАҚТАРЫ

ТАЛҚЫЛАУҒА АРНАЛҒАН СҰРАҚТАР

КӘСІБИ ҚОЛДАНУ СҰРАҚТАРЫ



ЗЕРТТЕУ МАҚСАТЫ

Осы тарауды оқығаннан кейін сіздер:

1. Өзгермелі құқықтық ортаның мамандыққа тигізетін әсері туралы түсінікті;
2. Акционерлер мен аудиттелушілердің алдындағы аудиторлардың міндеттерін түсіндіруді;
3. Аудиторлардың қызметтеріне кімдер сенім арта алатынын анықтамас бұрын олардың тиісті сақтық концепцияларын сипаттауды;
4. Аудитті жүргізу кезінде немқұрайлылықты туындататын жағдайларды түсіндіруді;
5. Аудиторлардың үшінші тұлғаның алдындағы жауапкершілігіне қатысты сот істерінің сұрақтары мен шешімдерін анықтауды;
6. Сот тексерістерінің алдын алу үшін аудиторлардың алдын-ала қолданатын сақтық шараларын сипаттауды;
7. 2006 жылы қабылданған компаниялар туралы Заңның әсерін және аудиторлардың жауапкершілігіне қатысты құқықтық реформалардың түрлері мен негіздемелерін сипаттауды білетін боласыздар.

Аудиторлар заң бойынша олардың кәсіби мінез-құлқы үшін жауапты болады.

Жауапкершілік жалпы құқыққа немесе заңға сәйкес туындауы мүмкін. Жалпы құқық бойынша жауапкершілік клиенттермен арадағы шартқа сәйкес немесе үшінші тұлғаның алдында сақталған міндеттемелері анықталған жағдайда қолданылады. Сондай-ақ сот ұйғарымымен немқұрайлылық салдарынан пайда болған шығындардың орнын толтырудың жауапкершілік деңгейі туралы сұрақтар және жауапкершілікті толықтай немесе жартылай азайтуды жақтайтын аудиторлардың ұсынысы да қызығушылық тудырады. Бұл проблемалар аяқталған істің негізінде түсіндіріледі. Сонымен қатар, аудиторлардың құқықтық жауапкершілігінің деңгейі де сипатталады. Аудит мамандығының немқұрайлылыққа қоятын талабының осалдығы кейінгі жылдардағы оқиғалардың екі жиынтығында байқалған еді. Біріншісі – сот процестерінің дағдарысы, ал екіншісі – компания аудиторларының жауапкершілігін әшкерелеуді шектеу жөніндегі талқылаулар.

Заңды орта

Өзінің тарихында қоғамдық бухгалтерлік есеп мамандығы жүргізілген аудиттердің жалпы санынан мақұлданған аудиторлық қателіктердің пайызы өте төмен болды. Кейінгі жылдары аудиттің бекітілген кемшіліктерімен байланысты сот тексерістерінің көлемі мен құны мамандыққа деген белгілі бір алаңдаушылықты туындатты. Бұл өз кезегінде инвесторларды елеулі шығындарға ұшыратқан кеңінен танымал болған бизнестің банкротқа ұшырауымен байланысты еді. Бірақ бизнестің барлық сәтсіздіктерін аудиттің қателігіне жатқызуға болмайды. Қаржылық есептіліктің бұрмалануы мен бизнестің банкротқа ұшырауынан кейін, талап қоюшылар мен олардың заңды өкілдерінің аудиторларға тағылған кінәнің деңгейінен тәуелсіз іздеу салуының өсуі алаңдаушылық туғызып отыр. Себебі талап қоюшылардың шығындарының орнын толтыру үшін жеткілікті қаржылық ресурстары бар жалғыз тарап («Терең қалта» теориясы деп аталатын) аудиторлар болып табылады. Кәсіби сертификаттың иесі ретінде аудиторларға өз клиенттері мен қоғам өкілдері алдында кәсіби жауапкершілікті сақтандыру міндеттемелері жүктеледі. Өтемакының бұл көзі аудиторлардың «терең

қалтасы» бар деген ұсынысты білдіруі және оларға тағылған кінәлардың көлеміне елеулі үлес қосуы мүмкін еді. Шығындарды бөлу қаражаты сияқты өтемақының бұл көзін тапқан соттар талап қоюшылардың қорғаушыларының аргументтеріне оңай сенеді деген болжам бар. Бір жағынан кәсіби бухгалтерлер «транзакция жоқ» деген кінәрат-талап ретінде танымал болған тұзақ туралы білулері керек. Осыған ұқсас мысал ретінде клиенттің қаржыгерді қолдау барысында тәуекелге баруын келтіруге болады. Бухгалтер ең төменгі ақыға тәуекел бастамаларының белгілі бір аспектілеріне қатысты ұсыныстар береді. Егер тәуекел бастамалары клиентті банкротқа ұшырататын болса, онда қаржыгер немесе клиент екеуі бухгалтерді сотқа бере алады. Егер бухгалтердің немқұрайлы кеңесі болмағанда тәуекел бастамалары орындалмайтын еді, сондықтан бухгалтердің клиентке немесе қаржыгерге сәтсіз бастамалардың барлық шығындарын өтеп беруі осы жағдайлар үшін негіз болып табылады. Бұл аргумент осы сұрақтағы немқұрайлы кеңес жалпы шығынның аз ғана бөлігін тудырады деген фактіні жоққа шығарады. Шығын шын мәнінде факторлардың үйлесімімен шарттастырылуы мүмкін, соның ішінде клиент тарапынан қабылданған сапасы төмен бизнес-шешімдер, кредиторлардың пруденциялық нормативтерді сақтамауы немесе экономикалық құлдырау сияқты сыртқы әсерлер. «Транзакция жоқ» деген кінәрат-талаптың болжамын соттар шешеді, бухгалтердің практикасында сақтандырудың орнын толтырудың жеткіліктілік лимитінің өлшемдерін анықтау оңай емес. Жай ғана сыйақы түріндегі табысқа негізделген деңгейдің сәйкес көрсеткіш болуы екіталай. Сонымен бірге клиентке үшін қаржы салдарын ескеріп, ұсынылатын қызметтердің сипаты мен сәйкес тәуекелдерін назарға алу керек. Мұны бағалау оңай емес екені түсінікті. Бірақ сақтандыру компанияларының талаптарын реттеу арқылы түсетін сыйақыны арттыруға болады. Сондықтан кәсіби жауапкершілікті сақтандыру бара-бара қолжетімсіз, қымбат бола түсуде. Сақтандыру жарналары фирманың талаптарына, тәжірибесіне және кәсіби тәуекеліне байланысты өзгеріп отырады.

Максатты бағдар айналымның 1-2%-на жуық деп көрсетіледі. Одан бөлек, сақтандырудың орнын толтыру сомалары саны аз қомақты кінәрат-талаптар есебінен алынуы мүмкін. Әлеуетті міндеттемелер мен қолжетімді сақтандырудың орнын толтыру арасындағы алшақтық аудиторлардың жеке міндеттемелерін елеулі тәуекелге ұшыратады. Көбісі осы жағдайды мамандықтың өмір сүру қабілеттілігіне төнген қауіп деп есептейді. Аудиторларға қарсы сот процесіне әсерін тигізетін тағы бір фактор мамандықтың интернационалдандырылуы болып табылады. Халықаралық фирмалардың шетелдерде болып жатқан сот талаптарына қатысуы әбден мүмкін.

Ұлыбританияның компаниялары, аудиттеліп бақыланатын кәсіпорындар немесе шетелдік компаниялары және меншік үлесі бар көп ұлттық компаниялардың филиалдары шетелдегі соттарға толықтай қатыса алады.

Сот процестеріндегі дағдарыстар

Аудиторларға қарсы қозғалған сот процестерінің кері әсері болады деп есептейді. Фирмалар тәуекелі жоғары клиенттерге қызмет көрсетуден бас тартады, ал кейбір ұсақ фирмалар қоғамдық мүдделерге қарама-қайшы келетін аудиторлық тексеру-тенденциясынан жалғарады. Сонымен қатар, сот процестерінің дағдарысы кәсіби қызметкерлерді өздерінің аудиторлық фирмалармен тұрақты ынтымақтастығына күмән келтіруіне және жаңадан бітірушілердің қоғамдық практикаға қатысуына тыйым

салуга мәжбүрлейді. Техникалық, әдеп және сапаны бақылау стандарттарын және де сапаны шолу жүйесін немесе практиканы қамтитын көп деңгейлі нормативті базасы бар мамандық қалайша осындай қиын жағдайға тап болды? Әрине қолданыстағы стандарттарға сәйкес келмейтін бірнеше аудиттердің жүргізілгені рас. Кейбір сот тексерістерін 3-тарауда талқыланған аудиттің күтіліміндегі үзіліске жатқызуға болады. Осы тарауда аудиторлардың компаниялар – клиенттер және үшінші тұлға алдындағы жауапкершіліктерінің сұрақтары қарастырылады, сондай-ақ кәсіби жауапкершіліктерді шектеу саласындағы кейбір өзгерістер талқыланады.

ҚОРЫТЫНДЫЛАР

- Сотта бухгалтерлерге қарсы мәлімдемелер «терең қалта» теориясы және аудиттің күтіліміндегі үзіліс сияқты көптеген факторларға байланысты туындайды.
- Наразылық есебінен болған шығындардың орнын толтыру үшін жұмсалатын жеткілікті қаражаттарды ұстау аудиттің жалпы шығындарына айтарлықтай әсер етеді. Бұдан бөлек фирманың ірі сот процестеріне қатысу тәуекелі, ол табысты қорғалған күнде де әлеуетті жаңа қатысушылардың мамандыққа қосылуына кедергі келтіреді.

Акционерлер мен аудиттелетін ұйымдар алдындағы жауапкершілік

2006 жылы қабылданған Компаниялар туралы заңға сәйкес (Заң) жүргізілген аудит үшін аудиторлардың заң актілерін және заңда қарастырылған кез келген міндеттерді немқұрайлы орындағаны үшін, акционерлердің алдында жалпы құқыққа сай жауапкершілігі болады. Міндеттерді шектеуге немесе азайтуға болмайтын болса да, енді кез келген немқұрайлылыққа қатысты аудитордың компания алдындағы міндеттемесінің сомасына (Заңның 534-537 бөлімдеріне сәйкес) шектеу қойылуы мүмкін еді. Бұл туралы ары қарай осы тарауда талқыланады. Сонымен қатар, аудиторлар кез келген тұлға сияқты жасалған алаяқтық немесе жала үшін жауап береді. Реттеуші органға алаяқтық күдігі туралы хабарлағаны үшін аудитор өзіне үлкен жауапкершілік алады, себебі егер аудитор қателескен болса онда оған жала жапты және өзі алаяқтық жасады деген айып тағылады. Бұдан басқа немқұрайлылықтың қасақана жасалғаны дәлелденсе, онда аудиторлардың компанияларды немесе басқа тараптарды алдау үшін басшылықпен бірге астыртын әрекет істегенін білдіреді. Ұлыбританияның және Құрама Штаттардың аудиторларына қаржылық есептілікті ескермей аудиторлық есептілікті жариялағаны үшін алаяқтық бойынша қылмыстық іс қозғалды, бұл әрекет шатастыру үшін жасалған деп танылды. Ұсынылатын аудиторлық қызметтерге келсек, аудиторлар талап қоюшыға өтемақыны төлей алады, егер:

- Қамқорлық жасау міндеті талап қоюшының алдындағы міндеттеме болып табылса;
- Аудит немқұрайлы жүргізілсе немесе пікірін ұқыпсыз білдірсе;

- Талап қоюшы аудиторлардың немқұрайлылығынан шығынға ұшыраса (орынды болжам ретіндегі себеп-салдарлы байланыс);
- Шығын сан жағынан анықталатын болса.

Тиісті қамқорлық

Аудиторлардың міндеттерін орындау кезінде қолданылатын тиісті қамқорлықпен жасалған концепциялар аяқталған сот істерінің көмегімен қарастырылады. Содан кейін кәсіби стандарттардың өзектілігі туралы сұрақтарды қарастыру көзделген, атап айтқанда:

- Аудиторлық жұмыстардың тиісті орындалуын анықтауға арналған аудиторлық стандарттар;
- Шынайылыққа және сенімділікке қатысты айтылған пікірді анықтауға арналған бухгалтерлік есептің стандарттары.

Аудиторлардың хабарлануы тиіс есеп берулерді тексеру барысындағы жауапкершілік деңгейінің классикалық мазмұны 1896 жылы Кингстон мақта-мата фабрикасының (Kingston Cotton Mill Co.) сот ісінде көрсетілген. Осы іс бойынша негізгі фактілер мен пікірлер төменде келтірілген.

Кингстон мақта-мата фабрикасы (Kingston Cotton Mill Co.) (No. 2) (1896) 2 Тарау. 279

Нақты оқиға. Бірнеше жыл бойы Кингстон мақта-мата фабрикасының менеджері компанияның пайдасын арттыру үшін, компания қорларының саны мен құнын асырып көрсетіп отырған. Бұл жағдай компания өзінің борыштарын төлей алмай қалғанда анықталып, оның қаржылық жағдайының шынайылығы ашылды. Аудитор менеджердің қолы қойылған сертификатқа сенім артты, ол сертификатта есептілікте көрсетілген соманың сәйкестігі куәландырылған еді.

«Менеджердің сертификатында» көрсетілгендей қорларды бағалау туралы мәліметтер есеп берулерде жазылады. Аудитор қазіргі заманғы практикаға сәйкес қорлардың физикалық есебіне бақылау жүргізбеген немесе қорлардың жеке заттарының құнын тексеруге тырыспаған да. Аудитор жыл ішінде қорларды бастапқы баланспен, сатып алулармен және сатылымдармен салыстыру процесін жүргізбеген, осының бәріне аудитор сақтықпен қарауы керек еді.

Шешім. Қорларға қатысты судья Линдли өз ойын төмендегідей жеткізді:

Мен оның (менеджердің) табысын тексеру компания алдындағы олардың міндеттерін бұзу болып табылады дегенді мойындаймын. Қорларға түгендеу жүргізу аудитордың міндетіне кірмейді. Мұның солай екенін ешкім де мақұлдамайды. Ол қолда бар тауарлардың қорымен толығырақ танысу үшін басқа адамдардан кеңес алуы қажет. Мақта-мата фабрикасы жағдайында ол тауарлы-материалдық қорлардың қалдығын компанияның балансына тиісті құны бойынша кіргізу үшін білікті маманның көмегіне жүгінуі керек еді.

(жалғасы)

Жалпы аудитордың міндеттеріне қатысты алаяқтық жағдайларды анықтауда судья Лопестің шешімінен туындайтын мынадай кезеңдер маңызды болып табылады:

Аудитордың міндеті жұмыста орындалуы тиіс дағдыларды, қамқорлықты және сақтықты орынды және ұқыптылықпен қолдана білу. Ақылға қонымды дағдылардың, қамқорлықтың және сақтықтың қолданылуы әрбір оқиғаның нақты жағдайына байланысты болады. Аудитор детектив болуға немесе алдында айтылғандай өз жұмысына күдікпен қарауға немесе бірденесі дұрыс емес деген шешім қорытындысын шығаруға міндетті емес. Ол күзетші ит, бірақ із кесуші ит емес. Ол компанияның қызметкерлеріне сенім артағынымен дәлелденген. Егер ол дұрыс қамқорлық танытатын болса, онда олардың адал екенін болжауға және ұсыныстарына сүйенуіне құқықтары болады. Егер есептелген, бірақ күмән туғызатын мәліметтер бар болса, онда мәселенің басын ашып алу керек, ол үшін тек қана ұқыпты және өте сақ болуы тиіс. Аудиторларға аса ауыр міндеттер жүктеуге болмайды. Олардың жұмысы жауапты және еңбекті көп қажет етеді, ал сыйақысы мардымсыз болады. Аудиторлар күмән тудыруы мүмкін оқиға болмаған кезде мұқият ойластырылған алаяқтық схемаларының жасағаны, оны директорлардың жылдар бойы байқамағаны үшін жауапты болмауы керек. Бұны қорғау аудиторлардың позициясын адам төзгісіз ететін еді.

Кингстон мақта-мата фабрикасының ісінде «күзетші ит» ережесі және ақылға қонымды дағдылар мен қамқорлық ұғымдары сияқты аудиттің кейбір іргелі принциптері белгіленді.

Аудиторлардың шоттар бойынша есеп беру жауапкершілігіне қатысты оқиғаның бірі 1895 жылғы London және General bank ісі болды.

London және General Bank (No. 2) (1895) 2-тарау 673

Нақты оқиға. Банк клиенттерге кепілі аз несиелер ұсынады. Несиелер бойынша пайыздар есептелген, бірақ шешіп алынбаған, ал дивидендтер осы пайыздардың нәтижесінде алынған пайдадан төленеді. Аудитор осы несиелерді бағалауға және несиелер мен есептелген пайыздар сияқты күмәнді борыштар бойынша резервтерді ұсыну қажеттілігіне қатысты директорларға толық есеп берді. Бірақ аудитор өзінің есебінде акционерлерге өз пікірін мынадай ұсыныспен жеткізеді: «Баланста көрсетілген активтердің құны оның сатылуына байланысты болады».

Шешім. Аудиторлардың шоттар бойынша есеп беру жауапкершілігіне қатысты судья Lindley былай деді:

«Директорлардың немесе акционерлердің жұмыстарына қатысты кеңестер беру аудитордың міндетіне кірмейді. Компанияның бизнесі дұрыс немесе дұрыс емес жолмен жүріп жатыр ма, ол үшін маңызды емес; дивидендтер тиісті түрде хабарланды ма немесе егер ол акционерлер алдындағы міндеттемесін орындаса да дивидендтерін тиісті түрде хабарламау ол үшін маңызды емес. Оның бизнесі аудит кезінде компанияның қаржылық жағдайының шынайылығын белгілеу және көрсету болып табылады және оның міндеті осымен аяқталады. Ол сақтандырушы емес; ол бухгалтерлік кітаптың компанияның шынайылығын көрсететініне кепілдік бермейді; ол баланстың компанияның есептік кітаптарына сәйкес келетініне де кепілдік бермейді.

(жалғасы)

Ол мұны жасаған күнде, өзі алданып қалса да оның тарапынан жіберілген қате үшін жауап беретін еді. Оның міндеті анау айтқандай онша ауыр емес. Мен аудитордың міндеттерін былай деп есептеймін: ол адал болуы керек – яғни дұрыс емес нәрсені куәландырмауы тиіс және өзі куәландыратын нәрсені алдымен тексеріп, содан кейін ақылға қонымды дағдылар мен қамқорлық көрсетуі тиіс».

Бірақ істің нақты сұрақтары бойынша судья Линдли өз ойын білдірді:

Несиелер мен бағалы қағаздардың құны олардың сатылымына байланысты деп айту орынсыз болар еді. Бізге мәлімдеменің соншалықты ерекше жасалғанын, осы сөздердің күдіктендіруге жеткілікті екенін айтып отыр. Алдында айтылғандай, аудитордың міндеті тергеу жүргізумен емес, ақпараттарды берумен шектеледі десе де, аудитор әдеттен тыс мәлімдемелерден дұрыс емес фактіні тауып қорытынды жасай алады, осыдан қарапайым адамдардың ұқсас бекітулерден туындаған күдіктері болады деуге болмайды, себебі тіл арқылы алынған қорытынды қарапайым адаммен салыстырғанда артығырақ болады.

Шешім қабылданарда аудитордың есептілік бойынша өз пікірін білдіруі үшін қажет болатын тергеудің ауқымы мұқият талқыланды.

Кингстон мақта-мата фабрикасының (Kingston Cotton Mill Co.) ісіндегі аудитордың міндеттеріне қатысты пікірлеріне қол жеткізу үшін судья Лопес шешімнің осы бөліміне сенім артты.

Kingston Cotton Mill Co., London және General Bank сот істерінің салдары

Кейіннен осы екі жағдай аудиторлардың немқұрайлылығын анықтауға қатысты қабылданатын шешімдерге негіз болды. Екі жағдайда да, аудитті мамандық ретінде мойындаудың шешуші маңызы бар. Аудиторлардың қаржылық есептілік шындыққа жанасымды және әділ пікір ұсынатындығына берген кепілі адвокаттардың істі ұтып алуға берген немесе дәрігерлердің ауруды емдеп жазуға берген кепілдерінен артық болады. Аудиторлар өз міндеттерін орындау барысында жоғары білікті мамандар екеніне кепілдеме бермеуі керек, себебі мамандардың арасында білікті аудиторлардың болуы мүмкін.

Сондай-ақ аудиторлар күзиреттілігі жоғары және жақсы хабардар етілген мамандық мүшелерінің дағдылары мен қамқорлықтарын пайдаланған жағдайда жіберілген қателіктер үшін жауап беруге міндетті емес. Соған қарамастан Кингстон мақта-мата фабрикасының ісін дәлме-дәл түсіндіру аудит практикасындағы жақсартулардың дамуына тежеу келтіреді деген сынға ұшырады. Осы жағдайдан кейін аудиторлық күштерді біртіндеп жетілдіру арқылы аудиторларға сенімділіктердің жоғары деңгейіне жетуіне мүмкіндік беретін аудит әдістеріндегі өзгерістерге қарамастан аудиторлар 60 жыл бойы басшылықтың ұсынысына тиісті болуын жалғастырды (қорлар туралы куәлік сияқты). Алаяқтықты анықтау барысында жинақталған тәжірибе аудиторларды жалпы алаяқтықты болжап білуге және алаяқтықты анықтау мүмкіндігін жетілдіру үшін аудит процедураларын жасауға мәжбүрледі; соның өзінде аудиторлар күдігі расталмаған алаяқтықтың заңды жауапкершілігін теріске шығара отырып, Кингстон мақта-мата

фабрикасының ісіне сүйенуін жалғастырды. Құрама Штаттардағы даму 1941 жылы бағалы қағаздар мен биржа қызметтері жөніндегі Комиссияның баяндамасында мазмұндалған МакКессон және Роббинстің алаяқтықтары туралы аудиторлар жүргізген сынның нәтижесі болып табылады. Осы күннен бастап елде ішкі бақылауға бағалау жүргізу, түгендеуге қатысу және дебиторларға сұрау салу процедуралары талап етілді. Біріккен Корольдіктегі салыстырмалы прогресс Fomento (Stirling Area) Ltd қарсы Selsdon Fountain Pen Co. Ltd (1958) 1WLR45 at 61 аудиторлық тәсіл бойынша істелетін лорд Деннингтің бақылауымен келген еді:

... Ол осыған ынталы ақылмен келуі керек — арсыздығына күдіктенбейтініне мен келісемін, бірақ кімде болса қателік жасауы мүмкін ғой және сол қателік болмас үшін тексеру жүргізу керек.

Аудиторлар өздерін арнайы дағдылардың иесіміз деп есептейді. Нәтижесінде соттар қамқорлықтың жоғары стандарттарын талап ететін болады.

Pennyquick судьясының Thomas Gerrard & Son Ltd (1967) 2 all ER 525 at 536 ісін бақылауы алға жылжытатын тағы бір қадам болды:

«Менің ойымша, Kingston Cotton Mill Co. (No. 2) айырмашылықтарын нақты негізде жүргізуге болады, сарапшылардың пікірінше ақылға қонымды қамқорлық пен дағдылар 1896 жылғы басымдықтарға қарағанда бүгінде көбірек талап етіледі. Мен бұл даудың айтарлықтай күшін байқап тұрмын».

Немқұрайлылық

Немқұрайлылық өз табиғатында абайсызда немесе әдейі ойластырылмаған мінез-құлық ретінде анықталады және қандай да бір шарттық міндеттерін немесе басқа тұлға туралы қамқорлық міндеттерін және азаматтық құқық бұзушылықтың салдарын бұрмалауға әкеп соғады. Аудитордың клиент туралы қамқорлықты сақтау міндеті не шарт бойынша, не немқұрайлылық бойынша пайда болады. Егер аудиторлар ұқыпсыздық танытса, онда клиент пайда болған жанама шығындардың орнын толтыру үшін оларды ақылға қонымды қамқорлық пен дағдыларды қолдану шартын бұрмалағаны үшін сотқа бере алады. Клиент өзінің бастапқы жағдайын қалпына келтіру үшін шығындардың орнын толтырып, аудиторларды немқұрайлылық себептері бойынша сотқа беруіне болады. Алайда немқұрайлылық жағдайы іске қатысты сот шешімдерінен тығыз байланысты болады. Қолданылған бухгалтерлік есеп стандарттарының, аудит стандарттарының және басқа да ұсыныстардың сақталуы аудиторлардың ақылға қонымды қамқорлық пен дағдыларды орынды қолданғанын дәлелдейтін сенімділікті қамтамасыз етеді. Есептілікті жасау барысында аудиторлар қаржылық есептілік кәсіпорынның есептік кезеңдегі жағдайы мен пайдасы туралы ақпараттардың шынайылығы мен сенімділігін көрсете алады ма деген пікірде болады.

Әлі күнге дейін айтылып келген көп жағдайларда, талап қоюшы аудиторлардың тексерулері қате болды, аудиторлардың өз пікірлерін білдіруіне кедергі келтірілді деп пайымдаған. Аудиторларға қарсы қозғалған сот істерінде қаржылық есептілікте компанияның қаржылық жағдайы туралы ақпараттардың шынайылығы және сенімділігі көрсетілмеген. Сондай-ақ London және General Bank істеріндегі жағдайға

ұқсас аудиторлардың есебіндегі кез келген ескертпеде қаржылық есептілікке қатысты ақпараттардың шынайылығы және сенімділігі жеткіліксіз болған деп көрсетілген. 1970-жылдары, жоғары инфляция кезеңінде, тарихи құндылық принциптеріне негізделген қаржылық есептер қателікке ұрындырады делінген, бірақ қаржылық есептерді осы принциптің негізінде құру жалғасуда және шынайылық пен сенімділіктің көрінісі ретінде аудиторлардың есебіне қосылады. Бұған қарамастан 1985 жылы қабылданған компаниялар туралы Заңда қаржылық есептілікті бухгалтерлік есептің қолданыстағы стандарттарына сәйкес жасау талап етілген, егер айрықша жағдайлар болмаса онда аудиторлар аудиттелетін кәсіпорынға бұрынғы стандарттарды қолданған.

Қолданылған бухгалтерлік есептің стандарттары шынайылық пен сенімділіктің көрінісін қамтамасыз ете алмаса, онда шынайылық пен сенімділіктің көрінісін қайта анықтау үшін пікірлерді қолданады. Құрама Штаттардағы аудиторлардың құқы бухгалтерлік есептің жалпы қабылданған принциптеріне (БЕЖП (GAAP)) тиісті және де әділ ұсынуға арналған талаптардың басымдығына бағынады. (БЕЖП (GAAP)) – бұл қаржы есебінің стандарттары жөніндегі Кеңестің және оның негізін қалаушылардың беделді мәлімдемелерімен белгіленген принциптер, сондай-ақ айтарлықтай беделді қолдауы бар бухгалтерлік есептің басқа да әдістері. Континентал Вендинг (Continental Vending) (Құрама Штаттар) қарсы Саймон (Simon) (1969), 425 F 2d 796 ісінде әділдікті ұсыну жөніндегі талаптар БЕЖП (GAAP) сәйкес ұсынылған есептілік талаптарынан айырмашылығы бар деп көрсетілген еді. Американдық мамандар осы нәтижемен келіспей БЕЖП (GAAP) шеңберінде әділдікті анықтауды талап ететін аудиттің стандарттарын шығарды. Энрон (Enron) компаниясының 2001 жылы банкротқа ұшырауы жартылай арнайы мақсаттағы объектілерді пайдалану есебінен оның өткен кезеңдердегі міндеттемелерін төмендету нәтижесінде болған еді. Бұл ұйымдар шоғырландырылған қаржылық есептілікке енгізілуі тиіс бақыланатын компаниялардың категориясына түсіп қалмау үшін, осындай жолмен құрылған еді. Энрон арнайы мақсаттағы осы компанияларға міндеттемелерін табыстап, оларды өзінің шоғырландырылған балансында мойындаудан құтылды. Арнайы мақсаттағы объектілер АҚШ қаржылық есептілік стандарттарына енгізілген ережелердегі ілікті пайдалану үшін Артур Андерсен (Arthur Andersen) (ол да Энронның аудитору болған) фирмасының ұсыныстарын ескеріп құрылған еді.

Андерсен аудитор ретінде Энронның қаржылық есептілігінің бухгалтерлік есептің жалпы қабылданған принциптеріне сәйкес әділ ұсынылғанын мақұлдады. Нәтижесінде Құрама Штаттар қазіргі таңда олардың «ереже» түрінде рәсімделуін қысқарту мақсатында қаржылық есептіліктің стандарттарын белгілеу процесін қайта қарастырып жатыр және жалпы принциптер тұрғысынан алғанда кәсіби пікірлердің қажеттілігін тағы да айрықша атап көрсетеді. Кейінгі наразылық әділдік концепциясының маңыздылығын күшейтті және экономикалық шындыққа қарама-қайшы келетін есептің әдістерін мақұлдап, аудиторларды тар мағыналы бухгалтерлік есептің стандарттарына шамадан тыс тәуелді болудан қорғайды. Аудиторлық тексеру немқұрайлы жүргізілді ма, аудит стандарттары ережеге сай қолданылды ма, осыларды анықтау бірінші кезектегі міндет болып табылады. Бұл әсіресе соңғы жылдары өзекті болып отыр.

1995 жылға дейін Біріккен Королдікте міндетті емес ұсыныстармен толықтырылған аудиттің тек бір ғана стандарты белгіленді. 1995 жылдан бастап Аудиттің халықаралық стандарттарына негізделген стандарттардың қатал жиынтығы іске қосылып, 2005 жылдан бастап Біріккен Королдікте және басқа да Еуропалық одақ (ЕО) елдерінде

беделді стандарттарға айналды. АХС статусының жоғары болғаны үшін стандарттарды қолданудан бас тартуды соттар немқұрайлылық ретінде түсіндіреді. Сондай-ақ керісінше аудиторлар АХС қолданылғанын көрсетеді, бұл (басқа жағдайларды ескергенде) жақсы қорғаныс болады. Дегенмен бұл теорияны соттар тексеруі тиіс.

Шарттық қарым-қатынастар

«Шарттық қарым-қатынастар» термині екі немесе одан да көп уағдаласушы тараптардың арасындағы қолданыстағы шарттық қарым-қатынастарға жатады. Шарттық қарым-қатынастар ережесі бұл үшінші тараптың келісімшарт бойынша қатысушы болып табылмайтындықтан шығынның орнын толтыру туралы талап қоя алмайтын принципі. Егер шартта (міндеттеме - хат) нақты тұжырымдаманың қарама-қарсы жағы болмаса, бір үлгідегі аудиторлық қатынастарда аудит (немесе аудитпен байланысты қызмет) кәсіби стандарттарға сәйкес орындалуы тиіс деп ұйғарылады. Егер аудиторлар 2006 жылы қабылданған компаниялар туралы Заңға сәйкес тағайындалса, онда осы Заңның 532 бабына сәйкес, кез келген аудиторлардың жауапкершілігін қысқарту туралы шарт жарамсыз болатынын есте сақтау керек (Заңның 533 бөліміне сәйкес шығындарды қоспағандағы табысты сақтау немесе 534-536 бөлімдерге сәйкес жауапкершілікті шектеу туралы келісімшарт әрекет еткенде).

Кейде компаниялар туралы Заңға сәйкес аудит жүргізгенде шарт тараптарына қатысты, аудиторлардың есебі қатысушыларға жіберілгенде түсінбестік пайда болады. «Қатысушылар» термині ұжымға қолданылады және жеке акционерлердің немесе есептердің көшірмесін алуға құқы бар басқа тұлғалардың алдында жауапкершілігі болмайды. Аудиторларды келісімшарт бойынша тек директорлар немесе аудиторлардың ұқыпсыздығы нәтижесінде компанияға келген шығындарға қатысты таратушы немесе алушы жауапқа тарта алады. Аудиторлардан шығынның орнын толтыру ретінде алынған ақшалай қаражаттар алдымен бұрынғы кредиторлардың талаптарын қанағаттандыру үшін жұмсалады, қалдық қалған жағдайда ғана акционерлерге беріледі. Жеке акционерлер, кредиторлар, қызметкерлер, директорлар және тағы да басқа тұлғалар келісімшарт бойынша аудиторларға талап қоя алмайды.

Себеп-салдарлы байланыс

Міндеті бұрмаланған жауапкер мен талап етуші келтірген шығындар немесе залалдар арасында себеп-салдарлы байланыс болады. Бұл байланыс алдын-ала болжанып, келтірілген залалдың аудиторлардың ұқыпсыз мінез-құлқына байланысты болғаны дәлелденуі тиіс. Капаро Индастриез (Caparo Industries PLC) қарсы Дикман & басқалары (Dickman & Others (1990)) 1 бәрі ER 568 ісінде лорд-Бридж былай деп мәлімдеген:

«Кәсіби маман жалдайтын клиентіне кеңес берген кезде оның кәсіби статусына сәйкес дағдылар мен қамқорлықтың деңгейін қолдануға міндетті және оның клиенті осы міндеттемелерді бұзғаны үшін келтірілген барлық шығындарына келісімшарт бойынша да, азаматтық борышы бойынша да жауап беретін болады».

Себеп-салдарлы байланыс принципінің қолданылуы төмендегі сот істерінде келтірілген.

Galoo Ltd қарсы Bright Graham Murray (1994) BCC 319

Нақты оқиға. Аудиторлық міндеттемені бағалау мақсатында Galoo Ltd қарсы Bright Graham Murray ісі бойынша Англияның апелляциялық сотында қабылданған шешім аудиторлардың міндеттемелерін белгілеу себеп-салдарлы байланыстың талабы екенін тағы да дәлелдеді. Galoo Ltd компаниясы 1986-1990 жылдар аралығында 25 миллион фунт стерлинг мөлшерінде шығынға ұшыраған және 1988 жылы 500000 фунт стерлинг мөлшерінде дивиденд төлеген. Galoo Ltd компаниясы сауда шығындарының ұқыпсыз жасалған аудиторлық қорытындыға байланысты болғанын дәлелдей отырып, аудиторды келісімшарт міндеттерін бұзғаны үшін сотқа берді.

Шешім. Апелляциялық сот немқұрайлылық пен шеккен шығындар арасында себеп-салдарлы байланыстың болмағаны туралы қаулы қабылдады. Қаржы есептері компанияның сауданы жүргізуіне мүмкіндік берген, бірақ компанияның шығынға ұшырауына себеп болған жоқ. Осылайша аудиторға тағылған кінә тоқтатылды.

Ілеспелі немқұрайлылық

Ілеспелі немқұрайлылық талап етушінің қамқорлық стандарттарының жекелеген талаптарын қанағаттандыруға қабілетсіз болуымен байланысты. Бұл кінәлі тараптың немқұрайлылығымен бірге даулы шығындардың да көбеюіне әкеледі. Австралияның AWA компаниясының жағдайы бойынша қабылданған сот шешімі аудитор мен клиент арасындағы қатынастарда ілеспелі немқұрайлылық туралы қабылданған негізгі жаңа шешім болып табылады.

AWA Ltd қарсы Daniels t/a Deloitte Haskins & Sells & Ors (1992) 10 ACLC 933

Нақты оқиға. Бұл жағдай ілеспелі немқұрайлылық принциптеріне арналған бағдар болды. Белгіленген принциптерге сәйкес аудитордың міндеттемесі қазіргі таңдағы стандарттарды есепке алып бағалануы тиіс. Аудит кезінде анықталған ішкі бақылаудың кемшіліктері туралы дер кезінде ескерту жасамаған аудиторды, бұл аудиттің негізгі емес мақсаты болса да, ұқыпсыз деп санайды. Бірақ компанияның адекватты бақылау жүргізбей, ілеспелі немқұрайлылық танытудағы кінәсі маңызды оқиға болды. Бұл осы шығындардың пайда болуына ықпал еткен, басшылық тарапынан жіберілген кемшіліктер есебінен азайтылмай қалған аудитордың жауапкершілік деңгейі туралы сот істерінің алдыңғы шешімін жояды.

Шешім. AWA компаниясының ісінде сот директорларды компанияның активін қорғауға арналған ішкі бақылаудың сенімді жүйесін жасауға міндетті деп айыптады. Олардың осындай қабілетсіздіктері ілеспелі немқұрайлылықтардың орын алуына әкелді. Соттың айтуынша:

... Аудитор талап етушінің ішкі бақылауының кемшілігі мен ретсіздігі туралы хабарлағаны үшін, талап етуші оның үстінен шағым түсіреді, себебі ол аудиттің негізгі мақсаты емес еді. Ол аудит жүргізуге дайындық барысында анықталған болатын. Мен AWA компаниясын ілеспелі немқұрайлылыққа кінәлі деп есептеймін...

(жалғасы)

Ілеспелі немқұрайлылық – талап етушінің өз меншігін қорғайтын қамқорлық стандарттарына сәйкес келмейтін және шығындардың пайда болуына себеп болған немқұрайлылықты қоса алғандағы шарттастырылған заңды фактор болып табылады. 1995 жылдың мамыр айында Жаңа Оңтүстік Уэльстің австриялық апелляциялық соты АWA компаниясының басшылығына қосымша жауапкершілік артып, шығындардың орнын толтыруда аудиторлардың үлесін қысқартты. Сот пропорционалды міндеттеме түсінігін күшінде қалдырды. Нәтижесінде АWA басшылығы шығынды 20 %-дан 33 %-ға дейін бөліп, аудиторлардың міндеттемелерін 72 %-дан 66,6 %-ға дейін азайтты, ал атқарушы бас директордың жауапкершілігі 8 % – дан нөлге дейін төмендеді.

Шығындардың орнын толтыру

Егер аудиторлар келісімшартқа сәйкес немесе азаматтық құқық бұзушылық нәтижесінде ақылға қонымды қамқорлық пен дағдылар бойынша әрекет ету міндеттерін орындамаса, онда талап етушінің қызметтік міндеттемелерді орындамау нәтижесінде туындаған кез келген экономикалық шығындарды өндіріп алуға құқы болады. Бұл жағдайда міндетті түрде мынадай екі сұрақ қарастырылады:

– Біріншіден, қаржылық есептіліктің мақсаты неде, оған толықтай сенім артудың нәтижесі неге әкелуі мүмкін?

– Екіншіден, кез келген шығындарға артылатын жауапкершілік деңгейі қандай болады, бір жағынан аудиторлардың немқұрайлылығы, екінші жағынан – басқа да себептер мен тараптар? Австриялық корпорацияның (1985 және 1987) ісі осы сұрақтардың кейбіреуін зерттеу үшін лайықты негіз болып табылады. 1974 жылы «Кембридж Кредит» (Cambridge Credit) корпорациясы банкротқа ұшырады, оған аудиттің 1971 жылғы есептік жазбаларында орын алған ұқыпсыздығы себеп болған еді. Егер аудиторлардың есебі тиісті деңгейде жасалғанда, компанияның қаржылық жағдайына өзгертілген көзқарас алушыны тағайындайтын кезде борыштық міндеттемелердің сенімді ұстаушыларын талап ететін еді. Аудиторлардың немқұрайлылығы үшін компанияларға бизнесте тағы да үш жыл калуына рұқсат берілді, бұның салдары компанияларды 1974 жылғы алушы ретінде соңғы тағайындалуға дейін шығынға ұшыратты.

1971 жылдың орнына 1974 жылы жойылған компаниялар негізінде шыққан шығындардың орнын толтыру шығындардың мөлшеріне байланысты талап етілді. Есептіліктердің мақсатына байланысты заң бухгалтерлік есептің теориясына қарағанда түсінікті еді. Шоттар компаниялар мен сыртқы тараптар арасындағы құқықтық қатынастарды анықтауда негіз болып табылады. Мысалы дивидендтер пайданы асырып көрсетуден (компаниялар туралы Заңдардың ережелерінен бөлек) алынған капитал есебінен төленетін болса, онда аудиторлар дивидендтердің осындай мөлшеріне жауапты болады. «Кембридж Кредит» ісіндегі дебеттік сенім туралы келісімде егер компанияның қарыз капиталының меншік капиталына арақатынасының коэффициентінің мәні тексерілген шоттарға сәйкес шекті мәннен жоғары болса, онда сенімді басқарушы алушыны тағайындауы тиіс деп көрсетілген. Пайда асырыла көрсетілген жағдайда қарыз алудың деңгейін бағалау үшін қарыз капиталының меншік капиталына арақатынасының коэффициентін есептеу жеткілікті болып табылады. Бұл

істе алушы аудиторларды 1971 жылы алушыны тағайындау мүмкіндігінің болмауына байланысты туындаған шығындары үшін сотқа береді.

Қазіргі кезде аудиторлардың немқұрайлылығына байланысты туындаған шығынның мөлшері туралы мәселелерді қарастыру керек. 1985 жылы «Кембридж Кредит» ісіндегі бастапқы үкім шығынның орнын толтыру сомасын келесі үш жылға созылатын сауда нәтижесінде компанияға келетін шығындардың мөлшерін негізге алып бекітті. Бірақ аудиторлар экономикалық құлдыраудың болатынын және шығынның шарықтау шегіне жететінін алдын-ала білмегендіктерін, басшылықтың әрекеті үстінен ешқандай бақылау жүргізе алмағандықтарын алға тартып, істі апелляцияға берді (соның ішінде экономикалық құлдырау салдарынан зардап шегіп отырған жылжымайтын мүлік нарығына инвестициялар тартуды және қарыз алуды кеңейту жөніндегі шешімдер). Апелляциялық сот аудиторлардың ұқыпсыздығы мен шығындардың арасында себеп-салдарлы байланыстың болмайтындығымен келісіп, аудиторлар өздерінің ұқыпсыздықтарының барлық салдары үшін жауап беруге міндетті емес, олар тек өздерінің тікелей қатысуымен болған шығындарға ғана жауап береді деген принципті қолдады. Шығынның орнын толтыру мөлшері 1995 жылы Ұлыбританияның Жоғарғы сотының BDO Binder Hamlyn қарсы шешімінде үлкен проблема болды. ADT талап етушілері мөлшері 105 миллион фунт стерлинг қосылған өтінімді қабылдау кезінде жақын арада аудиттелген Britannia Security Group қаржылық есептілігіне сенім артқандарын мәлімдеді. Соңында Britannia Security сатып алған компанияның құны 40 миллион фунт стерлинг тұратыны белгілі болды. BDO Binder Hamlyn аудиторлары осы айырмашылық үшін жауапқа тартылды.

Талап етілген сома тапшылықтың орнын толтыруға міндетті серіктестерін қоспағанда, аудиторлардың кәсіби қызметтерін сақтандырудың орнын толтыру сомасынан едәуір артық болды. Құқықтық қорғау шығынның орнын толтыру мөлшерімен емес, қамқорлықты сақтау міндеттерімен тығыз байланысты болды.

Түпкілікті шешімнің болмауы қисынсыз болып табылса да, бұл аудиторлардың сәтсіз тәуекел бастамаларының шығындары үшін бұрынғыша жауапты болатындарына алаңдаушылығын қайта туғызды.

ҚОРЫТЫНДЫЛАР

- Аудиторлар кез келген міндеттерді ұқыпсыз орындағаны үшін заң актілеріне және жалпы заңға сәйкес акционерлердің алдында жауапты болады. Заңда қарастырылған міндеттерді шектеуге немесе қысқартуға болмайды.
- Аудиторлардың міндеттері дәлелденген факторлар бойынша белгіленеді. Ондай факторларға мыналар жатады: (i) аудиторлар талап етушіге қатысты қамқорлықты сақтауға міндетті (тиісті қамқорлық), (ii) міндеттеме орындалған жоқ (ұқыпсыздық), (iii) талап етуші аудиторлардың немқұрайлылығы нәтижесінде шығынға ұшырайды (себеп-салдарлы байланыс) және (iv) келтірілген шығындар (сандық шығындар).
- Ілеспелі немқұрайлылық концепциясы AWA жағдайында қолданылатыны дәлелденді және басшылықтың ішкі бақылаудан бас тартқаны үшін шығындардың жартысына жауап беретіндігі анықталды.

Үшінші тарап алдындағы жауапкершілік

Басқа тұлғаға зиянын тигізетін құқыққа қайшы жасалған әрекеттер бойынша кез келген келісімшартты және келісімшартсыз қатынастарды қоспағандағы шығындардың орнын толтыру туралы талап аудиторларға да қойылады. Donoghue қарсы Stevenson (1932) АС 562 ісінде үшінші тұлғаның алдындағы қамқорлықты сақтау міндеті келісімшарт жоқ болған кезде, яғни талап етуші физикалық жарақат алғанда туындайды. Іс - бір шөлмек имбир сырасын ішкен әйелмен байланысты еді, ол сыраны апасы сатып әперген. Ол әйел шөлмектің түбінен ұлудың қалдығына ұқсас затты көреді. Соны көрген әйел ауырып қалады, сөйтіп алкогольсіз сусындар шығаратын Stevenson компаниясын сотқа береді.

Судья Аткинс қамқорлық міндетінің қандай жағдайда туындайтынын мәлімдеді:

Сіз көршіңізге зияныңызды тигізбей тұрып әрекеттеріңізден қателіктер жіберіп алмай үшін ақылға қонымды қамқорлық танытуыңыз керек еді. Заң бойынша менің көршім кім болуы мүмкін? Әрине адамдар, олар менің әрекеттерімді тығыз және тікелей сөз қылады, яғни мен оларды дауласу мәні болып табылатын әрекеттік және әрекетсіздік істерін жоспарлау процесіне қатысатын тұлға ретінде қарастыруым керек. Әлбетте осы жағдайдан кейін үшінші тұлғаның алдындағы қамқорлықтың ұқыпсыз әрекеттер нәтижесінде туындайтынын көруге болады.

Үшінші тарап бұл келісімшарттың қатысушысы болып табылмайтын тұлға, бірақ келісімшарттың бастапқы бенефициары немесе басқа бенефициары бола алады. Қаржылық шығындар бойынша үшінші тұлғаның алдындағы міндеттемелерді әлі барлығы шатастырады. 1963 жылғы Хедли Бирн (Hedley Byrne) ісіне дейінгі үлгі боларлық жағдай Ultramares Corporation қарсы Touche Niven & Co. (1931) 255 NY, Американдық іс және Ұлыбританиядағы Candler қарсы Crane Christmas & Co. (1951) 1 барлығы ER 426 сияқты істерден алынған еді. Ultramares ісінде судья Кардозо төменде айтылғандарды негізге алып істі жауапкер бухгалтерлердің пайдасына шешті:

Егерде немқұрайлық, абайсызда қателесу немесе есептен жаңылысу, жалған өткізбелерді пайдаланып жасалған ұрлықты немесе бұрмалауды анықтауға қабілетсіздігін дәлелдейтін міндеттемелер бар болса, онда бухгалтерлерге белгісіз уақыт ішінде анықталмаған сомада міндеттеме жүктейді.

Candler ісінде айыпталушылардың талап қоюшылар алдында ешқандай келісімшарттық қатынастары бойынша міндеттемелері жоқ екендігі анықталды, сондықтан немқұрайлық туралы тағылған кінә қолдау таба алмайды. Бірақ осы істің мүддесін білдіргенде Лорд Деннинг (Denning) бұл пікірмен келіспейтінін айтты:

Әрине [Бухгалтерлердің] өзінің жұмыс берушілері немесе клиенттері алдында, сондай-ақ үшінші тұлға алдында есептерін көрсететін міндеттемелері болады, немесе бухгалтерлердің жұмыс берушісі өздері танитын тұлғалардың қызығушылығын туғызып, ақша салуы үшін немесе басқа да әрекеттерді қолдануы үшін оларға есептерді көрсетеді. Бірақ мен олардың жұмыс берушілері есептерін көрсету үшін рұқсатсыз таңдаған бейтаныстарды қосқанда, міндеттемелері одан ары таралуы мүмкін деп ойламаймын. Бухгалтерлер есептерін жұмыс берушілеріне тапсырғаннан кейін ереже бойынша олардың рұқсатынсыз немесе келісімінсіз жасалатын істерге жауап бермейді. Бұл міндеттеме

бухгалтерлердің есептік жазбаларын қажет ететін операцияларға ғана таралады деп ойлаймын.

Осы көзқарасты Hedley Byrne ісі бойынша оның шешімдеріне қол жеткізу үшін лордтар Палатасы қолдады. Candler ісі жөніндегі шешімдердің басым бөлігі жағымды жаққа қарай өзгерді, лорд Деннингтің келіспеген шешімі заңды түрде күшінде қалды.

Hedley Byrne & Co. Ltd қарсы Heller & Partners (1963) 2 All ER 575

Нақты оқиға. Hedley Byrne ісі аудиторға емес банкке қатысты болды. Hedley Byrne жарнама агенттігі банктің клиенті болған Easipower Ltd атты әлуетті клиенттің несиелері туралы анықтама алу үшін банкке (Heller & Partners) барды.

Банктен берілген анықтамадағы жазбалар мұқият тексерілмеді. Анықтама ұсыну кезінде банктің ұқыпсыздығына назар аударылмады. Анықтама негізінде жарнама агенттігі шығындарын қалпына келтіруге дейін жойылған өз клиентінің атынан шығынға ұшырады. Банктің бірінші қорғауы жарнамалық агентпен келісімшарттық немесе сенімді қатынастарының болмауына байланысты талап етушінің алдында ешқандай қамқорлық міндеттемелері жоқ деген пікірде болды. Банктің клиент алдында қамқорлық міндеттемесі болды. Екінші қорғауда ұсынылған анықтамадағы жауапкершіліктен бас тартты.

Шешім. Шешімдер қабылдау барысында Candler ісіндегі Деннингтің азшылық шешімін лордтар Палатасы қолдады. Лорд Рейд өз шешімінде міндеттемелердің шегіне тоқталды:

«Мен талап етілетін міндеттемелердің қамқорлық деңгейін көрсететін ақпараттарға немесе кеңеске айналған барлық қатынастарды қоспағанда, ешқандай логикалық ауытқу көріп тұрған жоқпын. Мен «білуге тиіс» деп айтамын, себебі немқұрайлылыққа қатысты мәселелерде біз енді әрбір адамның қолынан келетін объективті стандарттарды қолданатын боламыз».

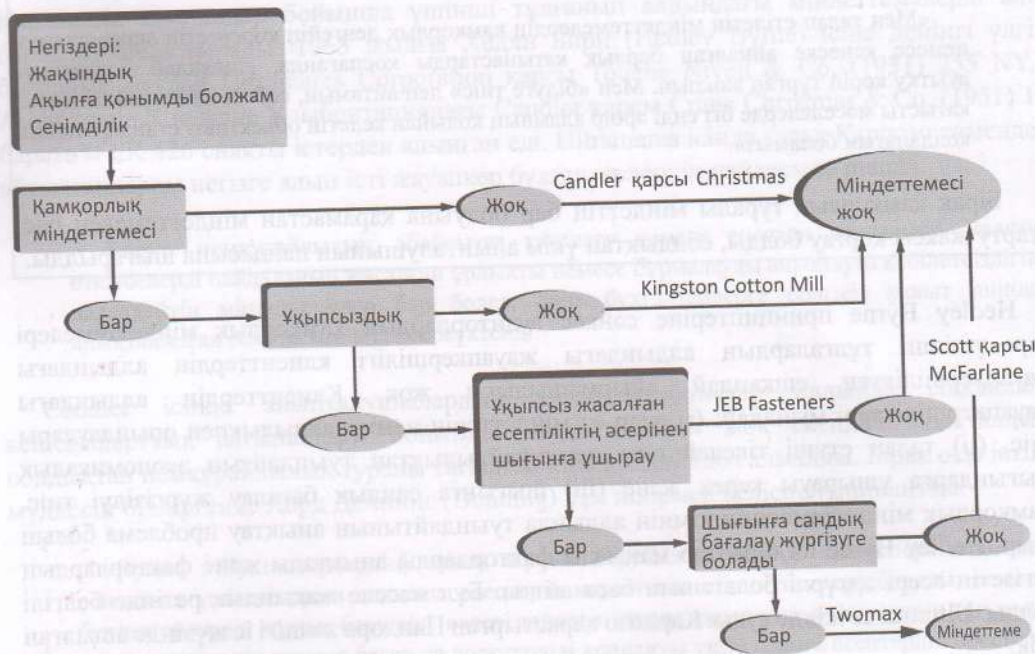
Бірақ қамқорлық туралы міндеттің бар болуына қарамастан міндеттемеден бас тарту жақсы қорғау болды, сондықтан үкім айыпталушының пайдасына шығарылды.

Hedley Byrne принциптеріне сәйкес аудиторлардың қамқорлық міндеттемелері бар үшінші тұлғалардың алдындағы жауапкершілігі клиенттердің алдындағы жауапкершіліктен ешқандай айырмашылығы жоқ. Клиенттердің алдындағы жауапкершіліктері мынадай: (i) олар өз міндеттерін немқұрайлылықпен орындаулары тиіс, (ii) талап етуші тікелей осы немқұрайлылықтан туындайтын экономикалық шығындарға ұшырауы керек және (iii) шығынға сандық бағалау жүргізілуі тиіс. Қамқорлық міндеттемесінің кімнің алдында туындайтынын анықтау проблема болып отыр. Hedley Byrne ісі бірқатар маңызды факторларды анықтады және факторлардың тигізетін әсері әртүрлі болатынын баса айтты. Бұл мәселе жақындық ретінде белгілі болды. Ultramares ісінде судья Кардозо қарастырған Пандора жәшігі іс жүзінде ашылған жоқ.

Жақындық

Сактандырушылардың кәсіби сактандыруды қаламау себептерінің нәтижесі бойынша аудиторларға қатысты үшінші тараптың талаптарымен байланысты сотқа жіберілген істердің ішінде аяқталған сот істерінің үлесі өте аз болды. Бұл істерді қарастыру осы мәселелердегі заңның бұрмаланғанын көрсетеді. Осы істердің көпшілігі басқа компанияның бірігуіне өтініш берер алдында аудит есептеріне сенім артатын компаниялардың әрекеттеріне қатысты болған еді. Жақындықтың туындауы компанияның қаржылық жағдайының қосылу мүмкіндігімен байланысты, ал аудиторлар әлеуетті сатып алушылардың аудиторлық есептілікке сенім артатынын білуі керек, сондықтан қамқорлық міндеттемесі пайда болады.

Жаңазеландиядағы Scott Group Ltd қарсы McFarlane (1978) 1 NZLR 553 ісіне қатысқан Апелляциялық соттың үш судьясының екеуі аудиторлардың талап етушілердің алдында қамқорлық міндеттемесі бар деп санаса, тек бір судья ғана кез келген шығын ұқыпсыз жасалған аудит есептілігіне сенудің нәтижесінде пайда болады және шығынның сомасын (егер ол бар болса) анықтау мүмкін емес деп жорамалдады. JEB Fasteners (төменде сипатталған) ісіне қатысқан судья Вульф (Woolf) аудиторлардың қамқорлық міндеттемелері болады, бірақ талап етушілердің шығындарының пайда болуы аудит есептілігінің сеніміне қатысты емес деп есептейді. Ал Twomax ісінде үшінші тараптың жолы болып, ұқыпсыз жасалған аудит есебі нәтижесінде келтірілген шығындардың орнын толтыруға қол жеткізді. Соттарды қанағаттандыру үшін дәлелденуі тиіс немқұрайлылықтың маңызды элементтері 4.1-суретте көрсетілген.



4.1-сурет. Немқұрайлылықтың негізгі элементтері

ЖЕВ Fasteners қарсы Marks, Bloom & Co. (1981) 2 AER 289

Нақты оқиға. Marks, Bloom & Co. BG Fasteners Ltd компаниясының аудитору болған. Marks, Bloom BG Fasteners компаниясының қаржылық қиындықтарға тап болғанын біледі. JEB Fasteners Ltd компаниясы BG Fasteners компаниясын сатып алды. Аудитор JEB Fasteners Ltd компаниясы туралы бұрын естімеген еді. Нәтижесінде JEB Fasteners компаниясы компания акцияларының бағасы өте жоғары екенін сылтауратып аудиторға қарсы талап қойды. JEB Fasteners компаниясы егер фактілердің шынайылығы белгілі болғанда сатып алғаны үшін көбірек қаражат төлейтін бе еді деген ойда болды.

Шешім. Қолданылатын критерийлер компания қаржылық қолдау алу үшін аудиттелген қаржылық есептілікті пайдаланады немесе қосылатын объекті болады деген ақылға қонымды болжамдардың бірі болды. Оның жеткілікті дәрежеде «жақындық» немесе «көршілес» деңгейі бар екені анықталды, сондықтан талап етушінің алдында қамқорлық міндеттемесі бар болды. Компанияны сатып алу кезіндегі талап етушінің мақсаты BG Fasteners компаниясының екі директорының қызметін пайдалану болғандықтан, келтірілген шығындардың орны толтырылған жоқ. Аудитордың немқұрайлылығы мен экономикалық шығындар арасындағы себеп-салдарлы байланыс анықталмады.

Сараго ісі бойынша Ұлыбританияның апелляциялық сотында қабылданған шешімдердің көпшілігінде (кейіннен Лордтар палатасында күші жойылған) судьялардың екеуі акционерлердің үшінші тұлғаның алдында қамқорлық міндеттемесі болады және олардың есептіліктеріне сенім артады деп санайды. Бұл есептілікке сенім артатын тұлғалардың алдында қамқорлық міндеттемесі болуы тиіс деп санайтын алдыңғы істердің шешімін жойды. Ұлыбританияның Лордтар палатасы апелляциялық шағымдарды қарастыру кезінде аудиттелген қаржылық есептіліктің мақсаты – басқару функциясын орындау екенін негізге алып Hedley Byrne принципінен бас тартты. Инвестициялық мақсаттарға арналған осы қаржылық есептіліктердің қолданылуы олардың алдына қойған мақсаттарына жетуі үшін қосымша ақпарат болып табылады. Industries Pty Ltd қарсы Dickman (1990) 1 барлығы ER 568 Сараго ісіне шығарылған үкім 1985 жылы қабылданған компаниялар туралы заңға сәйкес аудиторлардың есебіне қатысты үшінші тараптың аудиторларға қарсы талабы қанағаттандырылады деген пікірге күмән келтіреді.

Сараго Industries Pty Ltd қарсы Dickman (1990) 1 ER 568 барлығы

Нақты оқиға. Сараго Industries Pty Ltd компаниясы Fidelity plc компаниясын қосып алу үшін, осы компанияның аудиттелген есептілігіне сенім артқан еді. Fidelity компаниясының аудит есебіндегі пайданың жылдық мөлшері 1984 жылдың 31 наурызында 1,2 млн. фунт стерлингке тең болған. Сараго компаниясы Fidelity компаниясын сатып алғаннан кейін барып, компанияның 400000 фунт стерлинг шығыны бар екенін білді, бұған аудит есебін жасаған кезде немқұрайлылық танытқан аудиторлар кінәлі деп сендірді. Сот процесіндегі алғашқы мәселе аудиторлардың талап етушінің алдындағы қамқорлық міндеттемесіне қатысты болды. Немқұрайлылық туралы жағдай анықталмады. Жоғары соттың судьясы талап етушінің алдындағы қамқорлық міндеттемесі болмағанын анықтады.

(жалғасы)

Бұл үкім көбінесе Апелляциялық соттың шешімімен күшін жойған еді. Осы мәселенің маңыздылығына байланысты Лордтар палатасына, Біріккен Корольдіктің жоғары сотына апелляцияға рұқсат берілді.

Шешім. Олардың ашықтығы заңда қарастырылған аудиттің мақсатын белгілеп, өз үкімін шығаруға қол жеткізді:

Акциялары ресми биржада саудаланатын қоғамдық компаниялар жағдайында сауданың корпоративтік субъектісінің құрылымы кеңінен таралған акциялар пакетінің концепциясын талап етеді. Акциялар пакеті әрбір жеке акционердің күнделікті кәсіпорынды басқаруға қатысуын қамтамасыз етеді. Басшылық сенімді тұлғаның немесе есеп беретін тұлғаның ережесі бойынша жұмыс істейтін директорлар кеңесімен шектеледі, оларды тек қана ұжымдық және жалпы жиналыстың қолдауымен жұмыс істейтін акционерлермен алмастыруға болады, ал заңның ережелері кеңестің жыл сайын акционерлердің жалпы жиналысын басқару туралы есеп тапсыруын талап етеді. Бұл, яғни акционерлердің жалпы органы компанияның директорлар кеңесінің тәртібін қарастыруға, сынауға және түсіндіруге, дивидендтерге қатысты директорлардың ұсыныстарына дауыс беруге, директорлардың сыйақысын бекітуге немесе мақұлдамауға, қажет болса кез келген немесе барлық директорларды орнынан алуға немесе ауыстыруға мүмкіндік беретін әр жылда бір рет қайталанатын жағдай болып табылады. Директорлардың компанияның ісі туралы дайындаған қаржылық ақпараттары компанияның жағдайын қаншалықты дәл көрсететінін анықтау аудитордың функциясы болып табылады, ол біріншіден компанияны табылмаған қателер немесе құқық бұзу (мысалы капиталдан алынған дивидендтерді хабарлау) салдарынан қорғайды, екіншіден акционерлерге компанияның жағдайын мұқият зерттеуге және сыйақы тағайындау, бақылау жүргізу, жұмыстан шығару сияқты ұжымдық өкілеттігін жүзеге асыруға мүмкіндік беретін сенімді ақпараттарды ұсынады (Лорд Оливер).

Осыған сүйену негізсіз болар еді деген пікір айтылды.

Жауапкершілік сферасын кеңейту керек және кеңес беруші мен үшінші тұлғаның арасындағы жақындық байланысын табу керек, аудиторлардың кінәсінен шығынға ұшыраған компанияның болжамды алушылармен байланысы жоқ екенін назарға алып, кеңес беру (Лорд Оливер).

Бірақ бұл Заңның мақсаты емес еді:

мен өз тарапымнан олардың нарықтағы инвесторлардың мүддесін Парламент арқылы қорғауды жоспарлағанынан, компания аудиторларының заңда қарастырылған міндеттемелерінен ештеңе көріп тұрғаным жоқ (Лорд Оливер).

Осылайша Лордтар палатасы аудиторлардың ой-пікірін білдіретін қаржылық есептіліктің мақсаты акционерлерге компанияның ісіне мұқият зерттеу жүргізуге көмектесу деп мәлімдеді. Сондықтан аудиторларды жауапкершілікке тарту негізсіз болатын еді.

Сараго ісінің алдындағы істерде соттар аудиторлардың компанияның қосылуына өтініш беретін кезде компанияның есебіне сенім артатын тұлғалардың алдында қамқорлық міндеттемесі болады деп есептегенін атап өткен жөн, тек Twomax жағдайында сот шығынға ұшыраудың кез келген себебі сенімділікте екенін ескертті. «Scott Group»

және JEB Fasteners істерінен соттар есептің сенімділігі мен шеккен шығындар арасында тура байланыстың бар екенін таба алмады. Сонымен қатар, олар инвестициялық шешім қабылдау үшін негіз ретінде қаржылық есептіліктің шектеулерін және басқа да көптеген ақпарат көздеріне білдірген инвесторлардың сенімін мойындады.

Сараго ісіне шығарылған үкімге реакция

Лордтар палатасының Сараго ісіне шығарылған үкімге реакциясы жағымсыз болды. Заңгер мамандығына қатысты жалпы көзқарас шығарылған үкімнің үшінші тараптар сенім артатын сарапшыларға емес аудиторларға қолайлы екенін білдіреді. Сонымен қатар, заңда дұрыс кеңес бермегені үшін сарапшыларды жауапқа тарту туралы да қарастырылады.

Тіпті аудиторлардың өздері реакцияларымен бөлісті. Көпшілік аудиттелген қаржылық есептіліктің инвесторларға сенімді ақпарат көздерін ұсынатынына келіседі. Осылайша аудит қызметтерінің құндылығы төмендейді деп есептейді. Қаржылық есептілікті пайдаланушы үшінші тараптың (инвесторлар, кредиторлар және тауар мен қызметті жеткізушілер сияқты) жауаптарының бірі аудиторлардан болжам мен жақындық қатынастарын орната отырып, пайдаланушының тексерілген қаржылық есептіліктен тәуелділігін мойындайтын хатты сұрату болды. Мұндай хаттар құпиялылық туралы хат немесе кепіл хат ретінде белгілі болатын. ADT қарсы BDO Binder Hamlyn ісінде болжамды жақындық ADT директорын BDO Binder Hamlyn серіктесі фирманың Британияның бағалы қағаздар бойынша өз аудиторлық пікірін қолдайтынына ауызша сендіруінен туындаған еді. Сараго ісінде өз үкімдерін шығаруға қол жеткізген Лордтар палатасы, Ұлыбритания Парламенті инвесторлардың мүдделерін тікелей қанағаттандыру мақсатында аудиторлардық құқықтық жауапкершілігін кенейтетін заң қабылдауы тиіс деп мәлімдеді.

Сараго ісінен кейінгі сот істерінің дамуы

Кейінгі істерде соттар сауда-саттықтың сатып алушылары секілді үшінші тараптың алдында аудиторлардың қамқорлық міндеттемелерін орнатты. Бұл міндеттемелерде ADT ісінде айтылғандай аудиттелген қаржылық есептілікке тікелей немесе жанама сенім артуға болатыны көрсетілген.

Жалпы үшінші тұлғаның алдындағы қамқорлық міндеттемесі осы тараптың мынадай қаржылық есептілік туралы аудиторлардың есебіндегі ақпараттарға сәйкес әрекет етуіне байланысты туындайды:

- Есеп үшінші тарапқа беріледі деген мақсатта жасалған;
- Есепті үшінші тұлға сенім артуы мүмкін деген мақсатта тапсырады; немесе
- Үшінші тарап, ең алдымен, егер есеп ұқыпсыз дайындалған болса, онда шығынға ұшырау тәуекеліне бара отырып, осы есепке сәйкес әрекет ететін болады.

Бірақ мұнан былайғы даму Royal Bank of Scotland қарсы *Bannerman Johnstone Maclay and others* (2002) ісіндегі шешімдерге байланысты болды. Бұл істе Royal Bank of Scotland (RBS) *Bannerman Johnstone Maclay* ('Bannerman') компаниясымен аудиттелген APC Limited компаниясының овердрафтысын ұсынды. APC шартында көрсетілген RBS-ке жыл сайын аудиттелген жылдық қаржылық есептіліктің көшірмесін жіберіп отыру туралы талап несие желісі туралы келісім шарттарға қосылған еді. Қаржылық есептіліктің немісқұрайлы дайындалғаны, аудитордың бұрыннан бері жасалып келген алаяқтықты

анықтауда ұқыпсыздық танытқаны белгілі болды. RBS оның аудитордың шүбәсіз пікіріне сенім артып, компанияның овердрафты бойынша несие беруді жалғастырып отырғанын және банктің алдында қамқорлық міндеттемесінің болғанын дәлелдеді. Лорд Макфаден әрекеттің үздіксіздігімен байланысты мәселелерді қарастыру үшін аудитор алдымен несие желісі туралы келісімшартқа талдау жүргізуі тиіс еді, сондықтан аудиттелген есептердің RBS-тың несиелендіру туралы шешімдерді қабылдауы үшін ұсынылатынын және пайдаланылатынын түсінуіміз керек деп ескертті. Аудитор ақпараттармен танысқан кейін RBS-тың алдында міндеттемесін мойындамауына да болатын еді, бірақ ол мұны жасамады. Лорд Макфаден аудит барысында алынған (және/немесе алынуы тиіс) ақпараттар, қандайда бір бас тарту болмағанда, Bannerman және RBS арасындағы қамқорлық міндеттемесін құру үшін жеткілікті болатын еді деп есептейді, сөйтіп банктің пайдасына шешім шығарады. Осы жағдайдан кейін көп ұзамай Ұлыбританияның кейбір бухгалтерлік есеп органдары (мысалы, ICAEW) жауапкершіліктен бас тартуды қолдануды ұсынды. «Үлкен төрттіктің» барлық фирмалары жауапкершіліктен осындай бас тартуды қамтиды. Және керісінше, ACCA пікірі бойынша жауапкершіліктен бас тартудың керегі жоқ және ол аудиттің құндылығын төмендетеді¹ деді.

Сот тексерістерінің алдын алу

Қаралған сот ісінің салдарын азайту немесе алдын алу үшін қолданылатын мынадай сақтық шараларын аудиторлар өздері қабылдай алады:

- *Барлық кәсіби қызметтер үшін міндеттеме-хат қолдану.* Қоғамдық бухгалтерлердің қаржылық есептілікке қатысты түсінбеушілігі пайда болған жағдайда міндеттеме-хаттың (6-тарауда сипатталған) аудиторлық емес қызметтер үшін ерекше маңызы болады. Олар сондай-ақ аудиторлық тексеру жүргізген кезде де маңызды, әсіресе аудиторлардың жауапкершілік деңгейіне және алаяқтықты анықтауға қатысты түсініспеушіліктер пайда болғанда.
- *Әлеуетті клиенттерді мұқият зерттеу.* Клиенттерді қабылдау саясатын белгілеу қаралатын сот істерін азайту құралы ретінде қарастырылады. Талқыланатын соттың үрдісі корпоративтік банкроттықтың салдарына байланысты болады. Оларды қаржылық жағдайы нашар клиенттерден немесе іскерлік әдебі мен күзіреттілігі бұрын банкротқа ұшыраған корпорацияларды басқарумен байланысты болған директорлардан қорғау үшін шектеу қоюға болады.
- *Кәсіби бекітулерді толық сақтау.* Ең маңыздысы қолданылатын аудиттің стандарттарын қатаң сақтау. Аудиторлар осы стандарттардан ауытқитын кез келген жағдайды дәлелдей алуы керек.
- *Кәсіби бекітулердің шектеулерін мойындау.* Кәсіби ұсыныстар барлығын түгел қамти алмайды. Бұдан басқа, негізділіктің және әділдіктің субъективті критерийлерін соттар мен реттеуші органдар аудиторлардың жұмысын бағалау кезінде қолданатынын мойындауымыз керек. Аудиторлар аудит жүргізгенде және аудиторлардың есебін жасағанда негізделген кәсіби ой-пікірлерді пайдалануы керек.
- *Сапаны бақылаудың жоғары стандарттарын белгілеу және жасау.* Сапаны бақылаудың басты мақсаты – фирманың барлық жұмыстарының кәсіби стандарттардың талабына сай екенін көрсету болып табылады. Жуырдағы сот істері келесідей ерекше маңыздылықты атап көрсетті:

- Аудиторлық тексерулерді және тиісті бақылауларды жүргізетін білікті қызметкерді тағайындау;
 - *Аудиттің барлық процедураларының тиісті құжаттарын және*
 - Тәуелсіздік принципін сақтау, әсіресе клиенттермен жеке қатынастарға байланысты.
- *Тиісті кәсіби сақтандырудың орнын толтыруды қарастыру.* Кәсіби жауапкершілікті сақтандыру қайшылықтарға себеп болды. Кейбіреулер бұл аудиторларды міндеттемелерін орындауда қолданатын сапа стандартына қарағанда ынталандырып, олардың құқықтық міндеттерінен қорғайды дейді. Шығындардың орнын толтыруды сақтандыру сомасын сақтандыру компаниялары төлейтін болады деген қарама-қайшы пікір айтылады. Бірақ ереже бойынша жауапты қоғамдық бухгалтерлердің өз клиенттерін қорғауы үшін осындай сақтандырулары болуы керек. Мемлекеттік практика жөнінде куәлік алу үшін кәсіби жауапкершілікті сақтандыруды талап етеді.
 - *Құпиялылық туралы хатты беруге дайын болу.* Сараго ісі шешілгеннен кейін аудиторларға үшінші тараптың аудиттелген қаржылық есептілікке (қатысу-хат) тәуелділігін растайтын ұсыныс жасалуы мүмкін. Құпиялылық туралы хаттың мақсаты болжамды және жақындық қатынастарын, сонымен бірге аудиторлардың үшінші тараптың алдындағы қамқорлық міндеттемелерін белгілеу болып табылады.
 - *Заңды тұлғаны жауапкершілігі шектеулі компания түрінде тіркеу.* «Үлкен төрттіктің» ішінен осы жолды алғаш болып таңдаған тек KPMG ғана болды (1989 жылы қабылданған Компаниялар туралы заңға сәйкес алғаш рет енгізілген құрылым) және «фирманың ішіндегі фирманы» тиімді құрды. Осылайша KPMG Audit plc толығымен KPMG серіктесіне тиесілі болды. Аудит бойынша алапат талаптардан серіктесін қорғауға келісімшарттың тигізетін әсерін анықтап жатқанда, корпорация ретінде тіркелген компаниялар қолайсыз салық салдарына қосымша ақпараттарды ашу туралы заңның талаптарына бағынады.
 - *Жауапкершілігі шектеулі серіктестікті құру.* 2000 жылы қабылданған Жауапкершілігі шектеулі серіктестік туралы заңға сәйкес Біріккен Корольдікте фирмаларға жеке заңды тұлғалар ретінде жауапкершілігі шектеулі серіктестік құруға рұқсат берілді. Осы келісімшартқа сәйкес жеке серіктестердің жауапкершілігі серіктестегі олардың жеке инвестицияларымен шектеледі. Бірақ, жеке серіктестер басқа серіктестерінің немқұрайлылығы үшін жауап бермесе де, олар жеке өздерінің немқұрайлылықтары үшін жауап береді. Осындай артықшылықтар үшін «Үлкен төрттіктің» барлық компаниялары және «екінші деңгейлі» бухгалтерлік фирмалардың көпшілігі жауапкершілігі шектеулі серіктестік құрды.
 - Егер бұл мүмкін және керек болса, міндеттемеден бас тартуға немесе шектеуге болады. Кәсіби басшылыққа және Компаниялар туралы заңға сәйкес үшінші тұлғаның алдындағы міндеттемеден бас тарту және / немесе компания-клиентпен жауапкершілікті шектеу туралы келісімшарт бекіту арқылы міндеттеменің сомасын шектеуге болады.

ҚОРЫТЫНДЫЛАР

- Hedley Byrne принциптеріне сәйкес аудиторлардың қамқорлық міндеттемелері бар үшінші тұлғалардың алдындағы жауапкершілігі клиенттердің алдындағы жауапкершіліктен ешқандай айырмашылығы жоқ. Клиенттердің алдындағы жауапкершіліктері мынадай: (i) олар өз міндеттерін немқұрайлылықпен орындаулары тиіс, (ii) талап етуші тікелей осы немқұрайлылықтан туындайтын экономикалық шығындарға ұшырауы керек және (iii) шығынға сандық бағалау жүргізілуі тиіс. Кімнің алдында қамқорлық міндеттемесінің бар екенін анықтау проблема болып табылады.
- Аудиторлардың үшінші тұлғаның алдындағы міндеттемелеріне қатысты сот шешімдері дәлелсіз болды. Жақындық, сенімділік және ақылға қонымды болжам критерийлері барлық жағдайларда қолданылса да, соттардың шешімі келісілмеген болды.
- Аудиторлардың үшінші тұлғаның алдындағы міндеттемесіне қатысты ең маңызды шешім Сараго ісінен туындайды. Шын мәнінде аудиторлардың міндеттемесі мынадай жағдайда туындайды:
 - Есеп үшінші тарапқа беріледі деген мақсатта жасалған;
 - Есепті үшінші тұлға сенім артуы мүмкін деген мақсатта тапсырады; немесе
 - Үшінші тарап, ең алдымен, егер есеп ұқыпсыз дайындалған болса, онда шығынға ұшырау тәуекеліне бара отырып, осы есепке сәйкес әрекет ететін болады.
- ADT қарсы BDO және RBS қарсы Bannerman секілді кейінгі басқа сот істері үшінші тараптың аудиторларға қатысты талаптарына қосымша өлшемдер қосты.
- Аудиторлар стандарттарды сақтап, тараптар арасында келісілген міндеттеме-хатты қамтамасыз етіп, аудит және сапаны бақылау стандарттарын қолданып, егер мүмкін болса жауапкершілікті шектеп немесе бас тартып соттың істі қарауының алдын алуы керек.

Заң реформаларының және 2006 жылы қабылданған компаниялар туралы Заңның қажеттілігі

Аудиторларға жүктелетін әлеуетті талаптар атап айтқанда, компанияның қаржы есептілігін ұсынуы, активтер мен міндеттемелердің сан миллиондаған фунттарына жауаптылығы шамадан тыс болып табылады. Аудиторларға қарсы шығарылған шығындардың орнын толтыру төлемдері олардың меншік қаражаттарынан немесе кәсіби жауапкершілікті сақтандырудың орнын толтыру сомасынан едәуір жоғары болуы мүмкін. Аудитордың жазалануы оның орындаған жұмысы үшін төленген сыйақысына байланысты болмауы мүмкін, оған мысал ретінде ADT қарсы BDO Binder Hamlyn (1995) ісінде қаралған 105 миллион фунт стерлинг мөлшеріндегі шығынды өтеу үшін шығарылған бастапқы шешімді келтіруге болады. Энрон банкротқа ұшырағаннан кейін Артур Андерсеннің де дүние жүзі бойынша банкротқа ұшырау тәуекелінің мүмкін екенін көрсетті. Тек жалғыз офис қана тікелей тартылған еді, сонда да сот талабының әлеуетті мөлшері барлық фирмаларды дағдарысқа ұшыратты.

Алдында АҚШ орташа шамадағы екі компания Levanthal & Horwarth және Spicer & Oppenheim сот процестерінен кейін сәтсіздікке ұшыраған еді. Қазіргі мәселе егер «үлкен төрттіктің» басқа қалған компаниялары нақты немесе әлеуетті жауапкершілікке тартылу нәтижесінде сәтсіздікке ұшырайтын болса, қалған үш фирманың бәсекеге қабілетті аудит нарығын ұстауға шамалары келмейтінімен түсіндіріледі. Жауапкершілік жүйесі тәуекелді табыстау механизмі ретінде қарастырылады және аудиторлар негізгі алушылар болып табылады. 1995 жылдың маусым айында Бухгалтерлердің халықаралық федерациясының (БХФ) аудиторлық заңды жауапкершілігінің мақсатты тобы арнайы құжат дайындады, ол құжатта аудиторлардың заңды жауапкершіліктеріне қатысты әлемде болып жатқан жағдайларға талдау жасалған еді.² 2001 жылы ЕО аудиторлардың жауапкершілігі туралы зерттеулер³ жүргізуге тапсырыс берген болатын, нәтижесінде аудиторлардың жауапкершілігі сапаны тасымалдау екені анықталды. Ол сондай-ақ аудиторлардың жауапкершілігі азаматтық жауапкершіліктің ұлттық жүйесінің ауқымды концепциясының бөлігі болып табылатынын және аудиторлардың азаматтық жауапкершілігіндегі айырмашылық ұлттық құқықтық режимнің негізгі ерекшеліктерінен пайда болатынын мойындады. Сондықтан кәсіби жауапкершілікті үйлестіру өте қиын. Аудит бойынша ЕО Комитетінің шеңберінде талқыланған зерттеулер сыртқы аудиторлардың өз сәтсіздіктері үшін жауап беретіні туралы келісімнің бар екенін дәлелдеді. Бірақ аудиторлық мамандық тұжымдаманың жинақталған және бөлек міндеттемелеріне алаңдайды, бұл талап етушілердің үйлесімдіктен тәуелсіз шығындарының орнын толтыруды талап ететінін білдіреді. Қазіргі уақытта аудитордың міндеттері ЕО елдерінде кеңінен таралған. Көпшілігінің Германия, Австрия, Бельгия, Греция және Словения елдерімен салыстырғанда жауапкершіліктері шексіз. Мысалы, Бельгияда жауапкершіліктің жоғарғы шегі 12 млн. евро мөлшерінде белгіленген.

Бірақ Францияда жағдай басқаша, яғни аудитордың міндеті деликтке негізделген және оның міндеті тек компанияның алдында емес сонымен бірге кредиторлар, банктер және сатып алушылар сияқты үшінші тараптың алдында да болады. Француз аудиторларына өз міндеттемелерін шектеуге рұқсат етілмейді. 2007 жылдың қаңтар айында Еуропалық комиссия⁵ төрт нұсқа ұсынды:

- Еуропалық деңгейге сәйкес ақша сомасының ең жоғарғы тұрақты шегін енгізуді, бірақ мұны жүзеге асыру қиын болуы мүмкін;
- Аудиттелетін компанияның құнының жоғарғы шегін оның нарықтық капиталдандыру сомасымен өлшенген мөлшері негізінде енгізуді;
- Клиенттерден жиналатын еселенген аудиторлық алымдардың жоғарғы шегін енгізуді;
- Тараптардың жауапкершілік дәрежесіне сәйкес келетін, әрбір тараптың (аудиторлық және аудиторлық тексеруден өткен компания) шығынның бөлігі үшін ғана жауапты болатынын білдіретін пропорционалды жауапкершілік принципін мүше мемлекеттерге енгізуді.

Ұлыбритания үкіметі Құқықтық сұрақтар жөніндегі комиссияға кәсіби жауапкершілікке қатысты заңның кейбір аспектілеріне зерттеулер жүргізуі туралы өтініш жолдады. Англия мен Уэльстегі Дипломдалған бухгалтерлердің институты Мәлімдемелер бойынша кеңес беруші сауда және өнеркәсіп департаментінің, Заң жөніндегі комиссияның сұрақтарына қазіргі тәуекелдер мен сыйақыларға қатысты теңгерімсіздік қоғамның мүдделеріне мынадай қауіп төндіруі мүмкін деп жауап берді:

- Аудиторлық фирмалар қаржылық мекемелер және жоғары технологиямен байланысты компаниялар секілді тәуекел деңгейі жоғары салалардағы клиенттермен жұмыс істеуден бас тартуы мүмкін, себебі:
 - осы салалардың компаниялары сауатты және қатаң аудитке аса мұқтаж болып табылады;
 - ал енді осындай компанияларда аудитті жүргізуден бас тарту нарықтың маңызды секторларының дамуына кедергі келтіретін болады;
- Аудиторлық мамандық өзіне, мысалы ақпараттарды электронды алмасумен байланысты сияқты, жаңа міндеттемелерді қабылдағысы келмейді;
- Аудит шығындары өсіп келе жатқан тәуекелдердің орнын толтыру үшін көбейетін болады; және
- Аудиторлық мамандық нағыз дарынды бітірушілер үшін өзінің тартымдылығын жоғалтады.

Кеңес беруші сауда және өнеркәсіп бөліміне (СӨБ)⁶ адрестелген кәсіби жауапкершілікті төмендету әдістерінің мәнісі мынада:

- біріккен және бөлек міндеттемелерді пропорционалды жауапкершіліктің пайдасына алып тастау;
- аудиторлық фирмаларға өздерінің келісімшарт жөніндегі жауапкершіліктерін шектеуіне мүмкіндік беру;
- немқұрайлылық үшін кәсіби жауапкершіліктің заңды шектеуін немесе «жоғарғы шегін» қабылдау;
- сақтандырудың орнын толтыру сомаларының жеткілікті дәрежеде бар болуы туралы кәсіби кеңес берушілер мен компания директорлары үшін міндетті талаптарды қабылдау;
- аудиторлық фирмалардың ұйымдық құрылымына өзгерістер енгізу.

Пропорционалды міндеттемелер

Немқұрайлылыққа қатысты кәсіби талаптар біріккен және бөлек міндеттемелер ретінде белгілі принциптерге сәйкес қарастырылады. Осындай принциптерге сәйкес әрбір жауапты тұлға талап қоюшы келтірген шығындар үшін толық жауап береді. Егер акционерлер басқарушы компанияның тиісті бақылау жүргізбей жасаған заңсыз әрекеттері салдарынан ақшаларын жоғалтқан болса, онда компания үш тарапты сотқа бере алады:

- менеджерді, жасаған актісі үшін;
- директорларды, адекватты бақылаумен қамтамасыз ете алмағаны үшін;
- аудиторларды, заңсыз әрекеттерді таба алмағаны үшін.

Таңдауды ескере отырып, талап етушілер әрдайым аудиторларды олардың кәсіби сақтандырушыларының терең қалтасы үшін сотқа бере алады. Ереже бойынша менеджерлер де, директорлар да қудалауға ұшырамайды. Осылайша аудиторлар өздері кінәлі болған жағдайлардың ғана шығынын төлейді. Пропорционалды жауапкершіліктің кейбір нысандарын енгізу үшін жасалған ұсыныстардың бірі талап етушінің шығынын айыпталушылардың арасында олардың жауапкершілік үлесіне сәйкес бөлу болып табылады.

Пропорционалды жауапкершілікке сәйкес айыпталушылар өздерінің қатысы бар кез келген бұрмалаушылықтары үшін талап етушінің шығынының орнын тек

пропорционалды түрде өтеуге міндетті. Бұл іс жүзінде соттарға әрбір айыпталушының жауапкершілік деңгейін анықтап, үкімнің бағасын шығаруға мүмкіндік береді. Құрама Штаттарда Конгресс 1995 жылы кейбір жағдайлар үшін әділетсіз біріккен және бөлек міндеттемелерді қабылдады және жекеше бағалы қағаздар бойынша соттың істі қарау реформасы туралы Заңды қабылдады. Қабылданған заң тек қана бағалы қағаздарды сатып алумен және сатумен байланысты алаяқтыққа қатысты еді. Осы заңда қамтылған талаптар АҚШ бухгалтерлік фирмаларында қаралған сот істерінің үштен бір бөлігін дерлік қамтиды. Заңға сәйкес жауапкердің жауапкершілігі оның ортақ жауапкері төлемге қабілетсіз болған жағдайда шығынның орнын толтыру сомасының пропорционалды үлесін 50%-ға дейін арттырумен шектеледі. Пропорционалды жауапкершілік ережесі сонымен қатар Данияда және Францияда қолданылады.

Құқықтық сұрақтар жөніндегі комиссия⁷ 1996 жылы жасаған баяндамасында теңсіздік негізінде біріккен және бөлек міндеттерден бас тарту туралы пікірін білдірді. Егер кінәлілердің бірі төлемге қабілетсіз болса, онда талап етуші шығындарын түгелдей өндіріп ала алмайтын еді.

Бұл кінәсі жоқ тұлғалар үшін бірен-саран кінәлі тараптар кесірінен зардап шегіп, шығынның орнын толықтай толтыруы әділетсіз еді. Англия мен Уэльстегі⁸ (ICAEW) Дипломдалған бухгалтерлер институты заң жөніндегі комиссияның құжаттарына берген жауабында талап етушілер қашан да кінәсіз болады деген болжамды теріске шығарды. Компанияның инвесторлары мен кредиторлары, осы компаниямен бірігіп бизнес жүргізетін жеткізушілер мұны өз еркімен істейді. Олар шығындардың кейбір тәуекелдерін, соның ішінде алаяқтыққа және алаяқтыққа ұқсас себептерді, сонымен қатар өздерімен бірге жұмыс істейтін кеңес берушілер мен басқа да тұлғалардың аяқ астынан пайда болатын шығындарды өтеуге қауқарсыз болатынын мойындай отырып компаниямен қарым-қатынасқа кіреді. Олар осының бәрін потенциалды пайдадан алынатын сыйақыға қарсы өлшейді. Жауапкершілігі шектеулі компаниялар арқылы жұмыс істейтін экономиканың негізгі алғышарты инвесторлардың басқалар есебінен шығындарының орнын толтыру деңгейінің шектеулі екендігін мойындауында болып табылады. Сондықтан талап етушінің мінсіз жасалған шығындарды толық өтейді деген үміттендіру қазіргі замандағы коммерциялық өмірдің реалилерін теріске шығару деген сөз. Екінші жағынан алып қарайтын болсақ, аудиторлар клиенттің қызметі үшін тәуекелге барады - әлуетті сот ықпалының көзқарасы тұрғысынан алғанда өз клиентінің табысынан ешқандай қосымша сыйақы алмайды. Бұл туралы аудиторлар талап етушілермен келіспейді, бірақ заң бұл айырмашылықтарды мойындамайды.

Біріккен Корольдікте келешекте қабылданатын компаниялар туралы заңдар бойынша сұрақтарға кеңес беретін Сауда және өнеркәсіп департаменті құрылды. Англия (КЗШБТ(CLRSG)) мен Уэльстегі (ICAEW) компаниялар туралы заңдарға шолу жүргізетін басшылық топ, Дипломдалған бухгалтерлер институты үшінші тараптың алдында Сараго жауапкершілігіне қойылатын шектеуді ресми түрде шығарып тастауға қарсы ұсынылатын кеңеске алаңдаушылығын мойындады. Алайда олар Пропорционалды жауапкершілік жөніндегі комиссияның бас тартуын мақұлдады.

Келісімшарт бойынша жауапкершілікті шектеу

Жоғарыда айтылған заңға сәйкес (1985 жылы қабылданған компаниялар туралы Заңның 310 тарауы) аудиторлардың қандайда бір жауапкершіліктен босатылуына

тыйым салынды, олай болмаған жағдайда компанияның алдында бұрмалаушылықпен байланысты міндеттері туындауы мүмкін еді. Бір қарағанда бұл орынды болып көрінеді. Директорлар қатысушыларды аудиторлардың жауапкершілігін тұрақты сомамен шектейтін келісімшартты қабылдауына сендіре білді. Аудиторлар егер де директорлар компанияны алдаған болса, онда олардың да жауапкершілігі аудиторлардың жауапкершілігі сияқты шектеулі болатынын түсінді.

ICAEW⁹ 1985 жылы қабылданған компаниялар туралы Заңның 310-тарауынан толық бас тартудан түсетін пайдаға дәлел келтірді. Олардың ойынша аудиторлардың жауапкершілігін шектеу туралы кез келген шарт аудиторларды тағайындауға дауыс беру барысында хабарлануы тиіс және ары қарай аудиторлық қорытындыға сенім артатын өзге пайдаланушылардың мүддесінде қаржылық есептілікте ашып көрсетіледі.

Сонымен қатар ICAEW 310 тарауға қатысты аудиторлық жұмыс пен аудиторлық емес жұмыстың арасындағы айырмашылық және кез келген түзетулер айқындалуы керек деп алаңдаушылығын білдірді. Мысалы директорларға берілген ішкі бақылаудың тиімділігі туралы кеңесті аудиторлық ұсыныс деп есептеуге бола ма немесе кәсіби бухгалтерлердің ұсынған қызметтерін аудиторлық емес деп есептеуге бола ма, түсініксіз. ICAEW тағы да 1977 қабылданған Шарт талаптарын адал қанағаттандырмау туралы Заңға міндеттемелерді шектеу шартын ұсынатынына қарамастан алаңдаушылық білдірді, себебі ол аудиторлық емес жұмыс жағдайында да тиімсіз болуы мүмкін еді. ICAEW соттарды ретроспективті даулардың тәуекелінсіз сенім артуға болатын шарттық шектеулердің тиімділігі үшін басшылықтың принциптерін шығаруға шақырды. Ағымдағы міндеттеменің дилеммасынан артық ең қолайлы әдіс ретінде РГОЗК (CLRSG) ICAEW-тің 310 тарауды алып тастау туралы ұсынысын қабылдады. Олар резолюцияны қабылдағаннан соң қажет болатын нормативтік нұсқаулық принциптерін енгізуді және шарт талаптарын адал қанағаттандырмау туралы Заңмен байланысты проблемалардан аулақ болу үшін аудиторлардың міндеттемелерін азайтуды ұсынды. Бұл 2006 жылы қабылданған компаниялар туралы Заңда жауапкершілікті шектеуге қатысты жаңа ережелерде көрініс тапқан, ол кейінірек осы тарауда талқыланатын болады.

Ақшалай соманың тұрақты шегі

Аудиторлардың міндеттемелері¹⁰ үшін ақша сомасының тұрақты жоғарғы шегін енгізу кеңінен талқыланған ұсыныстардың бірі болды. Бұл аудит клиентінің мөлшері негізінде есептелген ақшалай соманың тұрақты шегі (оның нарықтық капиталдандыруына сілтей отырып) немесе аудит үшін еселенген сыйақыны шектеу болуы мүмкін. Аудиторлық тапсырманың сипаты мен мөлшері (сыйақыда көрсетілгендей) және әлеуетті міндеттемелер арасындағы шекті мән (еселі аудиторлық жарна) түзу сызықты корреляциямен есептеледі. Осындай міндетті сақтандыру шығындарының орнын толтыру талаптары мен тәуекелді басқару стратегиясы бар схема пайдаланушыларды тиісті қорғаумен және талап етушілердің төлемдерін кепілмен қамтамасыз ете алады деп санайды.

Мемлекеттің аудиторлар мен оның қорғау міндеттемелері бар жеке клиенттері арасындағы қатынастарына негізсіз араласуы басқа мамандықтардың ұқсас шегінімдер іздеуіне контраргумент болып табылады. Осындай ақша сомасының тұрақты шегі Австралияның кейбір штаттарында кездеседі. Мысалы 1994 жылы қабылданған Жаңа Оңтүстік Уэльстің кәсіби стандарттар туралы Заңы мақұлданған кәсіби және басқа

да кәсіби қауымдастықтардың мүшелерінің міндеттемелерін «лимиттеу сомасы» деп аталатын сомаға дейін шектейді. Максималды сома не еселенген комиссиялық төлемдермен не кәсіби жауапкершілікті және/немесе бизнестің активтерін сақтандыруға қатысты анықталған сомамен қамтамасыз етіледі. Бухгалтерлердің максималды міндеттемесі 50 миллион АҚШ долларын құрайды. Заңда сондай-ақ міндетті сақтандыру, тәуекелді басқару схемасы және шағымды жіберу жүйесі шарттастырылған.

Директорларды міндетті сақтандыру

Алдында айтылғандай аудиторлар сақтандыру шығындарының орнын толтыру сомаларын ұсынатын сақтандыру компанияларының терең қалтасы талап етушілердің объектісі болып табылады. Егер тиісті дәрежеде сақтандырылған корпоративтік шығындар үшін әлуетті жауапты басқа да тараптар бар болса, онда талап етушілер оларға да ортақ жауапкершілік артып, жан-жақтан шығының орнын толтыруын талап ететін еді. Шығындардың орнын толтыруды сақтандыру дегенмен кәсіби қызметке қатысты жүргізіледі. ICAEW оның директорлар қызметіне таралуы іске асырылмай қалуы мүмкін деп алаңдайды. Директорлар кәсіби мінез-құлық кодексімен мойындалған кәсіби органның мүшелері болып табылмайтындықтан, күтілетін наразылықтар саны шындыққа жанаспайтын өте жоғары сыйақылар әкелуі мүмкін. Сондай-ақ осындай сақтандыру сақтандырушылардың терең қалтасын пайдалануға ұмтылатын талап етушілер мен аудиторлар тарапынан директорларға тағылатын кінәлар санының өсуіне әсер ететін еді.

Аудиторлық фирмаларды ұйымдастыру

Дәстүрлі шектеулі жауапкершілік ұсынылатын кәсіби қызметтермен жанаспайтын ұғым ретінде қарастырылады. Бірақ бірнеше жыл бойы кәсіби органдар адекватты сақтандыру өтемін практикалық сертификатты ұстаушыларға арналған қажетті шарт ретінде қолдауын талап етіп келді. Қазіргі таңда корпоративтік банкроттық кезінде шығынның толық сомасын өтеуге талап қою талап етушілер үшін дағдылы практика болып табылады. Мұндай талап фирманы сақтандырудың орнын толтыру сомасынан артық болуы мүмкін.

Әйтсе де талап етушілер аз сомаға да келісіп соны қанағат тұтса да, проблемалар шешілгенге дейін серіктестердің жеке активтерін пайдалануға ұзақ уақыт бойы тыйым салынады.

«Үлкен төрттіктің» барлық компаниялары және көптеген шағын аудиторлық фирмалар өздерінің практикасын жауапкершілігі шектеулі серіктестік қатынастар туралы заңға сәйкес тіркейді. Талап арыз берген жағдайда, қызмет көрсетумен айналысатын дәрменсіз серіктестер өткен екі жыл ішінде тек ұсталынымдарды ғана төлей алады. Барлық қалған жағдайларда олардың жеке активтері тәуекелге ұшырамайды. Жұртшылықты қорғау үшін мұндай фирмалар өздеріне қарсы қойылуы мүмкін талаптарды қанағаттандыру үшін тиісті шараларды қабылдауы керек және қаржылық өтімділігін анықтау үшін жылдық қаржылық есебін жариялауы тиіс. Жауапкершілік тәуекелінің өзі аудиттің нарыққа шығуына кедергі болып табылады. Ішкі нарық және қызметтер жөніндегі комиссар Чарли МакКриви ЕО¹¹ жауапкершілік ережесінің реформасы туралы қоғамдық кеңес бергенде сұралушылардың басым бөлігі ірі халықаралық аудиттерді жүргізуге арналған нарықтардың болмауына алаңдайтынын мәлімдеді.

2006 жылы қабылданған компаниялар туралы Заң және жауапкершілікті шектеу туралы келісімдер

Компаниялар туралы заңды шолу жөніндегі Басшылық топтың ұсыныстары нәтижесінде (Алдыңғы тарауды қараңыз) 2006 жылы қабылданған компаниялар туралы Заң компанияның аудиторларына акционерлермен келісімдер бекітуге мүмкіндік беретін, олардың жауапкершілігіне немқұрайлылығы, міндеттемелерді орындамағаны, қызметтік міндеттерді дұрыс атқармағаны немесе сенімділікті теріс пайдаланғаны үшін шектеу қоятын шаралар енгізді. Заңның ережелері 534-538 тарауларда мазмұндалған. Аудитордың міндеттемесінің сомасы ақшалай немесе формуламен өлшенбеуі керек, бірақ «әділ және орынды» болуы тиіс. Заң кез келген жауапкершілікті шектеу туралы келісімнің күші болу үшін жалпы жиналыста (жыл сайын) мақұлдануы тиіс екенін, шектеулердің негізгі шарттарын және келісімге қатысты қаржы жылын қосуды талап етеді. Келісімді ашып көрсету қаржылық есептілікте жасалуы тиіс. Жалпы, мамандық жаңа ережелерге оң реакция берген. Алайда кейбір түсінік берушілер мұны екінші деңгейлі фирмаларға кедергі келтіруі мүмкін деп есептейді (олардың ақшалай соманың жоғарғы шегі туралы келісім жасауға жағдайы болмауы мүмкін), бұл аудиторлардың сыйақыны азайтуына жасалған қысым болуы мүмкін, сөйтіп аудиттің құнын түсіреді. Соған қарамастан бұл заң мемлекеттік хатшыға жауапкершілікті шектеу туралы келісімдерде жекелеген ережелердің немесе көрсетілген сипаттама ережелерінің болуы немесе болуына тыйым салу үшін өкілеттік талаптарын белгілейді, өйткені заң кез келген орынсыз жағдайларға және аудит нарығының талаптарына ықпал етуі тиіс.

ҚОРЫТЫНДЫЛАР

- Немқұрайлылығы үшін аудиторлардың жауапкершіліктерін шектеуді ұсынған құқықтық реформалардың мынадай түрлері болады:
 - заңда қарастырылған шектеулер мен лимиттер;
 - біріккен және бөлек міндеттемелердің пропорционалды міндеттемеге өзгеруі;
 - аудиторлардың жауапкершіліктерін өзара шарт бойынша шектеуге рұқсат беру;
 - жауапкершілігі шектеулі серіктестік қатынастар түріндегі бухгалтерлік фирмалар үшін ұйымдастырудың икемді нұсқаларын ұсыну.
- Құрама Штаттар аудиторларға әсер ететін кейбір талаптарға пропорционалды жауапкершілікті қолдануға рұқсат береді. Австралия мемлекеті міндеттемелерді заңды түрде шектеуге рұқсат береді.
- Ұлыбританияда үкімет аудиторлық фирмаларға компания және жауапкершілігі шектеулі серіктестік түрінде тіркелуге рұқсат береді.
- Ұлыбританияда 2006 жылы қабылданған компаниялар туралы Заң компанияларға өздерінің аудиторларымен жауапкершілікті шектеу туралы келісімге отыруға мүмкіндік береді.

ТҮЙІНДЕМЕ

Сот тексерістері қоғамдық бухгалтер мамандығына елеулі әсер етті және оның мұны жақын болашақта жалғастыратын болады деген күтілімі дұрыс болып көрінеді. Сот тексерістерін болдырмау үшін аудиторлардың әрбір аяқталған аудиторлық тапсырмасының кәсіби бекітулерге толықтай сәйкес болуы, аудит жүргізу кезінде және аудиторлардың есебін шығару кезінде жүйелі кәсіби пікірлерді қолдануы өте маңызды. Бұл тарауда аудиторлық фирмалардың ағымдағы құқықтық ортасына сипаттама берілген және аудиторлық жауапкершіліктер туралы түгел зерттеулерді енгізген. Бірақ та заңға түсінік беру айтарлықтай дәрежеде сот істеріне байланысты болады. Тиісті кәсіби қамқорлық концепциясы Kingston Cotton Mill және London және General Bank істерінде қолданылды және ол Томас Джеррард (Thomas Gerrard) ісінде қосымша анықталған еді. Бұл тарауда сондай-ақ немқұрайлылық, құпиялылық туралы келісімшарт, себеп-салдарлы байланыс және ілеспелі немқұрайлылық ұғымдары қарастырылды. Осы концепциялар қамқорлық міндеттемесінің қашан және қалай пайда болатынын, міндеттемелердің қандай деңгейде пайда болғанын түсіндіру үшін негіз болып табылады. AWA ісі бірінші болып ілеспелі немқұрайлылықты қолдануды іске асырды және аудиторлардың ұқыпсыздығына байланысты пайда болған шығындардың орнын толтыру сомасын немесе жауапкершіліктің деңгейін дәл анықтауға көмектеседі.

Дегенмен аудиторлардың үшінші тұлғалар алдындағы жауапкершілігіне қатысты парасатты құқығы тиянақсыз болып табылады. Сараго негізгі ісінің алғы шарты аудиторлардың үшінші тұлғалар алдындағы жауапкершілігіне жатады, мұнда үшінші тараптың қаржылық шешімдер қабылдау үшін аудиторлардың есептеріне сенім артатынын және есепті дайындау барысында аудиторлардың ұқыпсыздығынан пайда болған шығын үшін жауап беретіні туралы көрсетілген. Үйлестік және түсінікті болжам сынақтамасының қолданылуы сенімсіз болды.

Осы тараудың соңында Ұлыбританиядағы және халықаралық деңгейдегі құқықтық реформалардың дамуы қарастырылды. 2006 жылы қабылданған компания туралы Заңға енгізілген жауапкершілікті шектеу туралы келісімге қарамастан, аудиторлардың жауапкершілігі туралы мәселе ең маңызды болып қала береді. Жауапкершілікті шектеу туралы келісімнің сипаты мен тиімділігін алдан көретін боламыз.

СІЛТЕМЕЛЕР

1. Technical Factsheet 84.
2. The report *Auditors' Legal Liability in the Global Marketplace: A Case for Limitation* was published in June 1995 by the International Federation of Accountants. It analyses some of the causes and developments in auditors' liability issues and makes some recommendations for legislative reforms.
3. A study on systems of civil liability of statutory auditors in the context of a single market for auditing services within the EU.
4. A study on systems of civil liability of statutory auditors in the context of a single market for auditing services within the EU.

5. Auditors' liability. Commission consults on possible reform of liability rules in the EU, January 2007.
6. The methods of reducing auditors' liability raised in the DTI consultation paper are similar to those suggested in the IFAC's above report. **Company Law Review Steering Group** (2001) *Modern Company Law for a Competitive Economy: Final Report*. Department of Trade and Industry, London, URN 01/942 Ch. 5.
7. **Law Commission** (1996) *Feasibility Investigation of Joint and Several Liability*, 1996. **Company Law Review Steering Group** (2001) *Modern Company Law for a Competitive Economy: Final Report*. Department of Trade and Industry, London, URN 01/942 Ch. 8.
8. **Institute of Chartered Accountants in England and Wales** (1996) *Joint and Several Liability: Finding a Fair Solution*. ICAEW, London.
9. Ibid.
10. Auditors' liability. Commission consults on possible reform of liability rules in the EU, January 2007 IP/07/60, 18 January 2007.
11. Ibid.

ҚОСЫМША ӘДЕБИЕТТЕР

- Grout, P., Jewitt, I., Pong, C. and Whittington, G. (1994) Auditor Professional Judgement: Implications for regulation and the law. *Economic Policy*, 19, 307–51.
- Keenan, D. (1996) The AWA case – what's new. *Accountancy*, (October), 132.
- Maldoom, D. and Laslett, R. (1998) Auditor liability – an economic case for reform. *Accountancy*, (August), 75.
- Perkins, A. (1996) Desperately seeking limited liability. *Accountancy (International Edition)*, 118 (1235), 66–8.
- Vanasco, R.R., Skousen, C.R. and Jenson, R.L. (2001) Audit evidence: The US standards and landmark cases. *Managerial Auditing Journal*, 16 (4), 207–14.

ТАРАУ БОЙЫНША ТЕСТ СҰРАҚТАРЫ

Төменде берілген сұрақтардың ішінен дұрыс жауабын көрсетіңіз. (жауаптарын 381 беттен қараңыз)

- 4.1. Төмендегілердің қайсысы Кингстон мақта-мата фабрикасы (1896 ж.) және London and General bank (1895 ж.) жағдайларының салдарын сипаттайды?
- (a) Аудитор акционерлердің алдында және барлық қаржылық есептілікті пайдаланушы мүдделердің алдында жауапты болады;
 - (b) Аудитор жеткілікті күзиретгілік және жақсы ақпараттандырылған мамандық мүшесі туралы дағдылар мен қамқорлық көрсетуге жауапты болады;
 - (c) Аудитор алаяқтықты анықтау үшін «күзетші ит» секілді әрекет етеді;
 - (d) Аудитор қаржылық есептілік аудитіне әсер ететін кез келген сұрақтар бойынша басшылыққа сенбеуі керек.

4.2. Қорлардың елеулі бұрмалануы анықталмаған кезде аудиторлар ұқыпсыз болуды қандай жағдайларда жалғастыра беруі мүмкін:

- (a) Аудиторлар тәуелсіз сарапшылар ұсынған сертификатқа сенім артады;
- (b) Аудиттің бағдарламасын тәжірибелі аудитор жасайды және қорларды тексеруге тағайындалған кіші қызметкер қолын қояды;
- (c) Аға серіктес компания төрағасынан қорларға тиісті дәрежеде бағалау жүргізілгенін растайтын құжатты алған соң ары қарай тергеу жұмыстарын тоқтатады;
- (d) Өткен жылдардағыдай, аудитор аудиттің жұмысын қайталайтын, аудит шығындарын көбейтпей ішкі аудитті тексеруге сенім артты.

4.3. Төмендегі жағдайлардың қайсысы алаяқтықты анықтауға қабілетсіз болғанда немқұрайлылық туралы талаптар үшін негіз болып табылады?

- (a) Алаяқтықты жоғары басшылық толық жете тестілеу көлемін азайта отырып, ішкі бақылауды алып тастау арқылы жасайды;
- (b) Аудиторлар сәйкессіздік туралы жергілікті басшылыққа хабарлады, бірақ есептілікке қаншалықты әсер ететінін ары қарай тексермеді;
- (c) Аудиторлар алшақтыққа қатысты жергілікті билік органдарының ұсыныстарын қабылдады, себебі алаяқтықтың есептілікке әсері маңызды емес еді;
- (d) Аудиторлар іріктеу негізінде алынған дәлелдерге сенім артқан, сол себепті алаяқтық транзакциясын анықтай алмаған.

4.4. Күпиялылық шарттары жөніндегі талаптар төмендегі жағдайлардың қайсысында пайда болуы мүмкін?

- (a) Банк компанияға несиені банктің тапсырысымен жасалған есеп негізінде ұсынғанда;
- (b) Банк компанияға несиені нақты осы мақсат үшін компанияның тапсырысымен жасалған есеп негізінде ұсынғанда;
- (c) 100% акциялардың иесі компанияға салынатын инвестицияның сомасын аудиттелген есептілікке сәйкес көбейткенде;
- (d) Аудиттің жүргізілгені туралы міндеттеме-хат серіктестер есебінің дайындығын алдын-ала қарастырғанда, бірақ серіктестердің бірі қоғамдық бухгалтерге басқа серіктесінің шығындарының жалған екеніне күдіктенетінін мәлімдегенде.

4.5. Сараго (Капаро) (1990) ісі бойынша қабылданған шешім келесілердің алдында аудиторлардың қорғау міндеттеріне шектеу қояды:

- (a) Аудиторлардың барлық пайдаланушылары;
- (b) Аудиторларға танылуы тиіс болған барлық пайдаланушылары;
- (c) Акционерлердің тобы ретінде;
- (d) Инвесторларды қоспағандағы, қаржылық есептілікті пайдаланушылардың барлығы.

4.6. Компания басшылығынан компанияның аудиттелген қаржылық есептілігінің көшірмесін сұрайтын инвестор аудиторлардың жұмысына сенім арта ала ма?

- (a) Иә;
- (b) Иә, аудитор шартты білетін болса;
- (c) Жоқ;
- (d) Жоқ, ол өзін қаржы есебінсіз қалай іске асыратын еді, егер бұл ақпарат инвесторды өзін басқаша ұстауға мәжбүрлемесе.

4.7. Аудит бойынша жауапкершілікті жеңілдету үшін Ұлыбритания үкіметі қандай реформаны жүзеге асырды?

- (a) Міндеттеменің тұрақты максималды шегін белгілеуді;
- (b) Пропорционалды міндеттемені белгілеуді;
- (c) Бухгалтерлік фирмаларға корпорация түрінде тіркелуге рұқсат беру;
- (d) Жауапкершілікті шектеу туралы келісім.

ТАЛҚЫЛАУҒА АРНАЛҒАН СҰРАҚТАР

- 4.1** Аудиторлар қаржылық есептіліктегі елеулі бұрмалауларды анықтай алмаған ұқыпсыздықтары үшін қандай жағдайларда жауапқа тартылады?
- 4.2** Егер компания банкротқа ұшыраса және аудиторлардың ұқыпсыздығы дәлелденсе, онда аудиторларды сотқа кім бере алады және аудиторлардан алынған шығынның орнын толтырудан кім пайда табады?
- 4.3** Инвестициялық шешімдерді қабылдау процесі көптеген жағдайларда қаржылық есептілікте ұсынылған ақпараттардың басты мақсаты болып табылады. Капаро ісінде сот компаниялар туралы заңға сәйкес қаржылық есептіліктің одан да көп аясы тар мақсаты бар екенін дәлелдеді. Аудитордың міндеттемелері үшін салдарын талқылаңыз.
- 4.4** Аудитордың немқұрайлылығы үшін талап қоюшының талабын қанағаттандыруға байланысты шығынның орнын толтыру сомасының мөлшерін анықтау проблемасын талқылаңыз.
- 4.5** Аудиторлар үнемі міндеттемелерін төмендетуді талап етеді. Мұндай талаптар қандай деңгейде ақталады?
- 4.6** Аудиторлардың міндеттемелерін төмендету туралы Еуропалық комиссияның (2007 жыл қаңтар) ұсынысын және олардың сәйкес құндылығы мен кемшіліктерін қарастырыңыз.

КӘСІБИ ҚОЛДАНУ СҰРАҚТАРЫ

(Жауаптары 382-407 беттерде берілген)

4.1 Тиісті қамқорлық

Сіз аға аудиторсыз және сіз ұсталған көліктерді сатумен айналысатын Speedy Spares Ltd - компаниясының аудитін аяқтадыңыз. Бір айдан кейін...

Сіздің аудит жөніндегі серіктесіңіз сізді өзінің кеңсесіне шақырады, ол сізге ренжулі! Speedy Spares Ltd – компаниясы қазір ғана өзінің банкрот болғанын хабарлайды. Шамасы бақылаушы компанияның қаражаттарын Швейцария банкінің шотына аударып, елді тастап Майоркке кетіп қалған. Speedy Spares Ltd – компаниясының кредиторларының адвокаттары аудитті тиісті дәрежеде орындамағаны үшін серіктесіне қарсы шаралар қолданған еді.

Олардың ойынша аудит тиісті дәрежеде жүргізілгенде мұндай алаяқтықты табуға болатын еді. Алаяқтық елеулі болды, бірақ бұның компания үшін маңызы болмады. Сіз серіктесіңізге аудиттің аудит стандарттарына сәйкес жүргізілгенін, аудит кезінде күдік тудыратын жағдайлардың байқалмағанын айтып түсіндіресіз. Аудит өткен жылдағыдай кезең аралығында жүргізілді және барлық тиісті жұмыс қадамдары орындалды. Сіздің жұмысыңызды менеджер қарастырған еді және барлық файлды аудит жөніндегі серіктесіңіз қарап шықты.

Аудит жөніндегі серіктесіңіз бұрынғыдай алаңдаулы. Ол сіздің аудиторлық фирмаңыздың кеңсесіндегі аудит жөніндегі серіктесіне хабарласып, одан аудиттің файлын қайта қарап шығуын өтінеді. Ол келіседі де, күні бойы файлды қарап шығады. Қарап шыққан соң аудиттің дұрыс жүргізілгеніне көзі жетеді.

Талап етіледі:

- Сіздің аудиторлық фирмаңыз «тиісті қамқорлықпен» жұмыс істеді ме? Егер іс сотқа берілсе, онда соттың шешімі қандай болады деп ойлайсыз?
- Егер серіктесі аудитті «тиісті сақтықпен» жүргізгеніне сенімді болса, онда ол неліктен Speedy Spares Ltd - компаниясына едәуір сомда төлем ұсынды?

4.2 Немқұрайлылық, үшінші тұлғаның алдындағы жауапкершілік

Western Ltd компаниясы Green Ltd компаниясының активтерін сатып алды. Green Ltd компаниясының қаржылық есебін аудиторлық компанияда тіркелген Donaghue Partners компаниясы тексерген еді. Аудитті орындау барысында Donaghue Partners компаниясының аудитору Green Ltd компаниясы бухгалтерінің 500 фунт стерлингті жеп қойғанын анықтады. Donaghue Partners бухгалтердің жасаған басқа да ұрлықтарының айғақтарын тапты. Бірақ аудитор 500 фунт стерлинг маңызды емес және табылған басқа да күдіктер ары қарай тексеруді қажет етпейді деп шешті. Donaghue Partners осы мәселені Green басшылығымен талқылаған жоқ. Аудиторға білдірмей, бухгалтер Green Ltd компаниясының қолма-қол ақшасының ірі көлемдегі сомасын иемденіп алған. Сонымен қатар дебиторларды асырып көрсеткен. Donaghue Partners өзінің аудит бағдарламасының байқаусыз бұрмалануына байланысты активтердің бағасының асырып көрсетілгенін таба алмады. Жоғарыда айтылғандарға қарамастан Donaghue Partners компаниясы Green Ltd компаниясының қаржылық есептілігі туралы пікірін жариялады

және аудиттелген қаржылық есептіліктің көшірмесін Western Ltd компаниясына ұсынды. Western Ltd компаниясы Green Ltd компаниясының активтерін сатып алу үшін қаржыландыруды талап етті және несие рәсімдеуге рұқсат алу үшін Сити банкке аудиттелген қаржылық есептердің көшірмесін ұсынды, бұл аудиторға белгісіз еді. Green Ltd компаниясының тексерілген қаржылық есептілігін негізге алып, Сити банк 600000 фунт стерлинг көлемінде несие берді. Western Ltd компаниясы Green Ltd компаниясының активтерін сатып алғаны үшін 750000 фунт стерлинг төледі. 6 айдың ішінде Western Ltd компаниясы қаржылық қиындықтарға тап бола бастайды, содан соң Сити банкке несие бойынша дефолт жариялайды. Сити банк Donoghue Partners компаниясына қарсы іс қозғап, аудитордың алаяқтықты анықтауда қабілетсіздік танытқаны және дебиторларды асырып көрсеткені үшін сотқа берді.

Талап етіледі:

Сити банк Donoghue Partners компаниясына қарсы әрекеттерінде жеңіп шыға ма? Түсіндіріңіз.

ТАЛҚЫЛАУҒА АРНАДАН СУРАҚТАР

4.1. Green Ltd компаниясының қаржылық есептеріне қарағанда, компанияның активтері мен пайдасын өсіретін мүліктерінің көп бөлігін Donoghue Partners компаниясына сатып алған. Green Ltd компаниясының қаржылық есептеріне қарағанда, компанияның активтері мен пайдасын өсіретін мүліктерінің көп бөлігін Donoghue Partners компаниясына сатып алған. Green Ltd компаниясының қаржылық есептеріне қарағанда, компанияның активтері мен пайдасын өсіретін мүліктерінің көп бөлігін Donoghue Partners компаниясына сатып алған.

4.2. Green Ltd компаниясының қаржылық есептеріне қарағанда, компанияның активтері мен пайдасын өсіретін мүліктерінің көп бөлігін Donoghue Partners компаниясына сатып алған. Green Ltd компаниясының қаржылық есептеріне қарағанда, компанияның активтері мен пайдасын өсіретін мүліктерінің көп бөлігін Donoghue Partners компаниясына сатып алған. Green Ltd компаниясының қаржылық есептеріне қарағанда, компанияның активтері мен пайдасын өсіретін мүліктерінің көп бөлігін Donoghue Partners компаниясына сатып алған.

АУДИТОРЛЫҚ ТӘУЕКЕЛ ЖӘНЕ АУДИТОРЛЫҚ ДӘЛЕЛДЕМЕ

5- ТАРАУ

АУДИТОРЛЫҚ ТӘУЕКЕЛ

- Аудиторлық тәуекелдің компоненттері
- Тәуекел компоненттері арасындағы өзара байланыс
- Қаржылық есептілік пен шот қалдығы деңгейіндегі аудиторлық тәуекел

МАҢЫЗДЫЛЫҚ

- Маңыздылық тұжырымдамасы
- Қаржылық есептілік деңгейіндегі маңыздылық
- Шот балансы деңгейіндегі маңыздылық
- Жекелеген шоттардағы қалдықтарда рұқсат етілетін қателік пен маңыздылық
- Маңыздылық туралы алдын ала пайымдаулар
- Маңыздылық пен аудиторлық дәлелдемелер арасындағы байланыс

АУДИТ МАҚСАТЫ

- Қаржылық есептілікті басшылықтың бекітулері
- Аудиттің нақты мақсаттары

АУДИТОРЛЫҚ ДӘЛЕЛДЕМЕЛЕР

- 500 АХС Аудиторлық дәлелдеме
- Растаушы ақпараттардың формасы

АУДИТОРЛЫҚ ПРОЦЕДУРАЛАР

- Аудиторлық процедуралардың түрлері
- Аудит процедуралары, дәлелдемелер формасы және бекітулер арасындағы өзара байланыс
- Аудиторлық процедураларды жіктеу
- Алынған дәлелдемелерді бағалау

ТҮЙІНДЕМЕ

СІЛТЕМЕЛЕР

ҚОСЫМША ӘДБИЕТТЕР

ТАРАУ БОЙЫНША ТЕСТ СУРАҚТАРЫ

ТАЛҚЫЛАУҒА АРНАЛҒАН СУРАҚТАР

КӘСІБИ ҚОЛДАНУ СУРАҚТАРЫ

ЗЕРТТЕУ МАҚСАТЫ

Осы тарауды оқығаннан кейін сіздер:

1. Аудиторлық тәуекел және оның үш компонентінің мәнін түсінуді;
2. Аудиторлық тәуекел мен аудиторлық дәлелдемелер арасындағы өзара байланысты сипаттауды;
3. Қолданыстағы аудиттің маңыздылық тұжырымдамасын анықтауды;
4. Қаржылық есептеме және жекелей есептегі қалдық деңгейі мәселелеріне аудитордың пайымдауға келуін анықтауды;
5. Маңыздылық пен аудиторлық дәлелдемелер арасындағы өзара байланысты сипаттауды;
6. Қаржылық есептер негізінде басшылықпен жасалған бекітулер санатын түсіндіруді;
7. Бекітулер санаты бойынша аудиттің нақты мақсаттарын шығаруды;
8. Аудиторлық дәлелдердің орындылығы мен жеткіліктілігіне әсер ететін факторларды көрсетуді;
9. Растаушы ақпараттар формасының аудиторға қолайлысын анықтауды;
10. Аудит жүргізуде пайдалануға қажетті аудит процедураларының үлгісін сипаттауды;
11. Аудит процедураларын жіктеудің үш түрін және оның әрқайсысының мақсатын сипаттауды білетін боласыздар.

КӘСІБИ СТАНДАРТТАР

ААН	<i>(Алдын ала нұсқа) 320 АХС Аудитті жоспарлау мен жүргізудегі аудиттің маңыздылығы</i>
ААН	<i>620 АХС (өзгертілген және қайта қаралған) аудиторлық сарапшының жасайтын жұмыстары</i>
200 АХС	<i>Тәуелсіз аудитордың жалпы міндеті және аудиттің халықаралық стандарттарына сай аудитті жүргізу</i>
315 АХС	<i>Субъектіні және оның ортасын білу негізінде елеулі бұрмаланулар тәуекелдігін анықтау мен бағалау (жаңа редакциясы)</i>
320 АХС	<i>Аудитті орындау және жоспарлаудағы маңыздылық</i>
330 АХС	<i>Бағаланған тәуекелділікке қатысты аудиторлық процедуралар (жаңа нұсқасы)</i>
500 АХС	<i>Аудиттік дәлелдеме (қайта қаралған)</i>
505 АХС	<i>Сыртқы растаулар</i>
580 АХС	<i>Басшылықтың мәлімдемесі</i>
620 АХС	<i>Эксперт жұмысын пайдалану</i>

Аудитке байланысты қоршаған орта факторларын қарастыра келе, бұл тарауда қаржылық есептің дұрыстығы мен әділдігіне қатысты пікірге келуде аудитор қолданатын зерттеу сипаты түсіндіріледі.

- Бұл тарауда аудит процесімен байланысты негізгі мәселелер қарастырылады, дәлірек:
- Қаржылық есептің нақты болмау мүмкіндігін ұсынатын тәуекел;
 - Қаржылық есептерді еншілеуде шешімі мен пайымдауына елеулі әсер ететін, аудитор қателіктерді анықтауда қолданатын маңыздылық шегі;
 - Қамтамасыз етуді біріктіретін әртүрлі бекіту типтері, сондай-ақ аудит процесі негізінде қаржылық есептердің нақты әрі дәлелді болуын көрсететінін;
 - Аудитор жіберуі мүмкін дәлелдер формасы;

- Аудитордың әртүрлі дәлелдер түрін алудағы процедуралары.

Келесі тарауда нақты аудиторлық тапсырмаларды жоспарлау мен орындаудағы осы мәселелер қарастырылады.

Оны бастау үшін аудиторлық тексеруге жататын қаржылық есептің формасы қарастырылады. Есептер актив элементтерінен, міндеттерінен, кіріс және шығыстан немесе бухгалтерлік терминология көзқарасы бойынша есептегі қалдықтан тұрады. Бухгалтерлік есепті жүргізуде есеп айырмасы жинақталады, негізінен шаруашылық операцияларында, сатып алу және ақшалай түсімдерде пайда болады.

Осылайша есеп айырмасы сауда кредиторлық берешекте, сатып алудағы шаруашылық операциялары, жасақталған міндеттемелер арасында айырмашылықты және ақшалай төлемдер, міндеттемелерді азайтуды көрсетеді.

Есеп айырымын тексеруде аудиторлар міндетті түрде есеп айырымын зерттейді, мысалы тапсырыс жеткізушісінің есебін зерттеу. Атап айтсақ, аудиторлар есеп айырымын құрайтын шаруашылық операцияларын тексере алады, ақшалай төлемдерге байланысты сатып алу мен операциялар жолдарын зерделейді. Осындай сынамаларды қолдану арқылы аудиторлар сомманың нақтылығын, тіркелген есеп қалдықтарын дәлдейді. Есептегі қалдықты ұсыну мен ашып көрсетуді зерттеуде маңызды мәселе болып табылады. Бұл қаржылық есеп пен ескертулерді қосымша ашып көрсету үшін сипаттауға енгізеді. Операциялар мен есеп қалдығын тексеру, ұсыну мен ашып көрсетуді тексеру процедурасы деп атайды. Осы және келесі тарауларда түсіндірілетіндей, аудиторлар басқа да процедура түрлерін қолданады.

Кәсіпорын сенімді есеп жазбасы мен ақпараттық жүйені өңдеуде қолдаудың маңыздылығын сезінді, қателік ықтималын төмендетуге бағыттайды. Мысалы, екі жазбалы есеп жүйесін қолдану, ол негізінен, есептік жазбадағы арифметикалық нақты есептеудің өзіндік бақылау құралы болып табылады. Теңгерім процесі арқылы қолдану және банк есебіндегі қалдықты тұрақты салыстырып тексеруге болады. Ол бухгалтерлік жазбалар банктің, есеп айырысу көшірмесіне сәйкес болады. Осы және басқа да процедуралар ұйымның өз есеп жазбасының сенімділігін қамтамасыз ету үшін қолданылады, бұл «ішкі бақылау» деп аталады. Ішкі бақылаудың түрлері толығырақ 7-тарауда айтылатын болады.

Аудиторлық тәуекел

Аудиторлық тәуекел бұл – қаржылық есептіліктің бұрмалануы, аудиторлар мұндай бұрмалауды анықтай алмайды, сол себептен қаржылық есептілікте сәйкессіздік пікір пайда болады (200 АХС). Қаржылық есептілік қате берілгенде, олардың бұрмаланғандығы туралы аудиторлар пікір білдіргенде ғана бұл мәселе туындайды.

Аудиторлар дәлірек дұрыс пікір білдіруді көздесе, соғұрлым олар қабылдауға дайын аудиторлық тәуекел төмендейді. Анықталуға тиіс қолайлы аудиторлық тәуекелді аудиторлар шығыстар арасындағы баланс негізінде іздейді, сәйкессіздік аудиторлық қорытынды мен қосымша аудиторлық процедуралар жүргізу шығындарынан, қажетті аудиторлық тәуекелді төмендету үшін іздейді. Шаруашылық операциялар санатындағы барлық шаруашылық операциялар және есеп қалдықтарының барлық баптары елеулі бұрмаланған тексеру процедуралары негізінен жеткілікті болуы тиіс, себебі тәуекелді аз мөлшерде төмен түсіру керек және бұрмалану табылмаған болып қалады.

Алайда, аудиторлар тәжірибесі көрсеткендей, көп шаруашылық операциялар мен есеп қалдықтары дұрыс көрсетіледі, бірақ бір кәсіпорынның нақты бұрмалану деңгейі келесі кәсіпорынмен ерекшеленеді. Сондай-ақ кәсіпорынның қызметтік ерекшелігі мен оның басқару құрылымындағы тәуекел нәтижелілігінің негізгі себептерінің ауытқуы болып табылады, соның ішінде оның ішкі бақылауы. Сол себепті көп жағдайда аудиторлар бұрмалану тәуекелін бағалау мен анықтау арқылы аудиторлық тәуекелді төмендете алады (315 АХС), содан кейін аудиторлық тәуекелді төмендету үшін қажетті төменгі деңгейге дейін тиісінші әсер ете алады (330 АХС).

Бірінші қадам, бизнесті түсіну және кәсіпорын салалары, оның басшылығы, оның қаржылық ақпараттарын пайдаланушылар, оның құқықтық-қаржылық тұрақтылығы мен қызметі болып табылады. Бұл бизнес-тәуекелді талқылауға енгізіледі, оның үстіне кәсіпорынды кездейсоқ шығынға алып келуі мүмкін немесе басқа да келеңсіз жағдайға алып келуі мүмкін. Оның үздіксіз қызмет ететін кәсіпорын ретінде өмір сүру қабілетіне әсер етуі мүмкін, оның тікелей қаржылық есептемесімен байланысы қауіп алып келуі ықтимал. Содан кейін аудиторлар осы факторлардың әсер етуін қарастырады, оның қаржылық есептемесінде бұрмалану тәуекелі болу мүмкіндігін қарастырады. Одан соң олар басқару процедураларын кәсіпорын тәуекелін анықтау үшін және ондай тәуекелді басқару үшін қарастырады.

Бұл аудиторлық сұрақтарға назар аудару ғана емес, сондай-ақ қаржылық есептемелердің бұрмалану қаупіне әсер етеді. Сонымен қатар, басқару тәуекелінде аудиторлардың өз тәжірибелерін қолдануына мүмкіндік береді, кәсіпорын басшылығына тәуекелге қатысты жеткіліксіз тәсілдерін ескертеді. Осы себеп бойынша, бұл тәсіл кей кезде «аудитпен қосылған құн» деп аталады.

Егер аудитор компанияны жақсы басқарылатынын және қаржылай тұрақты деп бағаласа, онда олар өздері жалпы бағалаған аудиторлық тәуекелді төмендетеді. Аудиторлар сондай-ақ ішкі бақылау құрылымының мән-жайын аңғарады, ұйым таңдаған қателік мүмкіндігінен қорғануды, оның есептік жазбаларында және қаржылық есептемесінде туындаған және табылмай қалып қойған бұрмалануды анықтайды.

Егер аудиторлар бұл процедураларды тиімді деп бағаласа, онда олар аудиторлық тәуекелдің жалпы бағасын төмендетеді. Және керісінше, егер аудиторлар кәсіпорын қаржылық қиындыққа ұшыраған деп есептесе, немесе ішкі бақылауда сәйкес емес құрылымы бар десе, онда олар аудиторлық тәуекелді тым жоғары деп бағалап, аудитті өте мұқият жүргізуді талап етеді.

Аудиторлық тәуекелдің компоненттері

Аудиторлық тәуекел әдетте үш компонентпен бағаланады: бөлінбес тәуекелі, бақылау тәуекелі және анықтай алмау тәуекелі. Әр компонент келесі бөлімдерде айтылатын болады. 315 АХС талап етеді, айталық бұрмалану қаупін анықтау және бағалау үшін аудитор:

- Қаржылық есептеменің деңгейін;
- Шаруашылық операцияларының шоттардағы қалдықтар деңгейін бекіту үшін және ақпаратты ашудың негізін қамтамасыз ету үшін одан әрі аудиторлық процедураларды әзірлейді және жүргізеді.

Бөлінбес тәуекел

Бөлінбес тәуекел бұл – ықтимал бұрмалану немесе орын алуы мүмкін бұрмалану. Бұл деңгейде аудитор бақылау процедураларын анықтауды қарамайды, олар бұрмалануды анықтайды (200 АХС). Бөлінбес тәуекелді бағалау сұрақтары арқылы қарастыруды талап етеді, олар кәсіпорынға жаппай әсер ететінін көрсетеді. Сондай-ақ мәселелер тек нақты шотқа ықпал етуі мүмкін. Бұрмаланудағы бөлінбес тәуекел кейбір салаларда көп болады. Мысалы, газ, мұнай және өндіру салаларында жұмыс істейтін компанияда немесе сақтандыру индустриясында, сауда немесе өндіру кәсіпорындармен салыстырғанда бухгалтерлік есепте ерекше проблемалар болады. Байланысты тараптардың, валюталық операциялардың және басқа да күрделі келісімшарттардың болуы бұрмалану мүмкіндіктерін ашады.

Сонымен қатар бөлінбес тәуекелі кейбір шоттарда көп болуы мүмкін, шаруашылық операциялары немесе ашуларда. Мысалы, ақшалай қаражат шотын заңсыз беру салдарынан көп бұрмалануға ұшыраған, ол материалдық айналымнан тыс активтер. Осыған ұқсас активтерді бағалау, қаржылық жалдау аймағы бұрмалануға көп ұшырайды (нәтижесінде күрделі сипаттағы есептеулер бойынша қаржылық жалдау), (мәселелер, кәсіпорынға жаппай әсер етуі мүмкін сұрақтар және тек нақты есептерге қатысты сұрақтар 5.1-кестесінде көрсетілген). Бөлінбес тәуекел қаржылық есептілік аудитінен тәуелсіз болып табылады. Осылайша, аудиторлар бөлінбес тәуекелдің нақты деңгейін өзгерте алмайды, олар бөлінбес тәуекелінің нақты бұрмалануын бағалауы керек. Аудитті жоспарлау үшін бұндай бұрмаланулар туындауы мүмкін.

5.1-кесте. Аудиторлық тәуекел тұжырымдамасының иллюстрациясы

	АУДИТОРЛАР ҚАРАЙТЫН СИПАТТАМАЛАР МЫСАЛДАРЫ		АУДИТОРЛАРДЫҢ НАЗАР АУДАРАТЫНЫ
	Бөлінбес тәуекел	Бақылау тәуекелі	Анықтай алмау тәуекелі
Көптеген есептік жазбалар мен шаруашылық операцияларында қолданылатын мәселелер	Салаға қатысты рентабельділік Экономикалық факторлардағы жұмыс нәтижелерінің сезімталдығы Қызмет үздіксіздігінің проблемалары Өткен аудит барысында анықталған, белгілі және ықтимал бұрмалаулардың себебі және сомасы, сипаты	Бизнес-жоспарлау, бюджеттеу және бақылау қызметі Қаржылық есепке қатысты басшылықтың қарым-қатынасы мен іс-әрекеттері Басшылықтың аудиторлармен кеңесі Сыртқы факторлар туралы басшылықтың алаңдауы	Аудиттің жалпы стратегиясы Кіретін орындар саны Елеулі қалдықтары және операциялар класы Кәсіби скептицизмнің дәрежесі Қадағалау және шолу деңгейін мамандармен қамтамасыз ету
	Басшылықтың тұрақсыздығы	Аудиторлық комитет Ішкі аудиттің қызметі	
	Басшылық беделі Басқарушылық есептің дағдылары		

(жалғасы келесі бетте)

Б.1-кесте. (жалғасы)

Нақты шоттардағы қалдықтарға жататын және операция түрлеріне қатысты мәселелер	Тексеруге қиындық тудыратын шоттар мен операциялар	Кадр саясаты мен процедуралар, бухгалтерлік есеп жүйесінің тиімділігі	Негізгі аналитикалық рәсімдер мен тест бөлшектері
	Бухгалтерлік есептегі даулы және қиын мәселелері	Бухгалтерлік жазбалардың барабарлығы	Тест түрі
	Заңсыз игерудегі қабілеттілік	Міндеттерді бөлісу	Тест мерзімі
	Есептеу күрделілігі	Жазба мен активтерді қорғаудың барабарлығы (бағдарламалық қамтумен бірге)	Тест дәрежесі
	Бекітулерге байланысты пайымдау дәрежесі	Қызметті тәуелсіз тексерулер	
	Экономикалық факторларға бағалау сезімталдығы		
	Алдыңғы аудиттердің нәтижесінде табылған белгілі және ықтимал бұрмалаудың сипаты, себебі және сомасы		

Дереккөз: Американдық сертифицирталған қоғамдық бухгалтерлер институты, аудит басшылығы бойынша тәуекелдерді бақылаудың мақсатты тобы (1990). Аудит бойынша басшылық қаржылық есептілік аудитінде ішкі бақылау құрылымын қарау АICPA, Нью-Йорк, 210-бет.

Бақылау тәуекелі

Бақылау тәуекелі бұл бұрмалану пайда болуы мүмкін тәуекел. Бұны болдырмауға болады немесе ұйымның ішкі бақылауымен дер уақытында анықтап, өзгертуге болады (200 АХС).

Бақылау тәуекелі бұл дайындау тиімділігінің қызметі мен қаржылық есептемеге қатысты ішкі бақылау жұмысы. Тиімді ішкі бақылау бақылау тәуекелін төмендетеді. Бақылау тәуекелі ешқашан нөлге тең болуы мүмкін емес, өйткені ішкі бақылауды толық сенімділікпен қамтамасыз ете алмайды. Бұл барлық бұрмаланулар табылып немесе оларға тосқауыл қойылады деген сөз емес. Қай жағдайда бақылау тиімді болу мүмкін, мысалы, адами фактордың нәтижесінде, соның бірі-немқұрайлылық немесе шаршау. Бақылау тәуекелі туралы аудиторлардың пікіріне әсер етуші факторларға мысалдар 5.1-кестеде көрсетілген.

Аудиторлар бақылау тәуекелінің деңгейін өзгерте алмайды. Олар ішкі бақылауды жақсартуға ұсыныс білдіре отырып, бақылау тәуекеліне «әсер ете алады». Бірақ бұл әсер ең алдымен, болашақ кезеңдерге әсер етеді, сонымен қатар бұл ұсыныстарды ұйымның басшылығы жүзеге асырған жағдайда жүзеге асады. Бөлінбес тәуекелдегідей, аудиторлар нақты бұрмалану тәуекелін ескеру керек. Аудитті жоспарлауда мұндай бұрмалануларды күту ықтималдығын көрсету қажет. Өйткені тәуекелді бағалауда туындаған бұрмаланулар бөлінбес тәуекел комбинациясы болып табылады және бақылау тәуекелі бұны болдырмауға немесе анықталса, аудиторлар бұрмалану тәуекелінде бірлескен бағалауға келе алады. Ішкі бақылаудың бастапқы бағалауы оларды эзирлеудегі бағалау тиімділігімен шектеледі. Егер бақылау қаражатының орындалуымен ішкі бақылау тиімді болса (6-тарауда түсіндірілетін болады), іс-жүзінде жұмыс істеу

тиімділігін тексеруді бақылау аудит стратегиясымен байланысты қабылданған әр шаруашылық операциялары үшін шоттағы қалдық немесе оны ашу болып табылады. Аудиторлар әдетте шағын ұйымдардағы бөлінбес және бақылау тәуекелдеріне аралас бағалауды жүргізеді, өйткені олар өзінің жоспарлау кезіндегі аудит стратегиясын бақылауға сүйенеді. Тексеру процедурасын ықтимал қатерлермен бұрмалануы ескеріле әзірленіп, бағалау мақсатын қамтамасыз етеді. Бұл сондай-ақ нақты операция класында орын алуы мүмкін. Ірі кәсіпорындардағы аудит кезінде шоттардағы қалдықтарды немесе ақпаратты ашуда, көп дәлелдемелерді, процедураларды тексеруде алынуы мүмкін. Аудиторлар бөлінбес және бақылау тәуекелін келешекте бақылай алмайтын болса, бұл тәуекелдерді бағалай алады және тексеру процедураларын әзірлейді. Осы тәуекелдің қолайлы деңгейін анықтауды қамтамасыз етеді, сол арқылы аудиторлық тәуекелді қолайлы деңгейге дейін азайта отырады.

Анықтай алмау тәуекелі

Анықтай алмау тәуекелі, бұл тәуекелде аудиторлар тексеру процедураларын мәні қандай да бір бұрмалануларды анықтау емес, бұл болып жатқан немесе алдын ала пайдаланылмаған ішкі бақылаумен анықталмаған тәуекел (200 АХС).

Анықтай алмау тәуекелі тексеру процедураларының тиімділігіне және оларды аудиторлардың қолдануымен байланысты. Бөлінбес тәуекелдің бақылау тәуекелінен айырмашылығы, нақты тәуекел деңгейі аудиторлар арқылы анықталып бақыланады :

- Тиісті жоспарлау, басшылық, қадағалау және шолу;
- Аудит процедураларының тиісті сипатын, мерзімі мен көлемін анықтау;
- Аудиторлық процедуралардың тиімді орындалуы және олардың нәтижелерін бағалау.

Аудит тәуекелінің моделі жаңбыр бұлттары сипатында 5.1-кестеде көрсетілген.

Жаңбыр тамшылары – бөлінбес тәуекел

1-фильтр – бақылау тәуекелі

2-фильтр – анықтай алмау тәуекелі

Фильтр арқылы жаңбыр тамшылары –
Табылмаған қателер
Жер – қаржылық есептілік



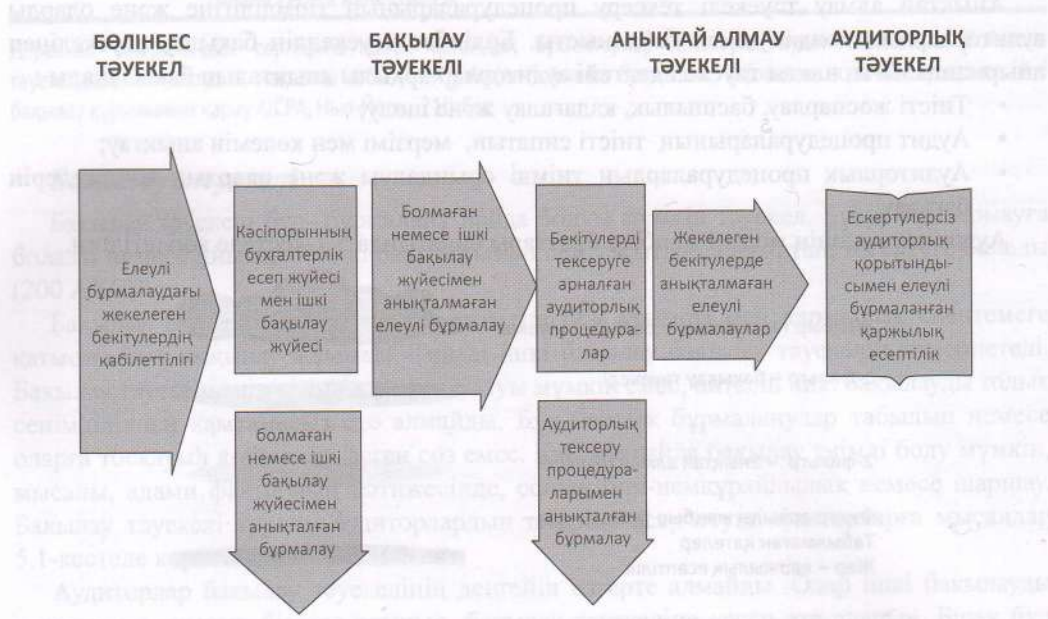
Бұлттан тамған жаңбыр тамшылары қателіктерді көрсетеді, олар кәсіпорын бизнесі сипатының нәтижесінде туындаған, бұл оған белгілі бір Бөлінбес тәуекел болады. 1-фильтр кәсіпорынның ішкі бақылау жүйесін білдіреді. Бұл бағалау, мына фильтр жаңбыр тамшыларын қаншалықты тиімді тоқтатады (қателер), тәуекел деңгейін бақылаудағы аудитордың бағалауы болып табылады. Егер бұл бақылау тәуекелін бағалау 100% аз болса, онда аудиторлар кейбір бақылау тестерін орындауға тиіс. 2-фильтр аудиторлар орындалған тексеру процедураларын білдіреді. Бұл бағалау, мына фильтр 1-фильтрден өткен жаңбыр тамшыларын қаншалықты тиімді тоқтатады, (ішкі бақылау жүйесі), Анықтай алмау тәуекелінің деңгейі болып табылады. Аудиторлық тәуекел - бұл жаңбыр тамшылары (қателіктер) екі фильтрден де өтіп, жерге жетеді деген ықтимал (табылмаған қателіктер).

5.1-сурет. Жаңбырлы бұлтпен ұқсастық.

Аудиторлар Бөлінбес тәуекел мен бақылау тәуекелін бағалағаннан кейін бұрмалану тәуекелін анықтайды. Тиісті түрде аудит процесін және бақылау процедураларын жоспарлауға сәйкес олар аудит стратегиясын әзірлеуге кіріседі. Бұл 6-тарауда түсіндірілетін болады. Аудиторлық тәуекел компоненттерінің қысқаша сипаттамасы 5.2-суретте ұсынылған

Тәуекел компоненттері арасындағы өзара байланыс

Аудиторлар – мақсаты ең төменгі деңгейдегі аудиторлық тәуекелге қол жеткізу болып табылады. Бұл іс-жүзінде қаншалықты мүмкін және аудиторлық процедураларды орындау құнын тану, бағаланған бөлінбес тәуекел мен бақылау тәуекелі арасындағы кері байланыс бар және анықтау тәуекелі деңгейінде болуы мүмкін. Егер бөлінбес тәуекел мен бақылау тәуекелі төмен деп бағаланса, аудиторлар анықтау тәуекелінің аса жоғары деңгейіне ұшырайды, олар қабылдауы тиіс тексеру процедураларының көлемін азайтуға мүмкіндік береді. 5.2-кестеде қолайлы анықтай алмау тәуекелінің деңгейіне қатысты ұсынымдар келтірілген. (Штрихталған аймақ анықтау тәуекелін білдіреді.)



5.2-сурет. Тәуекел компоненттерінің түйіндемесі

Аудиторлық тәуекел компоненттерін байланыстырғанда аудиторлар әрбір компонентті сандық көріністе (мысалы, пайызбен) немесе терминдермен (мысалы, төмен, орташа және жоғары) көрсете алады. Кез келген жағдайда аудиторлар өзара байланысты, аудиторлық тәуекелдің айқын моделін, анықтау кезіндегі анықтай алмау тәуекелінің жоспарланған шекті деңгейін түсінуі тиіс.

Бұрынырақ аудиттің халықаралық стандартында 400 АХС Тәуекелді бағалау және ішкі бақылау анықтай алмау тәуекелінің матрицасына қосылған, ол 5.2-кестеде көрсетілген:

5.2-кесте. Анықтай алмау тәуекелінің рұқсат етілген матрицасы

		БАҚЫЛАУ ТӘУЕКЕЛІН АУДИТОРЛЫҚ БАҒАЛАУ		
		ОРТАША	ТӨМЕН	ЖОҒАРЫ
БӨЛІНБЕС ТӘУЕКЕЛІН АУДИТОРЛЫҚ БАҒАЛАУ	Жоғары	Ең аз	Төмен	Орташа
	Орташа	Төмен	Орташа	Жоғары
	Төмен	Орташа	Жоғары	Ең жоғары

Дереккөз: Авторлық құқық © Халықаралық бухгалтерлер федерациясы (БХФ). Барлық құқық қорғалған. БХФ шешімімен қолданылады. 500АХС (IAS). СМСАОД (IAASB) халықаралық аудит стандарттарына сәйкес және дұрыстығын қамтамасыз ету кеңесі

Аудиторлық тәуекелдің сандық моделі

Аудиторлық тәуекел моделі аудиторлық тәуекел компоненттері арасындағы өзара байланысты мына түрде білдіреді:

$$AR = IR \times CR \times DR$$

Әріптер мынаны білдіреді, аудиторлық тәуекел (AR), Бөлінбес тәуекел (IR), бақылау тәуекелі (CR) және Анықтай алмау тәуекелі (DR). Моделдің қолданылуын суреттеу үшін, мысалы, аудиторлар мынадай белгілі бір операцияларды немесе шот сальдосын-IR және CR 50% тең деп, тәуекелге бағалау жүргізді. Енді аудиторлар жалпы аудиторлық тәуекел AR 5% деп көрсеткен. Анықтай алмау тәуекелі былайша DR теңдеуін шешу арқылы анықталуы мүмкін:

$$DR = \frac{AR}{IR \times CR} = \frac{0.05}{0.5 \times 0.5} = 0.20 \text{ (немесе 20\%)}$$

Егер аудиторлар IR бағаланбауы мүмкін деп шешсе немесе мұны төмен бағамен артықшылықтарын асыруға тырысады, содан кейін олар консервативтік тәсілін бағалау үшін IR 100% қабылдайды.

Бұл жағдайда модель DR 10% - яғни $0.05 \div (1.0 \times 0.5)$ береді. Егер аудиторлар сондай-ақ CR-ді 100% бағалайды. Сонда DR 5% - яғни $0.05 \div (1.0 \times 1.0)$ айналады.

Модель бөлінбес және бақылау тәуекелі бір-біріне тәуелді еместігін көздейді. Алайда басшылық бөлінбес тәуекелге жауап бере отырып, ішкі бақылау құрылымын жасап, бұрмалаудың алдын алады немесе бұрмалауларды табады (5.2-суретке қарау). Нәтижесінде көптеген жағдайларда бөлінбес және бақылау тәуекелдері бір-бірімен өзара байланысты болуы мүмкін. Осы жағдайларда бөлінбес және бақылау тәуекелдерін жеке бағалау қолайсыз болады және аудиторлар бірлескен бағалау жүргізеді. Тәуекелмен байланысты сандық мәннің нақты маңызы болмайды, бірақ ретін жеңілдету үшін пайымымен қолдануға пайдаланылады. Мысалы, бақылау тәуекелінің бағасы

50% деңгейде дегенді білдірмейді, бұл ретте бақылау жүйесі қатенің 50% таппайды. Осылайша, аудиторлар 5% жалпы аудиторлық тәуекелге береді, бұл әрбір 20 бір аудиттің біреуіне дұрыс емес деген аудиторлық қорытынды береді. Кейбір аудиторлар тәуекелдің әрбір компонентін сандық бағалауға тырысады. Алайда тәуекел бағасы математикалық түрде шешілмесе, модельмен танысу мынадай ұғымды білдіреді: бұл мақсат аудиторлық тәуекелді белгілі бір деңгейге дейін ұстау, Бөлінбес тәуекелі мен бақылау тәуекелінің бағасы жоғары болса, соғұрлым анықтай алмау тәуекелінің деңгейі төмен болады.

Тәуекел компоненттерінің матрицасы

Аудиторлар тәуекел үшін сандық емес түсініктерді пайдалана алады, мысалы тәуекел компоненттерінің матрицасы сияқты, 5.2-кестеде көрсетілген. Матрица сандық аудит моделімен ескеріле отырып келісіледі, сонымен қатар анықтай алмау тәуекелінің қолайлы деңгейі бөлінбес тәуекелі мен бақылау тәуекелінің бағаларына кері байланысты болады.

Егер аудиторлық бақылау бағасы және бөлінбес тәуекелдер максималды болса, онда анықтай алмау тәуекелі қолайлы деңгейде өте төмен болуы мүмкін, яғни тәуекелді анықтауда аудиторлардың тексеру процедуралары бұрмалауды таппай төмен болуы тиіс.

Қаржылық есептілік пен шот қалдығы деңгейіндегі аудиторлық тәуекел

Аудиторлар аудиторлық тәуекелдің жалпы деңгейін анықтайды, тұтастай алғанда қаржылық есептілік үшін қол жеткізілуі тиіс. Керісінше, бөлінбес тәуекелі мен бақылау тәуекелінің бағаланған деңгейі және тәуекелдің қолайлы деңгейін анықтау әрбір шот сальдосы мен шаруашылық операцияларында әртүрлі болуы мүмкін.

ҚОРЫТЫНДЫЛАР

- Аудиторлардың жоспарлау және аудит жүргізудегі мақсаты аудиторлық тәуекелді айтарлықтай төмен деңгейге азайту болып табылады, қаржылық есептілік шынайы және әділ пікір бере ме деген пікірді қолдау үшін пайдаланылады.
- Аудиторлық тәуекел бұл аудиторлар беретін сәйкес келмейтін аудиторлық қорытынды, егер қаржылық есептілік елеулі бұрмаланған жағдайда.
- Аудиторлық тәуекелдің үш компоненті, бұл бөлінбес тәуекел, бақылау тәуекелі және анықтай алмау тәуекелі.
- Аудиторлық тәуекел компоненттері сандық немесе сандық емес мәнде берілуі мүмкін.
- Аудиторлық тәуекелдің белгілі бір деңгейінде бөлінбес тәуекелі мен бақылау тәуекелінің бағаланған деңгейі мен тәуекелді анықтау арасында кері өзара байланыс болады, оны аудиторлар қабылдай алады.
- Аудиторлық тәуекел мен дәлелдемелер саны арасында кері байланыс болады, бұл аудитордың қаржылық есептілік бойынша пікірін қолдау үшін қажет.

Маңыздылық (елеулілік)

Әлі күнге дейін аудиторлық тәуекел қаржылық есептіліктің бұрмалануынан туындауы мүмкін тәуекел тұрғысынан сипатталады. Әлбетте, кейбір бұрмалау басқаға қарағанда тым қатерлі. Бірнеше фунт қатесін анықтау кезінде қорлардың құны миллион немесе одан да көп фунт болуы екіталай, одан әрі тергеуді талап етеді, ғимараттың қателігі үшін кәсіпорынның жиынтық мүлкінен, бәлкім, елеулі болуы мүмкін.

«Елеулі» термині аудитке бұрмаланудың маңыздылығын ажырату үшін пайдаланылады. Осылайша аудиторлық тәуекелді толық анықтау үшін оны «елеулі» бұрмалаулар тәуекеліне жатқызады.

320 АХС тұжырымдаманы жоспарлау ретінде және аудит жүргізу кезінде аудиторлар қолданылады, сондай-ақ әсер ету бағасы кезіндегі анықталған бұрмалаулардың қаржылық есептілік пен аудитордың есепке пікір кезінде қолданылады.

Маңыздылық (елеулілік) тұжырымдамасы

Қаржылық есептерге қатысты мән келесі түрде анықталады:

Ақпарат маңызды болып табылады, егер оның қателігі немесе бұрмалануы пайдаланушылардың қаржылық есептілік негізінде қабылданған экономикалық шешімдеріне әсер етуі мүмкін болса.

Елеулілік элементтің немесе қателіктің мөлшеріне байланысты бағаланған нақты мән-жайлар оның олқылықтарына немесе бұрмалануына қатысты.

Осылайша шек немесе шектің нүктесін не болмаса бастапқы сапалық белгіні елеулілік қамтамасыз етеді, егер ол пайдалы болған жағдайда, оның ақпараты болу тиіс.²

Елеулі ақпарат маңызды болып табылатын ақпаратты білдіреді, ол маңызды немесе қажетті болады. Өлшеу кезінде немесе бухгалтерлік ақпаратты ашуда пайдаланушылардың қажеттіліктеріне акцент жасалады.

Аудиттегі елеулілік қаржылық есептілікте бар бұрмалаулар деңгейіне жатады (түзетілмеген қателер, қатені ашып көрсету немесе кемшіліктер). Аудиторлар аудитті жоспарлайды және жүргізеді, бұрмалаушылықтарды анықтайды. Бағалау, бұл шын мәнінде, адамдардың дұрыс қажеттіліктері туралы ақпаратқа сүйенетін аудиторлардың кәсіби пікірінің қажеті болып табылады. 320 АХС бекітеді, бұл елеулілік ұғымын аудитор мынадай жағдайда қолданады:

- Аудитті жоспарлау мен жүргізу кезінде
- Бағалау кезінде анықталған бұрмалаулардың әсері қаржылық есептілік және аудитордың есептегі пікіріне.

Аудитор жалпы қаржылық есептілік қандай деңгейде екенін қарастыру үшін, сондай-ақ шаруашылық операциялар қатынасында, шоттардағы қалдықтарды және ақпаратты ашуды 320 АХС талап етеді.

Қаржылық есептілік деңгейіндегі маңыздылық

Қаржылық есептің елеулі түрде бұрмалануы оларда жекелей не болмаса жинақталған қателер мен заң бұзушылықтар болған жағдайда бой алдырады. Олардың алдын алып, әділ есеп беру арқылы құрылымдық есептілікке сәйкес қолданылады. Қолданылатын

стандарттарды дұрыс қолданбау нәтижесінде бұрмаланудың болуы фактінің ауытқуы немесе қажетті ақпарат кемшіліктері салдарынан болуы мүмкін. Маңыздылықтың ірі деңгейден астамы қаржылық есептілікке жатуы мүмкін. Кірістер және шығыстар туралы есеп үшін елеулілік табыс немесе пайдамен байланысты болуы мүмкін. Баланс үшін елеулілік акционерлердің капиталдағы жиынтығы мен жиынтық активтер немесе міндеттемелерге негізделуі мүмкін.

Елеулілік туралы пікір шығару кезінде аудиторлар кез келген қаржылық есептердің маңыздысы болып табылатын бұрмалаудың ең аз жиынтық деңгейін пайдалануға тиіс. Бұл ереже шешімдер қабылдауда орынды болып табылады, себебі қаржылық есептер өзара байланысты және аудиттің көптеген процедуралары бірнеше есептерге жатады. Аудиттің процедурасы тиісті кезеңдегі сату жылдың соңында тіркелгендігін анықтау болып табылады. Мысалы, сауда-дебиторлық берешекке (баланстың) қатысты, сондай-ақ сатуға (пайда мен шығындар туралы есеп) дәлелдемелер ұсынады.

Елеулілік туралы пікір сома (сан) сияқты бағалауды, сондай-ақ бұрмалаулардың сипатын (сапасын) қамтиды. Елеулілік туралы пікірге заңнамалық және нормативтік талаптар әсер етуі мүмкін, мысалы, аудиторлық алымдар мен директорларға тиісті сомаларға қарамастан сыйақы беруге қатысты ақпаратты ашу.

Сандық ұсынымдар

Бұрмалаудың сандық мәнін бағалау кезінде аудиторлар тексерілген қаржылық есептілікті қате сомамен байланыстыру қажет. Аудитор салыстырмалы түрде шағын сомалар бойынша бұрмалау мүмкіндігін қарастыру қажет, олар қорытындысында қаржылық есептілікке елеулі әсер етуі мүмкін.

- Анықтау кезінде элементтің саны немесе жиынтық сомасы елеулі болып табылады ма, аудиторлар бұл элементті неғұрлым қолайлы базалық сомалармен салыстыруы тиіс, төменде сипатталған, балансқа жататын элементтер үшін:
 - меншікті капиталмен немесе активтердің немесе міндеттемелердің тиісті класымен;
 - Пайда мен залалдар шотына жататын элементтер үшін:
 - Ағымдағы қаржы жылындағы операциялық кіріс немесе шығын үшін; немесе;
 - Бірнеше жылға арналған орташа операциялық пайдамен немесе шығынмен (ағымдағы қаржы жылын қоса алғанда); және
 - Ақшалай ағындарға жататын элементтер үшін:
 - Таза ақшалай қаражатпен, операциялық ұсынылған немесе пайдаланылған, инвестициялық, қаржылық немесе өзге де қызметтер, ағымдағы қаржы жылындағы жағдайға байланысты; немесе
 - Орташа таза ақша ағындарымен операциялық ұсынатын немесе пайдаланатын, инвестициялық, қаржылық немесе өзге де қызметтер, бірнеше жылдар бойғы жағдайға байланысты, (ағымдағы қаржы жылын қоса алғанда). Орта пайда немесе ақша ағыны болады, егер пайда немесе ақша ағыны ағымдағы жылдан алдыңғы жылға қарағанда айтарлықтай айырмашылығы болса.

Дегенмен, 320 АХС талқылайды, мұндай ықтимал «бақылау көрсеткіші» елеулілік деңгейін анықтау үшін, пайызды анықтауды стандарт көрсетеді, ол таңдалған бақылау көрсеткішінде қолданылатын болады, осы мән-жайларда кәсіби пайымдауларды қолдануды талап етеді.

- Елеулілік көп аудиторлық фирмалармен кәсіпорынның функция мөлшерімен және операциялар ауқымдылығымен бағаланады. Дегенмен ешқандай келісілген басшылық принциптері жоқ, осы өзара байланысты анықтау үшін, дәлелдемелер болмауы немесе кері сенімді дәлелдемелер, әдетте: – Сома немесе пайда 10 % асатын болса, елеулі деп саналады.
- Сома 5 % - ға тең немесе кем болса, 5% - ы пайда болып саналуы елеусіз болу мүмкін және
- сома 5% - дан 10% - ға мүмкін болса, бұл пайымдаулар.

Пайда мен шығынға жататын елеулі пайымдауларда есепті кезең және әдетте ерекше мақалалар немесе қалыптан тыс ауытқудың әсері болмайды. Ерекше оқиғаларды немесе операцияларды және тоқтатылған операцияларды, ескеруге тиіс.

Басқа да жалпы жұрт таныған елеулілік негіздері және бөлімдері (осы базадан айқын пайызбен) болып табылады, мыналар:

НЕГІЗ	ЕЛЕУЛІЛІК ШЕГІ (%)
Сату көлемі	0.5
Жалпы пайда	2.0
Жиынтық активтер	0.5
Меншікті капитал	1.0

Кейде аудиторлар аралас төрт шекті мәндегі бірлескен әдісті қолданады, жоғары да аталған тең таразыланған және орта маңызы бар сомасымен есептелінген.

Сапалы бағалау

Аудитті жоспарлау кезінде аудиторларды әдетте сандық жағынан елеулі бұрмалаулар ғана алаңдатады. Қателер әзірге белгісіз, сондықтан олардың сапалық әсерін тек дәлелдемелер пайда болуына қарай қарауға болады. Сапалы бағалау сандық әсері бар бұрмалаулар немесе бұрмалаулар себептеріне қатысты болады. Бұрмалаудың сандық елеусіз болып табылатыны сапалы елеулі болуы мүмкін. Бұл мысалы, бұрмалау бақылаудағы әлсіздікпен түсіндіріледі, ережелерді бұзумен немесе кәсіпорынның заңсыз әрекетімен түсіндіріледі. Мұндай оқиғаларды анықтай алмауда аудиторлар осындай қосымша бұрмалаулардың едәуір тәуекелі бар деген қорытынды шығаруы мүмкін. Сапалы бұрмалаулар басқа да мысалдарды қамтиды:

- Өзіне сай емес немесе тиісінше орындамалмаған есеп саясатының сипаттамасы.
- Нормативтік талаптардың бұзылуын ашудың мүмкін еместігі.
- Есепке алу әдісін өзгерту, ол келесі қаржылық жылдың нәтижелеріне айтарлықтай әсер етуі мүмкін .
- Ашуды қажет ететін байланысты тараптармен мәміле немесе оқиға
- Қаржылық келісімдердің бұзылу ықтималдығы; мысалы, есепті күнге компаниядан ең төменгі ағымдағы өтімділік коэффициентінің ұстап тұруына берілген несиелік келісімді талап ете алады. Компанияның ырқына тәуелділік туындауы мүмкін, ағымдағы активтер немесе ағымдағы міндеттемелерді өсірудің еш қажеті болмайды. Осы себеппен аудиторлар ағымдағы активтер мен ағымдағы міндеттемелерге қатысты елеуліліктің неғұрлым төмен шегін таңдай алады. Дегенмен болжам болады, аудиторлар бұрмалауларға мұқият болуы

тиіс, бұл сапалы елеулі болуы мүмкін, әдетте, оларды анықтай алмауға арналған процедуралар орынсыз әзірленеді.

Шот балансы деңгейіндегі маңыздылық

Бухгалтерлік кітапқа енгізілген шот қалдығы, әдетте, соманың жоғарғы шегін білдіреді, онда есептік жазба көтермелеп көрсетілуі мүмкін. Осылайша шоттың сальдосы елеулі аз, кейде тәуекелді арттыру тұрғысынан шамалы болып саналады. Дегенмен, сомаға шектеулер жоқ, шоттағы қалдықты азайту үшін. Осылайша, шоттың шамалы қалдықтары әлі де айтарлықтай төмендеуі мүмкін. Шот қалдығы деңгейінің маңыздылығы туралы тұжырымдарды шығару кезінде аудиторлар бұрмалауларды анықтау үшін аудитті жоспарлау керек, олар елеулі сипатта болмаса да, қаржылық есеп беру үшін маңызды болуы мүмкін, тұтастай алғанда, бұрмалаулармен басқа да шоттар қалдықтарын біріктіру кезінде маңызды болады. 320 АХС аудитордан жалпы қаржылық есеп беру үшін маңыздылық деңгейінен төмен сомасы немесе сомаларды (сомасын немесе соманың жекелеген операцияларды сыныбының аз деңгейіне қарағанда) анықтауды талап етеді.

Шоттың елеулі қалдығы бұл ең төменгі бұрмалау, ол бұрмалау болып саналатын шот қалдығында бар болуы мүмкін. Бұл деңгейдегі бұрмалау - «рұқсат етілетін қателік» деген атаумен белгілі.

Жекелеген шоттардағы қалдықтарда рұқсат етілетін қателік пен маңыздылық

Рұқсат етілген қате аудитор қабылдауға дайын Глоссарийде IAASB терминдері бас жиынтықта максималды қате ретінде анықталады. Бұны тексерілетін шоттар қалдығымен байланысты дәлдік шарасын таңдауда ретінде қарастыруға болады. 530 АХС жаңа редакциясында, аудитті таңдауда рұқсат етілген «бұрмалау» термині рұқсат етілген «қате» терминімен алмастырды. Халықаралық аудит стандарттары мен ақпараттардың сенімділігін растау (IAASB) Кеңесінің мақсатты тобы тұжырымдамалардың мынадай мысалын ұсынды, оның пікірінше, рұқсат етілген бұрмалауды анықтау қарастырылуы тиіс:

Шот қалдығындағы рұқсат етілген бұрмалау операциялар класындағы сомасын білдіреді, аудитор оған қатысты келісімді кепілдік алуға тырысады, нақты бұрмалауда (негізгі жиынтық ішінде) артықшылық болмайды, және осылайша белгіленеді, егер мұндай сенімділік барлық шоттар үшін алынса, жиынтық бұрмалау маңыздылықтан аспайтын болса, аудитор жеткілікті сенімділікке ие болады.

Дегенмен елеуліліктің жалпы деңгейі қаржылық есептілік аудитінің дәлдік шарасы болып табылады, жалпы алғанда, аудитор бұл дәлдік шараны әрбір шот қалдығына бөліп қарастыру қажет.

Бұл ретте, әрине, маңыздылық деңгейін бөлу барлық шоттарда тепе-тең (сондықтан барлық рұқсат етілген бұрмалаулардың жалпы сомасы жалпы бұрмалаулар сомасына тең) тым оңайлатылған және сақтанымды.

Ол үшін түрлі себептері бар, бұл факт, яғни бұрмалау бір-бірін теңестірілуі мүмкін; есептік жазбаларға байланысты тексеру кезінде қателер табылуы мүмкін; және аудитор

әр-түрлі шот алдықтарындағы Бөлінбес тәуекел мен бақылау тәуекелінің факторларын ескеруі қажет. әртүрлі математикалық модельдер бар, рұқсат етілген қателерді анықтау үшін аудиторлар пайдаланылатын орынды болуы мүмкін қолданылатын таңдау әдісіне байланысты. 320 АХС IAASB қайта қарау бойынша өз жұмысында рұқсат етілген қателікті анықтау үшін бірыңғай тәсіл қолдану мүмкін еместігі туралы қорытындыға келді, өйткені бір тәсілді басқалармен салыстырып қолдау үшін қандай да бір сенімді дәлелдемелер жоқ, себебі, аудиттің сапасы пайдаланылатын тәсілмен тікелей байланысты. Әлбетте, бұл рұқсат етілетін қатені анықтау әрбір шоттағы қалдық үшін аудиторлық тұжырымдарды талап ететін шек болып табылады.

Маңыздылық туралы алдын ала пайымдаулар

Аудиторлар маңыздылық туралы алдын ала пайымдауларды есепті күнге дейін бірнеше ай бұрын жасауы мүмкін. Осылайша, шешім аралық қаржылық есептілік деректерге негізделуі мүмкін. Балама ретінде, олар алдыңғы жылғы қаржы нәтижелеріне негізделетін, түзетілген ағымдағы өзгерістерге, жалпы экономиканың жай-күйі және салалық үрдістерге негізделеді. Бұл бағалау жоспарланудың маңыздылығы деп жиі аталады, сайып келгенде, маңыздылық деңгейі кезінде ерекшеленуі мүмкін, аудит аяқталғаннан кейін пайдаланылатын, аудит нәтижелерін бағалау кезінде, өйткені қоршаған мән-жайлар өзгеруі мүмкін және ұйымдастыру туралы қосымша ақпарат аудит барысында алынатын болады.

Аудит барысында анықталған қателер нәтижесінде, мысалы, аудиторлар бұл компанияның қаржылық жағдайы нашар екенін білуі мүмкін, олар аудитті жоспарлау кезінде көрінеді. Мұндай жағдайларда маңыздылық деңгейі, пайдаланылатын аудитті бағалау нәтижелері жоспарланған маңыздылық деңгейінен төмен болуы мүмкін. Аудитті жоспарлау кезінде аудиторлар маңыздылықты мынадай екі деңгейде бағалау тиіс :

- Қаржылық есептілік деңгейінде (жиынтық елеулілік), өйткені аудиторлардың шындық пен әділдік туралы пікірі, тұтастай алғанда, қаржылық есептерде қолданылады;
- Шоттардағы қалдықтар деңгейінде, операциялар сыныбы мен ақпаратты ашуда (тестілеу маңыздылығы), өйткені аудиторлар қаржылық есептіліктің шындық пен әділділігі туралы жалпы қорытындысына жеткен кезде шоттардағы қалдықтарды тексереді.

Сондай-ақ, елеулілік аудиттің прогресі ретінде қаралғаны маңызды. 320 АХС, Аудит елеулілігі аудитті жоспарлау және жүргізу кезінде қаржылық есептіліктің қажеттілік деңгейін тұтастай қайта қарауды аудиторлардан талап етеді (белгілі бір операциялар класы үшін елеулілік деңгейін, шот қалдығы немесе ашуды, егер қолданылса) аудит кезіндегі ақпаратпен танысу жағдайына әкелген еді, себебі аудитор бастапқыда басқа деңгейді немесе елеулілік деңгейлерін анықтады. Елеуліліктің жалпы деңгейі мен сипаты шоттарындағы қалдықтар аудиторларға қандай шоттардағы қалдықтарды аудиттеу және жалпы қаржылық ақпаратта бұрмалаулардың салдарын қалай бағалауды анықтауға мүмкіндік береді. Шот қалдығы деңгейіндегі және операциялар сыныбындағы елеулілік аудиторларға қандай баланс элементтері немесе операциялар класы тексерілуі тиіс және қандай аудит процедурасы қолданылуы тиіс екенін (мысалы, бөлу немесе талдау рәсімдерін пайдалану керек пе?) анықтауға көмектеседі.

Маңыздылық және аудиторлық дәлелдемелер арасындағы өзара байланыс

Елеулілік те тәуекел сияқты аудиторлық дәлелдемелердің жеткіліктілігі туралы аудиторлардың пікіріне әсер ететін негізгі фактор болып табылады. Әдетте, ақылға қонымды етіп айтуға болады, мысалы, елеулілік деңгейі төмен болса, соғұрлым дәлелдемелер санының көптігі қажет (кері байланыс). Бұл да бірдей деп айтуға болады, ақылға қонымды сенімділікке көп дәлелдемелерді алу үшін қажет, кез келген бұрмалау қабылданған қалдық қорлары есебінде 100 000 фунт стерлингтен айпайтынына сенімді болу үшін бұны істеу керек, бұл бұрмалау £ 200 000-тен аспайды. Сондай-ақ, ақылға қонымды деп айтуға болады, шоттың қалдығы көп немесе одан да елеулі көп болғанда, дәлелдемелер санының көптігі қажет (тікелей байланыс). Бұл қорларға көп дәлелдер қажет, егер олар шамамен 30% жиынтық активтердің кемінде 10% құраса.

Аудиторлық дәлелдемелерді бағалау үшін елеулілікті пайдалану

Егер есептік жазбаларда бұрмалау болса, аудиторлар аудиттің қосымша процедураларын орындай алады немесе басшылықтан қателерді түзетуді талап етеді. Егер жаңылыс қателер елеуліліктен асса және басшылық түзетулерді енгізуден бас тартса, онда аудиторлар аудиторлық ескертпелер қорытындысын беру туралы мәселені қайта қарастыруы мүмкін. Аудиторлар мәселені қарау кезінде жиынтықты бұрмалау қаржылық есептілікті бұрмалау болып табылады ма деген мәселені зерттеуі тиіс, олар мыналарды қамтиды:

- Аудит барысында анықталған жаңылыс қателер (бұрмалауға белгілі)
- Болжамалы қателер, таңдау әдістерімен тестілеу барысында болған аудит компоненттері (бұрмалау ықтималы)
- Түзетілмеген бұрмалаудың ықтималдылығының алдыңғы кезеңдегі таза әсері, олар ағымдағы кезеңде қаржылық есептілікке әсер етеді. (320 АХС)

Аудиторлар бұрмалаудың жалпы жиынтығын қарастырады және оларды түзетуге қатысты мәселемен басшылыққа жүгіну қажеттілігін қарастырады. Аудиторлар егер жиынтық келісілмеген бұрмалаулардан елеулі асып кетсе, ескертпелермен аудиторлық есепті бере алады. (320 АХС). Бұл тарауда негізінен елеулілікке баса назар аударылады. Елеуліліктің түпкілікті бағалауы аудиторлық процедуралар нәтижелерін бағалауға байланысты болғандықтан, келесі тарауда түсіндіріледі.

ҚОРЫТЫНДЫЛАР

- Аудиторлар аудитті жоспарлайды және жүргізеді, бұрмалаушылықтарды анықтауда дұрыс күтілім жасайды.
- Елеулілік бұрмалаулар санына жатады, олар пайдаланушының шешіміне ықпал етуі мүмкін.
- Елеулілік - бұл кәсіби пайымдаулар мәселесі.
- Жоспарлау кезеңінде аудитор елеулілікті қаржылық есептілік деңгейінде бағалайды, содан кейін рұқсат етілетін қателер деңгейін анықтайды, тиісті әрбір шот қалдығын немесе жекелей аудит компонентін анықтайды.

- Елеулілікті жоспарлау елеулілік деңгейінен ерекшеленуі мүмкін, пайдаланылатын аудит нәтижелерін бағалау кезінде.
- Жоспарлау мақсаттары үшін аудиторлар кез келген қаржылық есептерде маңызды деп саналатын бұрмалаудың ең аз жиынтық деңгейін пайдаланады.
- Елеулі пайымдаулар сандық және сапалық болып табылады.
- Елеулілік пен аудиторлық дәлелдемелер арасындағы тәуелділік кері болады.
- Қаржылық есептемелердің шындығы мен әділдігін бағалау кезінде аудиторлар түзетілмеген бұрмалаудың жиынтығы елеулі болып табылады ма дегенді бағалайды.

Аудит мақсаты

Қаржылық есептілік аудитінің жалпы мақсаты мынадай болып табылады: аудиторларға «қаржылық есеп барлық елеулі аспектілермен белгіленген құрылымдық қаржылық есептілікке сәйкес дайындалды ма» деген пікірді білдіруге мүмкіндік береді. (200 АХС). Осы мақсатқа жетуде операциялардың әр класы үшін, шот қалдығы және оны ашуда аудиттің нақты мақсаттарын анықтау қажет. Қаржы есептілігін дайындау кезінде кәсіпорын басшылығы бірқатар бекіту туралы әрбір операциялар сыныбы, шот қалдығы немесе ақпаратты ашу, аталған қаржылық есептілік бекітулеріне пікір айтуына болады. Аудиторлар тұтастай алынған дәлелдер негізінде қаржылық есептілік бойынша тексеру арқылы алынған бекітуді, жекелеген шоттардағы қалдықтарға, операциялар сыныптарына немесе ашуға қорытынды құрастырады. Мақсаты – аудиторлық тәуекелді шоттағы қалдық деңгейінде шектеу үшін, сондықтан аудит аяқталғанда аудиторлық тәуекел қаржылық есеп тұтастай алғанда тиісті төмен деңгейде болады деген пікірді білдіреді. Осылайша, жалпы аудит тәуекелі әрбір шоттың қалдығын, операциялар класын немесе ашып көрсетуді құрайтын компоненттерге бөлінеді.

Қаржылық есептілікті басшылықтың бекітулері

Қаржылық есептілікте басшылықтың бекітуі айқын немесе анық болмауы мүмкін.

500 АХС «Аудиттік дәлелдеме» қаржылық есептіліктегі осы бекітуді төмендегіше түрде жіктеуді ұсынады.

Аудитор пайдаланылатын бекітулер мынадай санаттарға бөлінеді:

(a) Операциялар кластары және есептік кезеңдегі оқиғалар туралы бекітулер:

- *Пайда болуы* – тіркелген, өтіп болған және кәсіпорынға жататын операциялар мен оқиғалар.
- *Толықтығы* – бұл тіркелуге тиіс және тіркелген барлық операциялар мен оқиғалар.
- *Дәлдігі* – тіркелген операциялар мен оқиғаларға қатысты сома мен басқа да мәліметтер.
- *Жабылуы* – тиісті есептік кезеңде тіркелген операциялар мен оқиғалардың жабылуы.
- *Жіктелуі* – тиісті шоттарда тіркелген операциялар мен оқиғалар.

(b) Кезең соңында шоттағы қалдықтар туралы бекітулер:

- *Пайда болуы* – активтер, міндеттемелер және үлестік мүдделердің болуы.

- Құқықтары мен міндеттемелері – компания активтер құқықтарын иеленеді немесе бақылайды, ал міндеттемелер – бұл ұйымның міндеттемелері болады.
- Толықтығы – тіркелген барлық активтер, міндеттемелер және үлестік мүдделер.
- Бағалау мен бөлу – активтер, міндеттемелер және үлестік мүдделер. Қаржылық есептілікке енгізілген тиісті сомалармен және кез келген тиісті бағалау немесе бөлуді түзету ескеріледі.

(с) Ұсыну және ашу туралы бекітулер:

- Құқықтар мен міндеттемелердің туындауы. – Операциялар мен басқа да мәселелер болады және олар кәсіпорынға жатады.
- Толықтығы – қаржылық есептілікке енгізілуі тиіс барлық ашылулар енгізіледі.
- Жіктелуі және түсініктілік – тиісті түрде ұсынылған және сипатталған қаржылық ақпарат. Ақпаратты ашу анық көрінеді.
- Дәлдік және бағалау – қаржылық және өзге де ақпарат әділ және тиісті сомаларымен ашып көрсетіледі.

Дереккөз: Авторлық құқық © Халықаралық бухгалтерлер федерациясы (БХФ). Барлық құқықтары қорғалған. БХФ рұқсатымен пайдаланылады. 500 АХС. IAASB халықаралық аудит стандарттары мен ақпараттарды растау Кеңесі.

Дегенмен бекітулер шоттардың қалдықтары және ақпаратты ашу операцияларына бөлінеді, олар бір-бірімен байланысты, сондықтан аудиторларға операциялар үшін қалдықтарға немесе ашуларға қатысты жеке дәлелдемелерді алу міндетті емес. Мысалы, егер аудиторлар тіркелген операциялардың толықтығын тексерсе, бұдан кейін шот сальдосы мен ақпаратты ашу аяқталуы мүмкін. Сонымен қатар, бекітулерді туындаған және болатыны туралы, сондай-ақ дәлдік бекіту, жіктеу және бағалау деп топтастыруға болады. Тек туындаған операциялар салдарынан актив немесе міндеттеме болуы мүмкін. Бастапқыда тану кезінде шот қалдығы элементінің тиісті теңгерімдік құны операциямен анықталады, ол тиісті сомада дәл және дұрыс есепке тіркеледі (яғни жіктеу). Алайда, өзінің қорытындысына жеткен кезде аудиторлар әрбір жеке бекітуге жататын жеткілікті дәлелдемелер болуын көрсетуі тиіс. Дегенмен жабылу толық пайда болуына байланысты, өйткені ол орын алған есепті кезең ішінде барлық операциялар мен оқиғаларды тануға жатады, ол аудит максаттары үшін жеке бекіту ретінде қарастырылады, өйткені операцияларды тіркеу уақыты сыни болып табылады, тіркелген операциялар немесе оқиғалардың пайда болуы немесе толықтығы емес. Кейбір осы бекітулерге қысқаша түсініктеме алу үшін, келесі баланс компонентін қарастырайық:

Ағымдағы активтер:

Ақша қаражаты£ 252 900

Бұл баланстағы элементті ұсынуға басшылық мынадай анық бекітулер жасайды:

- Ақша қаражаттары бар (болуы)
- Дұрыс ақшалай қаражаттың сомасы 252 900 фунт стерлингті құрайды (бағалау)
- Ақша қаражаттын пайдалануға шектеулер жоқ (толықтығы).

Басшылық сондай-ақ мынадай айқын емес бекіту жасайды:

- Барлық ақшалай қаражат, ұсынылуы тиіс, енгізілген (толықтығы).

- Барлық кассалық операциялар дұрыс тіркелді (дәлдігі).
- Ақша қаражатымен байланысты барлық операциялар дұрыс шоттарында тіркелген (жіктеу).
- Ақша қаражатымен байланысты барлық операциялар дұрыс есепті кезеңде тіркелген (жабылу).
- Барлық ақшалай қаражат компанияға тиесілі есепке кіргізілген (кұқық).

Соңғы бекіту ұсынылған актив айналымының ақшалай қаражатынан шығуы керек, және түсіндірмелерді ашуда қандай да бір сілтемелер болмаған жағдайда болады. Егер қандай да бір осы бекіту бұрмалау болып табылса, онда қаржылық есептілік те бұрмалануы мүмкін.

Келесі бөлімдерде бекітудің әрбір санаты сипатталады және мысалдар келтіріледі. Содан кейін ақша қаражаты үшін бекітудің әр санатынан алынған аудиттің нақты мақсаттары сипатталып түсіндірілетін болады.

Болуы немесе пайда болуы

Тіршілік ету физикалық мәндегі шоттарға қолданылады, яғни ақшалай қаражаттар мен қорларға, сондай-ақ физикалық мәні жоқ шоттарға, яғни саудалық дебиторлық берешек пен кредиторлық берешекке қолданылады. Жоғарыда келтірілген мысалда бұл бекіту ақшалай қаражатқа енгізілген мақалалардың бар екенін білдіреді, депозиттегі және банктік шоттардағы ұсақ ақшалар. Бұл элементтер үшін дұрыс сома 252 900 фунт стерлинг болып табылатынын анықтауға қолданылмайды. Соңғысы бағалауды бекітуге жатады. Аудитордың осы бекітуге қатысты негізгі жұмысы қаржылық есептілік ықтималын элементтерді қосу арқылы асырып көрсетумен байланысты, соңғы операциялардың салдарынан болады немесе кәсіпорынға жатпайтын тиесілі операцияларды қосу жатады.

Басшылық сондай-ақ пайда мен шығыс туралы есепте көрсетілген бұл кірістер мен шығыстарды бекітеді, бұлар операциялар мен оқиғалардың нәтижелерін және кәсіпорынға жататынын білдіреді. Тағы да бұл бекіту туындаған оқиғалардың болған операциялар мен оқиғаларына ғана қолданылатындығы туралы не болмаса көрсетілген сомалар дұрыс болып табылады ма дегенді білдіреді. Егер көрсетілген сату бойынша есеп операцияларында жалған мәлімет болса немесе көрсетілген шығындар жеке шығындарды қамтып, кәсіпорынға тиесілі есептелінсе, бұл бекіту бұрмаланған болар ма еді.

Толықтығы

Қаржылық есептілікке ұсынылған әрбір шоттағы қалдық үшін басшылық жасырын бекітеді, барлық байланысқан операциялар мен оқиғалар енгізіледі. Мысалы, басшылық бекітеді, бұл ақша қалдығы 252 900 фунт мөлшерін қамтиды, ақша қаражатымен және барлық жоғарыда аталған ақша қаражатына байланысты барлық операциялардың салдарын. Егер банктік шоттағы қалдық жіберілген болса немесе ақшалай қаражатпен операциялар тіркелмеген болса, онда толықтық туралы бекіту ақша қаражаты үшін бұрмаланған болады.

Аудиторлардың толықтық туралы бекітуге қатысты алаңдаушылығы негізінен, қаржылық есептілік балансының азаюы элементтерін өткізу есебіне байланысты болуы

мүмкін немесе жасалатын операциялардың салдарынан болады. Егер кемшіліктер анықталған болса, онда сомалардың дұрыстығы туралы мәселеге енгізілуі қажет және дәлдік немесе бағалау туралы бекітуге жатады. Бұл бекіту аудиторлар үшін неғұрлым күрделі тексеру болып табылады, өйткені жөнелтілетін соңғы сұрау болып табылады, ол тіркелген болуы тиіс. Сондай-ақ аудиттің бұл міндеті, студенттерге неғұрлым көп қиындықтар тудырады. Қаржылық есептілікті ашу толықтығында басшылық мынаны білдіреді, қаржылық ақпарат тиісті түрде ұсынылады және ілеспе ашумен барабар болып табылады. Егер ақшалай қаражатты пайдалану шектелген болса, ал қаржылық есептілікке енгізілген ескертулер бұл фактіні көрсетпесе, онда бұл бекіту ақша қаражатымен қате баяндау болар еді.

Жабылулар

Жабылулар бұл туындаудағы ерекше жағдай және толықтық мағынаны білдіреді, ол операциялар немесе оқиғаларды қате енгізуге жатады, біткеннен кейінгі кезеңде болған немесе операциялар мен оқиғаларды тіркелу уақытының аяқталуына дейінгі кезеңіне қалдыру болып табылады. Мысалы, кәсіпорын ақшалай қаражатқа бір немесе екі күнге дейін алынбаған кезең аяқталғаннан соң немесе төлемдерді жасау кезеңінің аяғына дейін касса кітабында тіркелмеген, аяқталған кезеңге дейін жасалынған ақшалай қаражатты қосуы мүмкін.

Құқықтары мен міндеттемелері

Құқықтар мен міндеттемелер бекітуі, басқа бекітуден айырмашылығы, кірістер мен шығыстар шоттарына жататын активтер мен міндеттемелерге жатады. Бұл бекіту болашақ экономикалық пайдалармен бақылау дәрежесін құрайтын құқыққа жатады, жеткілікті актив ретінде тану үшін және міндеттемелерге (занды немесе сындарлы), міндеттеме ретінде оларды жеткілікті деп тану үшін қолданылады. Басшылық күмәнмен бекітеді, мысалы, ол баланста көрінген ақшалай қаражатты және басқа активтерді бақылайды, кредиторлар және басқа міндеттемелер ұйымның міндеттемелері болып табылады.

Дәлдік, жіктеу және бағалау

Шот қалдығы туралы есеп тиісті сомада мынаны білдіреді, аталған сома бухгалтерлік есепте қолданылатын стандарттарға сәйкес анықталған және математикалық қателері немесе белгілері жоқтығын білдіреді. Бухгалтерлік есепте қолданылатын стандарттарға сәйкес соманы анықтау активтер, міндеттемелер, кірістер мен шығыстар ретінде тиісті бағалауды қамтиды:

- Бастапқы құны бойынша тиісті өлшеу алғашқы тану кезінде және тиісті әділ құнын бағалау бойынша (мысалы, сатудың таза құны, нарықтық құны немесе ағымдағы құны) кейінгі қайта бағалау кезінде
- Басшылықтың бухгалтерлік бағалаудағы негізділік
- Есеп саясатын қолданудағы келісімділік.

Мысалы, саудалық дебиторлық берешек таза өткізу құны бойынша көрсетіледі; қорлар ең төменгі құны мен таза сату құны бойынша көрсетіледі, ал инвестициялар олардың сипаттарына байланысты, өзіндік құны немесе нарықтық құны бойынша көрсетіледі. Бухгалтерлік есеп бағалары күмәнді қарыздар мен қорларды сатудың таза

құны сияқты ақылға қонымды резервтер болуы тиіс. Бұл қай жерде қолданылса, өзгерту аяқталған жағдайларды қоспағанда, есеп стандарттарын бағалауға қойылатын талаптар дәйекті түрде белгіленген кезеңдер ішінде қолданылуы тиіс.

Дәлдік операциялар мен оқиғаларды дәл сипаттауға жатады, сондай-ақ журналдағы жазбалардың дұрыстығына, бухгалтерлік кітаптардағы шоттар өткізбелері мен шоттардағы қалдықтарды анықтау жатады. Ол мынадай баптар үшін есептеу және амортизациялар есептеу дұрыстығына жатады: жиынтықтағы математикалық қателіктер, ақша түсімдерінің журналында, төлемдер немесе қате басылу журналда, тіркеу сипатындағы немесе операция сомасында немесе журнал қорытындыларын тарату кезінде, бас кітаптың «ақша қаражаттары» шотында, ақша қаражатын бағалауды бекітуде бұрмалауға әкелуі мүмкін.

Аудиттің нақты мақсаттары

Аудиторлар қаржылық есептілік бекітулерін пайдалана отырып, әрбір шоттағы қалдық үшін аудиттің нақты мақсаттары әзірлейді. 5.3-кесте ақшалай қаражатқа арналған аудиттің нақты мақсаттарының ауытқуын суреттейді. Аудиттің нақты мақсаттары әрбір аудиттен өтетін ұйымның жағдайларына бейімделеді, оның экономикалық қызметі және оның есеп саясаты мен практикасы сияқты сипатына жасалынады. Жинақталған дәлелдемелерден аудиторлар басшылықтың кейбір бекітулері жалған түсініктермен жасалынған ба деген қорытындыға келеді. Нәтижесінде аудиторлар жекелеген бекітулерге, тұтастай алғанда қаржылық есептіліктің дұрыстығы мен әділдігі туралы пікір алу үшін қорытындыларды біріктіреді.

5.3-кесте. Ақша қаражаты үшін аудиттің нақты мақсаттары

БЕКІТУЛЕР САНАТЫ	АУДИТТІҢ НАҚТЫ МАҚСАТЫ
Болуы немесе пайда болуы	Есепті күнге ұсақ-түйек ақша болады, депозитке салынбаған ақшалай түсім, банктегі ақшалай қаражат және кез келген ақша деп көрсетілген басқа да мақалалар.
Толықтығы	Тіркелген ақшалай қаражат барлық ұсақ ақшаны, депозитке түспеген ақшалар және басқа да қолдағы ақшалай қаражатты қамтиды. Ақшалай қаражатқа енгізілген барлық элементтер, шексіз және ақшалай қаражат операциялар үшін қол жетімді. Қажетті ашылулар, бұлар жасалынған қалдық туралы өтемақылық келісім сияқты. Тіркелген ақшалай қаражат банк шотындағы барлық қалдықтарды қамтиды.
Жабылуы	Операциялар мен оқиғалар екі жағынан кезеңнің соңынан дұрыс тіркелген, яғни дұрыс есепті кезеңде.
Құқықтары мен міндеттері	Ақша қаражатына енгізілген барлық заттар есепті күнге компанияға тиесілі.
Дәлдік, жіктеу және бағалау	Ақшалай қаражаттағы элементтер дұрыс есептелінген. Қолма-қол ақша түсімдері мен төлемдер журналдары математикалық дұрыс болып табылады және бас кітаптағы дұрыс шоттарға дұрыс бөлінген. Қолдағы ақшалай қаражат дұрыс есептелінген. Банктік шот сальдосы дұрыс келісілген.

ҚОРЫТЫНДЫЛАР

- Қаржылық есептіліктегі басшылықтың бекітуі әрбір шот қалдығы, операциялар класы немесе ашу үшін аудиттің нақты мақсаттарын әзірлеу кезінде пайдалы жөнелтілім нүктесі болып табылады.
- Егер қандай да бір осы бекітулер бұрмалану болып табылса, онда қаржылық есептілік те айтарлықтай бұрмалануы мүмкін.
- Болуы немесе пайда болу туралы бекітудің бұрмалануы қаржылық есептілік компоненттерінің тым артуына әкеледі.
- Толықтығын бекітудің бұрмалануы қаржылық есептілік компоненттерін төмендетуге әкеледі.
- Егер бухгалтерлік есептің стандарты дұрыс қолданылмаса, элементтер дұрыс есептелмесе немесе жинақталмаса, кірістер немесе шығыстар дұрыс емес есепті кезеңде көрсетілсе немесе негізсіз бағаланса дәлдік, жіктеу немесе бағалау бекітулерінде бұрмалану болады.
- Егер қаржылық ақпарат бухгалтерлік есепте қолданылатын стандарттарға және нормативтік талаптарға сәйкес берілмесе және ілеспе ашу дәлме-дәл болмаса, толықтық бекітуінде бұрмалану болады.

Аудиторлық дәлелдемелер

Аудиторлық дәлелдемелер: «аудиторлық қорытынды үшін түпкі негіз... «бекітудің» негіздеу құралы немесе қаржылық есептердегі гипотезалар, сондай-ақкүмәнге қатысты мәселені шешеді», және дәлелді материал болады, « бұл - құрал, аудиторлар олардың көмегімен өз пікірін қолдау үшін дәлелдемелер жасайды»³.

Маутиц және Шараф⁴ былай деді: « (аудиторлық дәлелдемелердің) ...құрамы аудит жағдайларына байланысты және «аудитор оны жинау мен бағалау үшін пайымдауды пайдаланады». Грей (1991)⁵ «сот талқылауы процесінің» сипаты қосымша зерттелуі тиіс дегенді ұсынды.

500 АХС сәйкес «Аудиторлық дәлел» - бұл аудиттің пікіріне негізделетін, аудиторлар қорытындылар жасағанда пайдаланылатын барлық ақпараттар. Аудиторлық дәлелдер мыналардан тұрады:

- Қабылданған шешімдер негізіне жататын бухгалтерлік деректер;
- Аудиторларға қолжетімді барлық растайтын ақпараттар.

Әр санаттағы және 500 АХС санатына қарым-қатынасына қатысты дәлелдердің әрбір түріне мысалдар 5.4-кестесінде көрсетілген. Компьютерлік ақпараттық жүйесінде (КАЖ) бухгалтерлік есептің базалық мәліметтері электрондық форматта болуы мүмкін, және басылып шығуы немесе басылып шықпауы мүмкін. Әдетте, екі санат та дәлелдемелерді талап етеді. Негізге алынған бухгалтерлік деректер алмастырылмайтын болып табылады, өйткені олар кәсіпорынның қаржылық есебінің негізін қамтамасыз етеді. Дегенмен, бұл өте маңызды болып табылады, себебі аудиторлар қаржылық есептің дәйектілігін растайтын немесе бекітетін дәлелдемелер алуы керек. Осы дәлелдемелердің елеулі бөлігі ұйымның шегінде қол жетімді болады, бірақ ұйымнан тыс көздерін жиі пайдалануды талап етіледі (мысалы, клиенттер мен тәуелсіз сарапшылар).

Б.4-көстө. Аудиторлық дәлелдемелердің санаттары мен түрлері

АУДИТОРЛЫҚ ДӘЛЕЛДЕМЕЛЕРДІҢ СИПАТЫ	АУДИТ СТАНДАРТТАРЫМЕН ӨЗАРА БАЙЛАНЫС
<p>Бухгалтерлік деректер негізіне жататын</p> <ul style="list-style-type: none"> • Бастапқы тіркеу кітаптары • Бас кітап пен қосалқы шоттың есебі • Бухгалтерлік есеп бойынша тиісті басшылық • Бейресми жазбалар мен меморандумдар, жұмыс парақтары сияқты есеп айырысулар мен тексерулер <p>Растайтын ақпарат</p> <ul style="list-style-type: none"> • Чектер, шот-фактуралар, келісім-шарттар сияқты құжаттар • Растау және басқа да жазбаша өтініштер • Бақылаулар, тексеру мен жеке тексеру, сұраныстан ақпарат • Аудиторлармен алынған немесе әзірленген басқа да ақпарат 	<p>АУДИТТІҢ ЖЕТКІЛІКТІ ЖӘНЕ ТИІСТІ ДӘЛЕЛДЕМЕЛЕРІ</p>

Дәлелдемелердің нақты көздерін анықтау процесі аудиттің нақты мақсаттарын қанағаттандыру үшін, жеке шоттардағы қалдықтары келесі мәтіннің тарауларында егжей-тегжейлі қаралады. Бұл тарауда дәлелдемелер типін сәйкестендіру мен қаржылық есептілік бекітулерінің жалпы құрылымы құрылатын болады.

500 АХС аудиттік дәлелдеме

500 АХС мәлімдейді: «Аудитор тиісті аудиторлық дәлелдемелердің жеткілікті мөлшерін алуға міндетті, аудитордың пікіріне негізделетін ақылға қонымды қорытындылар жасау үшін». «Жеткілікті» (жеткілікті саны) «тиісті» (релеванттық және дұрыс) аудиторлық дәлелдеме алынуға тиіс, пікірін білдірудегі негізін ақылға қонымды етіп (ұтымды) қамтамасыз ету стандартта көрсетіледі. Егер жеткілікті тиісті дәлел жоқ болса, онда аудиттің көлемі шектеледі, ол аудиторларға сөзсіз оң пікір беруге кедергі келтіруі мүмкін. Аудиторлық дәлелдеме пікірді қолдау үшін қажет, бұл нақты аудиттің мән-жайларын мұқият зерттегеннен кейін кәсіби пайымдаулар қабылдау кезінде аудиторларға талқылау үшін керек. Факторлар, аудиторлардың пікіріне әсер етуі мүмкін, бұл келесі бөлімдерде талқыланады.

Аудиторлық дәлелдемелердің жеткіліктілігі

Жеткіліктілік аудиторлық дәлелдемелердің санына жатады. Факторлар аудитордың жеткіліктілікті бағалауына әсер етуі мүмкін, ол қамтиды:

- Тәуекел және маңыздылық
- Экономикалық факторлар
- Негізгі жиынтықтың мөлшері мен сипаттамалары.

Тәуекел және маңыздылық

Тұтастай алғанда, шоттар үшін көп дәлелдер қажет, олар қаржылық есептілік үшін маңызды болып табылады. Мысалы, өндірістік компанияны тексеру кезінде дәлелдемелердің саны, аудит мақсаттары үшін қолдауға қажетті қорлар үшін көп болады, алдын ала төленген шығыстар үшін аудит мақсаттарына қажетті санына қарағанда.

Осыған ұқсас, есептік жазбалар үшін, олар, бәлкім, бұрмалануы мүмкін, әдетте бұрмаланбағанға қарағанда оларға көп дәлелдемелер қажет. Мысалы, қорларды бағалауда қателіктердің жоғары тәуекелі болады, зауыттың алаңдары ретінде пайдаланылатын жерді бағалау кезінен қарағанда. Сенімділіктің қажетті дәрежесі (керісінше, аудит тәуекелі) дәлелдемелердің жеткіліктілігіне әсер етеді. Аудитор аудиторлық тәуекел деңгейін қолайлы төменгі деңгейге дейін төмендету үшін дәлелдемелер алуға тиіс.

Экономикалық факторлар

Аудиторлар экономиканың шегінде жұмыс істейді, оларды мойындатады, бұл жеткілікті дәлелдемелер ақылға қонымды мерзімде және дұрыс жұмсалған шығындардан алынуы тиіс. Осылайша, аудиторлар қосымша шығындар уақыты мен алынған дәлелдемелердің саны бойынша да, сапасы бойынша ілеспе пайда шығынын беруге қатысты шешімімен жиі ұшырасады.

Кәсіпорынның 25 филиалдарының әрқайсысындағы қолда бар қорларды тексеру үшін, мысалы, аудиторлар әрбір филиалын барып көре алады. Төменгі шығын баламасы бес филиалдарға барып көру және басқа 20 филиалдарда алдыңғы филиал ұйымының ішкі аудиторларының есептеріне сүйенеді. Қорлардың елеулілік, ішкі бақылау және тәуекел факторлары аудитор таңдаған стратегияларды негіздеу үшін бағалануы тиіс. 500 АХС бекітеді, осыған байланысты қиындықтар немесе байланысты шығыстар өздігінен аудит процедураларын жасауда баламасы жоқ нақты негіз болып табылмайды.

Негізгі жиынтықтың мөлшері мен сипаттамалары

Негізгі жиынтықтың мөлшері элементтер санын, жалпы соманы құрайтын мысалы, несиеге сату операцияларының саны немесе сату тіркеліміндегі клиенттердің есеп жазбаларының санын көрсетеді. Есептік жиынтығының мөлшері, қаржылық есептіліктің көптеген элементтер негізіне жататын дәлелдемелерді жинауда практикалық қажеттілігіне таңдау жасайды. Аудиттің іріктеу сипаты 8-тарауда түсіндірілетін болады.

Аудиторлық дәлелдемелердің орындылығы

Орындылық аудиторлық дәлелдемелер сапасына жатады. Дәлелдемелер қолайлы болу үшін олар маңызды және сенімді болуы тиіс.

Маңыздылық

Маңыздылық мынаны білдіреді, дәлелдемелер аудитордың мақсаттарына тексеру бекітуіне сілтемемен берілуі тиіс. Аудитор анықтай алады, мысалы, тексеру жолымен қорлардың болуын, сондай-ақ бекітуді бағалаудағы дәлелдемелерді ұсыну үшін қорлар бағасына тексерулер жүргізуі тиіс.

Сенімділік

Дәлелдемелердің дұрыстығына мынадай факторлар әсер етеді, ақпараттың сипаты мен көзі ретінде оның уақыттылығы және объективтілігі әсер етеді. Осы факторлардың маңыздылығы мынадай мысалдармен сипатталады.

Ақпарат көзі мен сипаты

Дәлелдемелер ауызша немесе жазбаша болуы мүмкін және аудиторлармен құрылуы мүмкін, кәсіпорынның тыс жерлеріндегі көздері шегінен алынған немесе ұйымның ішкі көздерінен алынған дәлелдемелер болуы мүмкін. Ақпарат көзінің аудиторлық дәлелдемелер дұрыстығына әсері туралы жорамалдарды, 500 АХС таниды:

- Сыртқы көздерден алынған аудиторлық дәлелдемелер ұйымның есепке алу жазбаларынан алынған деректерге қарағанда сенімдірек болып табылады.
- Ұйымның жазба есебінен алынған аудиторлық дәлелдер, тиісті ішкі бақылау құрылымы тиімді жұмыс жасағанда неғұрлым сенімді болады.
- Тікелей аудиторлармен алынған дәлелдемелер, кәсіпорынмен алынған немесе кәсіпорын тұлғасынан алынған дәлелдемелерге қарағанда анағұрлым сенімдірек болып табылады.
- Құжаттар түріндегі дәлелдемелер және жазбаша ұсыныстар ауызша ұсынысқа қарағанда анағұрлым сенімді болады.
- Фотокөшірмелер немесе факсимильді көшірмеге қарағанда түпнұсқа құжаттар анағұрлым сенімді болады.

Мәселен, сіз аудитор сияқты, қолда бар ақша қаражатының сомасына қатысты дәлелдемелер іздейсіз, Х клиентіне тиесілі. Сіз тұжырым жасайсыз, бұл ақша есептелуі керек болып саналады, бірақ кіммен – Сізбен немесе кәсіпорынмен? Сізде қолма-қол ақша сомасы туралы жеке мәліметтер бар деп ойлайсыз, кәсіпорын санау жасап, сізге есеп береді және сізде жанама мәліметтер бар. Әлбетте, біріншісі неғұрлым сенімді дәлелдер береді. Клиенттің балансы үшін сіз ұйым ішіндегі дәлелдемелерді тексере аласыз (мысалы, шот-фактураның түпнұсқасын) немесе клиенттен берешек қалдығын растауды сұрай аласыз. Бұл жағдайда соңғысы барынша сенімді дәлелдеме болып саналады, өйткені клиент кәсіпорынға тәуелді емес үшінші тарап болып табылады.

Уақыттылық

Уақыттылық қолданылатын дәлелдемелер күніне дейінгі уақытқа жатады. Дәлелдемелер уақыттылығы әсіресе ағымдағы активтерді, ағымдағы міндеттемелер және тиісті пайда мен шығын баланстарын тексеру үшін маңызды. Осы шоттарға аудиторлар дәлелдемелер іздейді, компания ақша қаражаттарына, есепті күнге сату және сатып алуда тиісті жабылу жасағаны туралы. Бұл міндет жеңілдетіледі, аудиттің тиісті процедуралары осы уақытқа немесе оған жақын уақытта қолданылады. Осындай жолмен, есеп тапсыру мерзімінде жеке есептеудің нәтижесінде алынған дәлелдемелер, басқа уақытта есептеген саннан қарағанда, осы мерзімде ең жақсы дәлелдеме санын береді.

Объективтілігі

Өз табиғатынан объективті болып табылатын дәлелдемелер, әдетте, субъективті дәлелдемелерге қарағанда неғұрлым сенімді болып саналады. Мысалы, материалдық активтердің болуына қатысты дәлелдемелер жеке тексеру арқылы дәлдіктің елеулі дәрежесінде белгіленуі мүмкін. Керісінше, басшылық бағалауын қолдау жөніндегі дәлелдемелер, қорлардың ескіруі мен өнімге кепілдіктер туралы резервтер едәуір субъективті дәрежеде болуы мүмкін. Мұндай жағдайларда аудиторлар тиіс:

- Бағалауды жасайтын тұлғаның адалдығы мен тәжірибесін қарастыруы, және

- Кәсіпорын күтетін бағалауды алудағы процестердің орындылығын бағалауы тиіс.

Орынды негіз

500 АХС мәлімдейді, аудиторлық қорытындыны қалыптастыру кезінде аудитор барлық қол жетімді ақпаратты зерделемейді, өйткені, әдетте, іріктеу әдісін пайдалана отырып және тестілеу үшін басқа да таңдау тәсілдерінің элементтерін қолдану арқылы қорытындылар жасауға болады. Сонымен қатар, аудитор, әдетте, қажетті аудиторлық дәлелдемелерге сүйенеді деп санайды, міндеттілерге қарағанда ұсынымдар ретінде; алайда, дұрыс сенімділік алу үшін аудитор күмәнді аудиторлық дәлелдемелерге қанағаттанбайды.

Кәсіби пікір

Мәселе кәсіби пікір туралы екендігін ескере отырып, әртүрлі аудиторлар қаржылық есептер туралы қажетті пікірлерін алуда әрдайым дәлелдемелердің саны мен сапасы туралы бірдей қорытындылар жасай бермейді. Алайда, бірнеше факторлар дұрыс негізге жататын талаптарды біркелкі қолдануға қол жеткізуге ықпал етеді. АХС құрамында аудиторлық дәлелдерге қатысты көптеген нақты талаптар бар және осы талаптарды қанағаттандыру тәсілдері туралы нұсқаулар береді. Мысалы, 501 АХС, «Аудиторлық дәлелдемелер ерекше мақалалар үшін қосымша қарастырулар» мына фактіні талап етеді (басқаларымен қатар), егер қаржылық есептілік үшін қорлар маңызды болып табылған кезде, аудитор олардың жұмыс істеуі мен жай-күйіне қатысты, мүлікті түгендеуге қатысып, жеткілікті аудиторлық дәлелдеме алуға тиіс. Аудиторлар талаптардан болатын кез келген ауытқуды түсіндіруі тиіс және АХС талаптарының сақталмау салдарын мұқият ескеруі тиіс.

Аудит практикасы өзіне екі теңестіретін күштерді қамтиды. Бір жағынан, аудиторлық фирмалар жақсы түсінеді, аудиторлық есепке келмейтін талаптарды пайдаланғаны үшін кімге зиян келтірілген деген қорытынды шығаруға жеткіліксіз негіз әкелуі мүмкін. Екінші жағынан, бәсекелестік, әдетте, әрбір фирмада шығындар және саналы сыйақы бар дегенге әкеледі. Тиісінше, фирма жекелеген аудиторлық тапсырмаларға қатысты шектен тыс жоғары сенімділік дәрежесін алудан тежеледі, өйткені басқа фирмалар аз шығындармен аудит жүргізуі мүмкін.

Кәсіби скептицизм

Басшылық қаржылық есептілікке жауапты болады, сондай-ақ бухгалтерлік есептің деректері негізіндегі есептерді, және оларды растайтын дәлелдемелердің басым бөлігін бақылай алады. Кәсіби күмәнданушылық тиісті теңгерімдегі жетістікке, басшылыққа сенімсіздік арасында және басшылықтың тұтастығына деген толық сенімге байланысты. Аудитті жүргізу кезінде аудиторлар кез келген күдікті мән-жайларға (мысалы, алаяқтық белгілері) немесе басқа шарттарға (мысалы, компания биржада тіркелгісі келеді) назар аудару керек, бұл скептицизмді талап ете алады.

Растаушы ақпараттардың формасы

Студент аудит бойынша есептік мәліметтер негізіне жататын негізгі компоненттер белгісімен таныс болуы тиіс, 5.4-кестеде көрсетілген (журналдар, шот, жұмыс парағы, салыстырып тексерулер және т. б.). Бұл бөлімде ақпаратты растайтын әрбір негізгі типтер анықталып, нақтыланатын болады және ол үшін аса маңызды, оның сипаты, сенімділік пен бекіту санаты қаралды.

Талдау дәлелдемелері

Талдау дәлелдемелері ағымдағы кезеңдегі кәсіпорынның деректерін салыстыруды қамтиды, мысалы жиынтық табыс сияқты немесе күтілетін мәндермен активтердің табыстылығын талдайды. Қалыпты күту алдыңғы кезеңдегі маңызға ұқсас мәндерден тұрады. Балама ретінде аудиторлар ағымды маңыз бюджеттік сомаларымен байланысты болады деп күтеді, салалық деректермен немесе арнайы әзірленген кезеңнің белгілі өзгерістеріне негізделген мәндермен байланысты. Содан кейін қаржылық есептіліктің жекелеген баланстарының болу тұрғысына, толықтығы мен бағалаудағы дұрыстық пен әділдік туралы қорытындылар істеу үшін салыстыру қолданылады. Бірнеше өзара байланысты қаржылық ауыспалы болжалдарға сәйкес, бұл түрдегі дәлелдемелердің сенімділігі артады. Тіркелген сату кезінде, сатудың өзіндік құны, жалпы пайда айырымы мен саудалық дебиторлық берешек және қорлардың айналымдылық көрсеткіштері болжалдарға сәйкес келеді, мысалы, талдау дәлелі толықтық пен бағалаудың, түсім сальдосы үшін және сатудың өзіндік құнының болуын растайтын бекіту ретінде қарастырылуы мүмкін. Болуы және бақылау тиімділігі талдау дәлелдемелерінің сенімділігіне әсер етеді. Бақылау тиімді болған кезде аудиторлар ақпараттың дұрыстығы мен талдау рәсімдерінің нәтижелеріне үлкен сенімділік артады.

Растау

Растау тікелей жазбаша жауаптарды білдіреді, нақты ақпараттағы сұрауларды, білетін үшінші тұлғалармен жасалады. 5.5 – кестеде жиі расталатын элементтер көрсетілген.

5.5-кесте. Жиі расталатын элементтер және олардың көздері

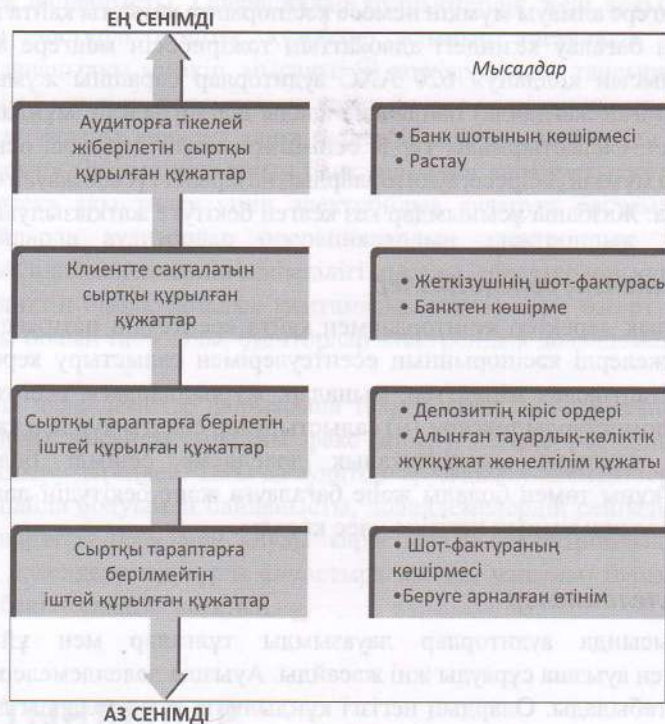
БАБТАР	АҚПАРАТТАНДЫРЫЛҒАН ЖАУАПКЕР
Банктегі ақша қаражаты	Банк
Дебиторлық берешек	Жеке клиент
Қоймадағы сақтаулы қоғамдық пайдалану қорлары	Қойма күзетшісі
Кредиторлық берешек	Жеке жеткізушілер
Төлеудің борыштық міндеттемелері	Сенімді тұлға
Жалдау шарттары	Жалға беруші
Шығарылған жай акциялар	Тіркеуші
Сақтандыру өтемі	Сақтандыру компаниясы

505 АХС «Сыртқы растаулар» растамаларды пайдалану жөнінде ұсынымдар береді, олар сенімділіктің жоғары дәрежесі болып саналады. Аудиторлар үшін сауда-дебиторлық берешекті растайтын дәлелдемелерді алу әдеттегі тәжірибе болып табылады, бұл банк шотындағы қалдықтарды растауға жасалатын орынды әрі дұрыс және

стандартты тәжірибе. Басқа қосымшалардағы растауларды пайдалану салыстырмалы құн мен дәлелдемелердің баламалы формаларының сенімділігіне байланысты, олар аудиторларға қол жетімді болуы мүмкін. Алайда, дайындаумен байланысты күш және сұрау салуларды жіберу, растау, жауаптарды талдаулар, осылайша, өте еңбекті қажет ететін қымбат дәлелдемелер нысаны болуы мүмкін. Дәлелдемелердің бұл түрі бекітудің кез келгенін растауы мүмкін, бірақ бірінші кезекте бұл бекітулердің болуы мен жабылудың пайда болуымен байланысты.

Құжаттамалық дәлелдемелер

Құжаттамалық дәлелдемелер – мәмілелерге жататын құжаттарды, шот-фактура және өтінімдер, сондай-ақ мынадай мәселелер, директорлар кеңесінің хаттамалары, жалдау келісімшарттары және банктік көшірмелер сияқты құжаттарды қамтиды. Құжаттар сыртқы немесе ішкі болып құрылуы мүмкін, әдетте, кәсіпорын файлдарда сақталатын және аудиторлардың тексеру сұраныстарына қол жетімді болуы тиіс. Құжаттарға мысалдар, сырттай құрылған, клиент тапсырыстарының нысандарын, жеткізушілердің шот-фактураларын, салық салуды және банктік көшірмелерді қамтиды. Сыртқы құрылған құжаттар сенімді болып саналады, өйткені олар үшінші тәуелсіз тараптардан шығады. Дегенмен, олар аудиторларға көрсетілуге дейін ұйым қызметкерімен өзгертілуі мүмкін. Егер аудиторға фотокөшірмесі немесе факсимильді көшірмесі ұсынылатын болса, бұл тәуекел жоғары болады. Егер аудитор көшірмелерді тікелей сыртқы тараптардан алатын болса, сыртқы құрылған құжаттардың сенімділігі артуы мүмкін. Осылайша, аудиторлар компанияда сақталған банктік көшірмелерді тексереді, аудиторлар, кәсіпорын банктен белгілі бір мерзімдегі есепті жіберуге сұраныс беруді талап ете алады, тексеру кезінде ақша қаражаттарының қалдығын тікелей аудиторға жіберуді сұрайды. Ішкі құжаттардың мысалдары клиент тапсырысының нысанын, сатылған тауарлардың шот-фактураларын, сатып алу тапсырыстарын және қабылдау актісін қамтиды. Бөлімшенің қызметкерлері жалған операцияларды қолдау үшін ішкі құжаттарды жасай алады, оларды кәсіпорын құжаттарында тіркеп, олар бұрын сыртқы тараптарға таратылды деп куәландыратын болса, онда кәсіпорын ішіндегі құрылған құжаттардың сенімділігі артады. Мысалы, кәсіпорын дайындаған жеткізу туралы хабарлама, тауарды алғанын растау үшін клиенттің қолы қойылған, бұл мәміле болғандығы жөнінде сенімді дәлелдемелер береді. Осылайша, банктен расталған кіріс ордері депозит іс жүзінде жасалды деп сенімді дәлелдемелер береді. Керісінше, қайталанған сауда шот-фактуралары мен сатып алуға өтінімдердің файл көшірмелері, сыртқы тараптармен құжат айналымында дәлелдемелері жоқтары сенімсіз болуы мүмкін. 5.3-суретте құжаттамалық дәлелдемелер сенімділігінің құжат айналымына әсері көрсетілген.



5.3-сурет. Құжаттық дәлелдемелердің дұрыстығына құжат айналымның әсері.

Құжаттардың физикалық сипаттамасы олардың сенімділігіне әсер етуі мүмкін. Мысалы, арнайы құжаттар, нөмірленген құжаттар мен машина-баспа деректері, құжаттарды немесе жалған жасалынған құжаттаманы өзгертуді қиындатады. Құжаттамалық дәлелдемелер аудит жүргізу кезінде кеңінен пайдаланылады және басшылық бекітуінің кез келген санатына жатуы мүмкін. Құжаттамалық куәліктің арнайы екі түрі бар: (i) Талқыланған растаулар, және (ii) Келесі бөлімде талқыланатын жазбаша ұсынымдар.

Жазбаша ұсынымдар

Жазбаша ұсыну бұл жауапты аудиторлар мен білетін тұлғалардың сұрауларына жауаптар. Олар екі тәсілмен растаулардан сараланған болуы мүмкін: (i) олар не кәсіпорын ұйымынан, не болмаса сыртқы көздерден туындауы мүмкін, және (ii) олар субъективті ақпаратты болуы мүмкін немесе нақты ақпаратты емес, мәселе туралы жеке тұлғаның пікірі болу да мүмкін.

580 АХС басқарушылық ұсыну аудиторлардан, басшылықтан белгілі бір жазбаша ұсынысты алуды талап етеді. Әдетте жазбаша түрінде ұсынылған хаттар, аудит барысында аудиторлар жасалған сұраныстарға басшылықтың жауаптарын құжаттандыру үшін мұндай ұсынулар тағайындалады. Бұл ұсынулар бухгалтерлік жазбаларда көрсетілмеген ақпаратты көрсете алады, мысалы, зерттеуді талап етуі мүмкін шартты міндеттемелердің болуы. Аудит барысында аудиторлар сыртқы сарапшылардан жазбаша ұсынымдар сұрай алады. Тәуелсіз аудиторлар кен ішіндегі кен санын бағалауда геолог

тәжірибесін меңгере алмауы мүмкін немесе кәсіпорынға қатысты қайта қарауды күтетін сот процестерін бағалау кезіндегі адвокаттың тәжірибесін меңгере алмауы мүмкін. «Сарапшы жұмысын қолдану» 620 АХС аудиторлар сарапшы жұмысын (стандарт талаптарын сақтаған жағдайда) пайдалана алады деп айтылған, мұндай дәлелдемелер осындайда қажет. Салыстырмалы түрде сенімнің жоғары дәрежесі осы дәлелдемелер түрлеріне жатуы мүмкін, әсіресе, аудиторлардың назарына түскен жауап басқа ақпаратты растайтын болса. Жазбаша ұсынымдар кез келген бекітуге жатқызылуы мүмкін.

Математикалық дәлелдемелер

Математикалық деректер аудиторлармен қайта есептеудің нәтижесінде келтіріледі және осы нәтижелерді кәсіпорынның есептеулерімен салыстыру керек. Бұл қамтуы мүмкін: (i) керітартпалық міндеттер, мыналар: журналдардағы есептеудерді, шоттар мен қосалқы ведомостарды тексеру. (ii) салыстырулар сияқты күрделі қайта есептеулер. Аудиторлармен алынған математикалық дәлелдеме сенімді болып табылады, салыстырмалы құны төмен болады және бағалауға және бекітудің дәлдігіне қатысты аудиторлар қорытындысының негізіне үлес қосады.

Ауызша дәлелдемелер

Аудит барысында аудиторлар лауазымды тұлғалар мен ұйымның негізгі қызметкерлерінен ауызша сұрауды жиі жасайды. Ауызша дәлелдемелер негізінен сирек сенімді болып табылады. Олардың негізгі құндылығы аудиторларды дәлелдемелердің басқа көздеріне бағыттау болып табылады, дәлелдемелердің басқа да түрлерін бекітеді және мәселені ашады, одан әрі зерттеу мен құжаттамада сенімге ие болуы мүмкін.

Аудит шешімі бойынша ауызша дәлелдемелер маңызды рөл атқарған кезде, дәлелдемелер көзі, сипаты мен күні жұмыс құжаттарында құжатталған болуы шарт. Басшылықтан алғаннан кейін, аудитор басшылықтың жазбаша өтініштері сияқты мұндай дәлелдемелерді растауды талап етуі мүмкін. Ауызша дәлелдемелер қаржылық есептілік бекітулерінің кез келген санатына жатуы мүмкін.

Көзбен шолу дәлелі

Көзбен шолу дәлелін материалдық активтерді физикалық қарап-тексеру кезінде алады. Мысалы, аудиторлар депозитке салынбаған ақша түсімдері бар екендігін немесе оларды тексеру жолымен тікелей хабардар болады. Сондай-ақ көзбен шолу дәлелі, активтің сапасын (немесе жай-күйі) анықтау кезінде пайдалы, ол бағалау бекітуіне жатуы мүмкін. Кейбір жағдайларда көзбен шолу дәлелдерінің құны негізінде оның сапасын, жай-күйін анықтау үшін аудиторлар бола алмайды, сондықтан көзбен шолу дәлелдерін зерделеуде сарапшыларды тартуы мүмкін. Содан кейін аудиторлар көзбен шолу дәлелдемесімен бірге сарапшының жазбаша ұсынымына сүйенетін болады.

Электронды дәлел

Электронды дәлел – бұл кез келген ақпарат, аудиторлар пайдаланатын, электрондық құралдармен жасалған немесе қолданылатын ақпарат. «Электронды» термині компьютерлер, сканерлер, датчиктерді пайдалану, магниттік және басқа да электрондық құрылғыларды құрумен байланысты, манипуляцияны, электрондық деректерді беру

және қабылдауға байланысты. Операциялар компьютерлік желі арқылы жүргізілген кезде, көптеген дәстүрлі есептік құжаттар алынып тасталады. Кәсіпорынның компьютері пайдаланылуы мүмкін, мысалы: (i) қорларға жаңа тапсырыс жасау қажет болғанда, (ii) өнім берушінің тапсырысын компьютерге электрондық түрде жасау және беру, (iii) жеткізу туралы ақпарат алуға және тікелей компьютерден өнім берушіге есепшоттарды ұсыну (iv) кәсіпорынның банк шотынан қаражатты жеткізушінің банк шотына тапсырысқа ақы төлеу үшін электрондық аударуға бастамашылық жасау. Мұндай жағдайларда аудиторлар операциялардың электрондық дәлелдемелерін қолдануға тиіс. Мұндай дәлелдердің сенімділігі мысалы, деректер мен құрал құзыретінің толықтығын (аудиттің бағдарламалық қамтамасыз етілуі) құру, өзгерту және бақылау жасау функциясы болып табылады, аудиторлар электрондық дәлелдемелерге кіру үшін қолданады.

Басқа дәстүрлі дәлелдемелер формасына технологияның әсері жаңа мүмкіндіктер мен проблемаларды жасайды, мысалы факс жіберу немесе растауды электрондық пошта арқылы жіберу дегендей. Тағы да аудиторлар бақылау элементтерін қарастыруы керек, олардың пайда болуымен байланысты, дәлелдемелердің сенімділігін бағалауда факсимилды ақпаратты беру мен алуды қарастырады. Электрондық дәлелдемелер кейбір дәстүрлі дәлелдемелер түрін алмастыра алады, мысалы, бұрын талқыланған және кез келген бекіту санаты жататын.

ҚОРЫТЫНДЫЛАР

- Аудиторлық дәлелдемелер бухгалтерлік есеп пен растайтын ақпарат негізіне жатқан деректерді қамтиды.
- Пікірлердің дұрыс негізін қалыптастыруды қамтамасыз ету үшін аудиторлық дәлелдемелер жеткілікті және тиісті болуы тиіс.
- Аудиторлық дәлелдемелердің жеткіліктілігіне әсер ететін факторлар, экономикалық факторлар маңызды және тәуекел болып табылады, сондай-ақ негізгі жиынтықтың мөлшері мен сипаттамалары әсер етеді.
- Дәлелдеме тиісті болуы үшін, ол тексерілетін бекітуге және тексерудің сенімді көзіне қарым-қатынасы болуы тиіс.
- Растайтын ақпараттың негізгі типтері талдау дәлелдемелерінен, растаудан, құжаттық дәлелдемелерден, жазбаша және ауызша математикалық ұсынымдардан, көзбен шолу және электрондық дәлелдемелерден тұрады.

Аудиторлық процедуралар

Аудиторлық процедуралар – бұл аудиторлық дәлелдемелерді жинап бағалау үшін аудиторлар қолданатын әдістер мен техникалар. Әрбір процедураның бекітуге дәлелдемелер алу үшін ерекше артықшылығы болады. Процедураларды таңдау кезінде аудиторлар процедуралардың орындалуындағы шығындарды салыстырғанда процедураның тиімділігін теңестірудегі нақты мақсаттарды ойлауы тиіс. Осы процедуралардың кейбірі төменде талқыланатын болады.

Аудиторлық процедуралардың түрлері

Аудиторлық процедураларға тексеру (активтер мен құжаттар), қадағалау, сұраныс, растау, қайта есептеу, қайта жүргізу және талдамалық процедуралар жатады.

Активтерді тексеру

Материалдық активтерді тексеру аудиторларға материалдық ресурстардың тікелей жеке мәліметтерінің болуын, мысалы қорлар мен құрал-жабдықтар және техниканың барын ұсынады. Бұл процедура, негізінен, дәлелдемелердің бар болуына мүмкіндік береді. Егер активтерінің жеке жай-күйі нашарлауы мүмкін деп болжанса, онда бағалауды бекітуге ықпал етеді. Ақша қаражаты мен қорларды санау – бағалау бекітуіне жататын қосымша мысалдар болып табылады.

Құжаттарды тексеру

Құжаттарды тексеру – мұқият зерделеуді немесе құжаттар мен есепке алу жазбаларын егжей-тегжейлі зерделеуді талап етеді. Бұл процедура аудит кезінде кеңінен қолданылады. Құжаттарды тексеру құжаттық дәлелдемелерді бағалау құралдарын ұсынады. Құжаттарды тексеру аудиторларға шот-фактуралардың, келісім-шарттар мен келісімдердің нақты шарттарын анықтауға мүмкіндік береді. Бұл аудиторларға операциялардың бухгалтерлік есепке қатесіз тіркелгендігіне көз жеткізуге мүмкіндік береді, қажет болған жағдайда операциялар нәтижесінде туындаған құқықтарды немесе міндеттемені растайды. Бұл процедураны орындау кезінде аудиторлар аудиторлық дәлелдер ретінде құжаттардың түпнұсқалығын бағалағаны маңызды болып табылады және өзгерістер мен күмәнді элементтердің табылуын бақылғаны жөн. Құжаттарды тексеру бекіту дәлдігіне және құқықтар мен міндеттемелерге қатысты дәлелдерді алуда маңызды процедура болып табылады. Тексеру өзіне қадағалауды (төменде қараңыз), құжаттық растауды тексеру (төменде қараңыз) немесе сканерлеуді қамтуы мүмкін. «Сканерлеу» термині құжаттар мен жазбаларды терең мұқият зерделеуде белгілеу үшін қолданылады.

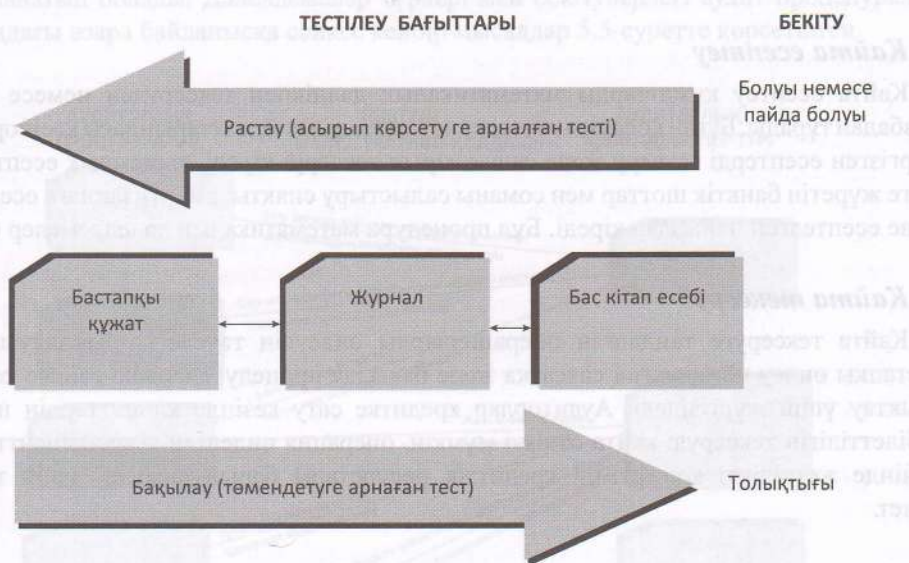
Қадағалау

Қадағалау – операцияларды орындау кезінде жасалған құжаттарды тексеруді қамтиды, бұл есепке алу жазбаларында дұрыс тіркелген құжаттардан алынған ақпарат екендігін анықтайды. Тестілеу бағыты құжаттардан есеп жазбаларына, осылайша, бастапқы деректер ағыны есепке алу жүйесі арқылы қалпына келтіріледі. Бұл процедура бастапқы құжаттардағы деректер, сайып келгенде, есеп жазбасына қосылған деген сенімділікті қамтамасыз етеді, сондықтан бұл, әсіресе, есепке алу жазбаларындағы кемітуді Анықтай алмау үшін пайдалы. Осылайша, бұл, толықтық туралы бекітуге қатысты дәлелдемелерді алуда маңызды процедура болып табылады. Кәсіпорын нөмірленген құжаттарды дәйекті пайдаланған кезде бақылау тиімділігі күшейеді, ал аудиторлар бұл процедураны санаумен тексеру үшін құжаттардың сандық реттілігінің толықтығын біріктіреді.

Құжаттық растауды тексеру

Құжаттық растауды тексеру – есепке алу жазбаларындағы таңдау жолдарын және құжаттаманы тексеруді қамтиды, жазылған операциялардың дұрыстығы мен анықтығы

өткізбеге негіз болады. Құжаттық растауды тексеру кезінде тестілеу бағыты қадағалауға қарама-қарсы болады. Құжаттық растауды тексеру есепке алу жазбаларындағы асырып көрсетуді анықтау үшін кеңінен қолданылады. Осылайша, бұл дәлелдемелерді алудағы бар болуы немесе пайда болуы мүмкін бекітулерге жататын маңызды процедураға жатады. 5.4-суретте құжаттық растауды тексеру мен қадағалау арасындағы негізгі айырмашылықтар көрсетілген.



5.4-сурет. Құжаттық растауды тексеру мен қадағалау арасындағы айырмашылықтар

Тексеру

Тексеру – қандай да бір қызмет пен процестің орындалуын бақылау немесе куәландыруды қамтиды. Қызметі ақша қаражатының сақталуын немесе мұқияттылығын қамтамасыз ету тәсілі болуы мүмкін, онымен кәсіпорын қорларға түгендеу жүргізеді. Мұндай зерттеудің мәні персонал, процедуралар мен процестер болып табылады. Осы бақылаулардан аудиторлар көзбен шолу дәлелдемелері түрінде қызметі туралы тікелей мәліметтер алады. Процедураларды бақылау арқылы жоғары сенімді дәлелдеменің белгілі бір уақыттағы тиімділігін қамтамасыз етеді, бірақ басқа уақытта олардың тиімділігіне қатынасы міндетті емес. Осы себеппен аудиторлар күтпеген жерден бақылау процедураларын жиі орындайды.

Сұраныс

Сұраныс – не ауызша немесе жазбаша түрдегі аудиторлардың сұрауы. Мұндай сұраныстар мекеменің ішкі басшысына немесе қызметкерлеріне жасалуы мүмкін, мысалы, тауарлық-материалдық қорлар ескіруіне байланысты сұрақтар мен саудалық дебиторлық берешектің жинамдылығы, немесе сыртқы, мысалы, сот талқылауының ықтимал қорытындысына қатысты заңгерлерге сұраныстар болуы мүмкін. Бұл процедураны орындау кезінде аудиторлар тұлғаның құзыретіне, жауап алуға және сауалдар беру тәсілі мен жауаптардың бағалауына назар аударуы тиіс. Сұраныс не ауызша дәлелдемелерді не болмаса жазбаша ұсыныс түріндегі дәлелдемелер береді.

Растау

Растау – бұл сұраныс түрі, ол аудиторларға ұйымнан тыс тікелей тәуелсіз көзден ақпарат алуға мүмкіндік береді. Әдетте, ұйым сыртқы тарапқа жазбаша түрде сұраныс жібереді, бірақ аудиторлар сұраныстың таратылуын бақылайды. Сұраныс арқылы алушыдан жауапты тікелей аудиторларға жіберуді өтінуі керек. Аудиттің бұл процедурасы дәлелдемені растауды білдіреді.

Қайта есептеу

Қайта есептеу құжаттарды математикалық дәлдікпен тексеруден немесе есептік жазбадан тұрады. Бұған қосалқы кестелерде және жұмыс құжаттарындағы кәсіпорынның жүргізген есептерді тексеру және салыстырып тексеруі кіреді, қаржылық есептілікпен бірге жүретін банктік шоттар мен соманы салыстыру сияқты, амортизацияға есептелген және есептелген пайыздар кіреді. Бұл процедура математикалық дәлелдемелер береді.

Қайта тексеру

Қайта тексеруге таңдалған операцияларды өңдеудің тәуелсіз орындалуы кіреді, бастапқы өңдеу ұйғарылған саясатқа және бақылау процедураларына сәйкес келетінін анықтау үшін жүргізіледі. Аудиторлар кредитке сату кезінде клиенттердің несиелік қабілеттілігін тексеруді қайта өткізуі мүмкін, операция өңделген кезде клиенттің шын мәнінде жеткілікті қолжетімді кредиттік ресурстары барын анықтау үшін тексеруі қажет.

Аналитикалық процедуралары

Аналитикалық процедуралары тіркелген есептік деректерді бюджетті күту немесе сыртқы критерийлерге қатысты тарихи ақпаратпен салыстыруды қамтиды. Бұл процедуралар аудиторларға шоттардағы қалдықтардың жалпы негізділігін бағалауға мүмкіндік береді және оларға талдау жасайды. Бұл процедуралар 6-тарауда толығымен қарастырылатын болады.

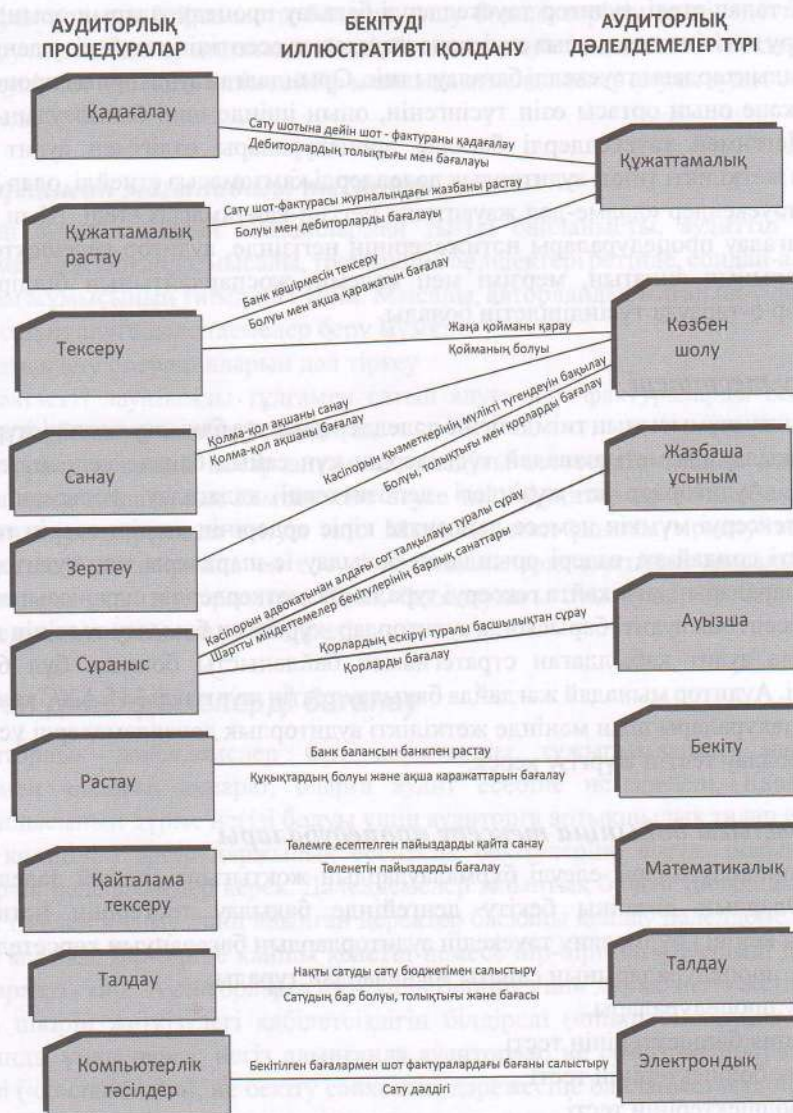
Аудиттің компьютерлік әдістерін қолдану

Кәсіпорынның есептік жазбалары электрондық тасығыштарда сақталған кезде аудиторлар бірнеше процедураларды орындау кезінде компьютердің көмегімен аудиттің әдістерін (алдыңғы бөлімдерде сипатталған) пайдалана алады. Төменде келтірілген басқа да мысалдарда, аудиторлардың компьютерлік аудитте бағдарламалық қамтамасыз етуді пайдалана алатыны айтылады. Талдау процедураларында қолданылатын есептеу мен салыстыруды орындау.

- Растау үшін саудалық дебиторлық берешектің талдауын құрастыру
- Құжаттар сериясындағы барлық құжаттардың ескерілгендігін анықтау үшін файлды сканерлеу
- Келісу үшін әртүрлі файлдардағы деректер элементтерін салыстыру (мысалы, бекітілген бағаларды қамтитын негізгі файлмен сату шот-фактураларының бағасымен)
- Әр түрлі есептеулерге қайта есептеу жүргізу, мысалы, сатудың қосалқы шоттарын немесе тауарлық-материалдық қорларды есепке алу карточкасын жиынтықтау.

Аудит процедуралары, дәлелдемелер формасы және бекітулер арасындағы өзара байланыс

Аудит барысында қаржылық есептілікке басшылықтың бекітулерінен алынған аудиттің көптеген нақты міндеттерін орындай отырып, аудиторлар аудиттің барлық процедуралары мен дәлелдемелердің барлық түрлерін (бұл тарауда сипатталған) пайдаланатын болады. Дәлелдемелер түрлері мен бекітулердегі аудит процедуралары арасындағы өзара байланысқа сәйкес кейбір мысалдар 5.5-суретте көрсетілген.



5.5-сурет. Аудит процедураларының, дәлелдемелер түрлерінің және аудиттің нақты мақсаттарының арасындағы өзара байланыс.

Аудиторлық процедураларды жіктеу

Аудит процедуралары, әдетте, тағайындалуы бойынша мынадай үш санатқа жіктеледі (500 АХС):

1. Тәуекелдерді бағалау процедуралары;
2. Бақылау тестілеуі;
3. Маңыздылығы бойынша тексеру процедурасы.

Тәуекелдерді бағалау процедуралары

315 АХС талап етеді, аудитор тәуекелдерді бағалау процедураларын орындау үшін, сәйкестендіру негізін қамтамасыз етуі және қаржылық есептілік пен бекіту деңгейіндегі бұрмалаушылықтардағы тәуекелді бағалауы тиіс. Орындалған аудиторлық процедуралар кәсіпорын және оның ортасы өзін түсінгенін, оның ішінде ішкі бақылаудың түсінуін қамтиды. Дегенмен тәуекелдерді бағалау процедуралары өздігімен аудит пікіріне негізделетін жеткілікті тиісті аудиторлық дәлелдерді қамтамасыз етпейді, олар 330 АХС сәйкес бұл тәуекелдер «дәлме-дәл жауаптың» негізін қамтамасыз етеді. Шын мәнінде, тәуекелді бағалау процедуралары нәтижелерінің негізінде, аудитор келешектегі аудит процедураларының сипатын, мерзімі мен көлемін жоспарлайтынын білдіреді. Бұл процедуралар 6-тарауда түсіндірілетін болады.

Бақылау тесттері

Ішкі бақылау жұмысының тиімділігіне дәлелдер ұсынуға бақылау тестері жүргізіледі. Мысалы, бақылау қызметі ақшалай түсімдердің күн сайын банкте депозитте болуын талап етеді. Аудиторлар іс жүзіндегі депозиттерді қадағалау жолымен бақылау тиімділігін тексеруі мүмкін немесе депозитке кіріс ордерінің көшірмелерін тексереді. Бақылау тесті сондай-ақ, өздері орындаған бақылау іс-шаралары мен аудиторлардың бақылау іс-шараларындағы қайта тексеруі туралы қызметкерлердің сұранысын қамтиды. Қаржылық есептілік аудиті барысында аудиторлар жүргізген бақылау тестінің дәрежесі көп жағдайда аудит қабылдаған стратегиямен байланысты болады, бұл 6-тарауда түсіндіріледі. Аудитор мынадай жағдайда бақылау тестін жүргізуді 315 АХС талап етеді, тексеру процедуралары шын мәнінде жеткілікті аудиторлық дәлелдемелерді ұсынбаған жағдайда бақылау тестін жүргізу керек.

Маңыздылығы бойынша тексеру процедуралары

Тексеру процедуралары елеулі бұрмалаулардың жоқтығына тікелей дәлелдемелер ұсынады. Олардың дизайны бекіту деңгейінде бақылау тестерінің нәтижелерін есептегеннен кейінгі бұрмалану тәуекелін аудиторлардың бағалануын көрсетеді.

Бұл аудит процедураларының санаты мыналардан тұрады:

- Талдау процедуралары
- Операция бөлшектерінің тесті
- Қалдық бөлшектерінің тесті
- Ашу бөлшектерінің тесті.

Аналитикалық процедуралар – орынды бағалау үшін салыстыруды пайдалануды қамтиды, мысалы, шоттағы қалдықты алдыңғы жылғы қалдықпен немесе бюджет сомасымен салыстыру. Операция бөлшектерінің тесті – жекелеген дебет пен

кредиттерді, шотқа таратылғандарды растауды тексеруді қамтиды (мысалы, саудалық дебиторлық берешекте дебеттерді құжаттамалық растау, сату және шот-фактурамен растау журналында жазылуы). Осылайша, бөлшектерді қадағалау журналдардағы бастапқы құжаттар және бас кітаптың шоттарында қозғалған операциялар бөлшектерін тексеруді білдіреді. Қалдық бөлшектерінің тесті кезең соңындағы қалдықты растауды тікелей қарастыру керектігін қамтиды (мысалы, саудалық дебиторлық берешекті тікелей клиентпен растау). Бұл процедуралардың ең негізгі үш түрі бірін-бірі өзара толықтырады. Осы шот сальдосы үшін пайдаланылатын әрбір тип дәрежесі тиісті шоттар қалдықтарында орындалатын шығындар тиімділігі мен процедуралар сипаты сияқты факторларға байланысты болады. Ашу бөлшектерінің тесті, әдетте, түпкілікті қарастыру кезеңінде орындалады. Ішкі бақылау саласындағы тән шектеулерге орай, әрбір елеулі шот қалдығы үшін кейбір маңызды дәлелдемелер алууды аудит стандарттары талап етеді.

Қосарланған мағынадағы тесттер

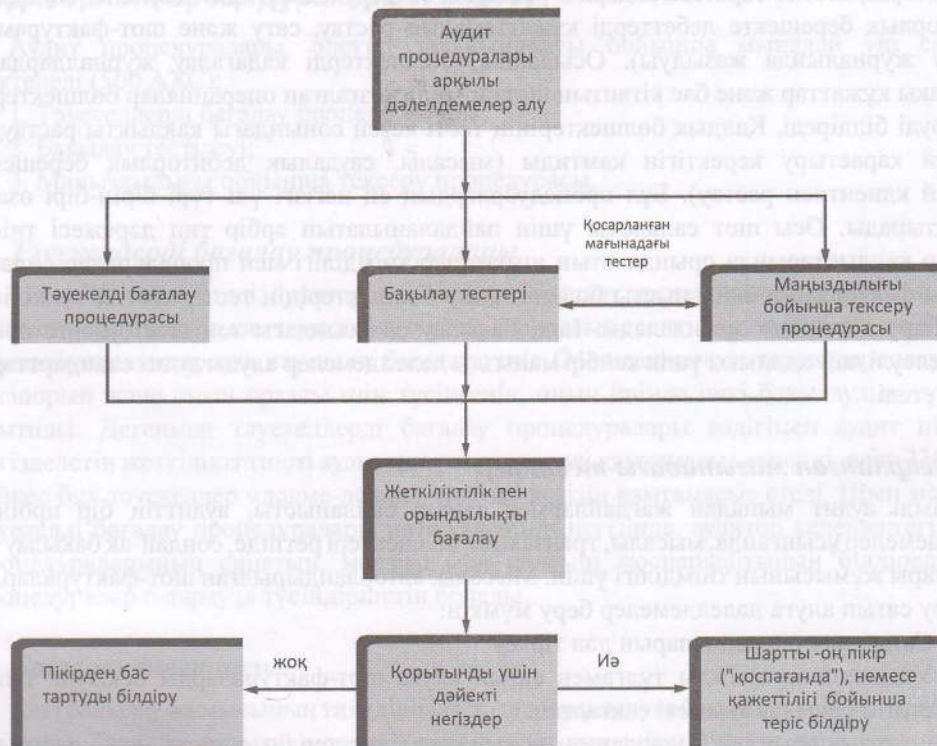
Тиімді аудит мынадай жағдайлармен тығыз байланысты, аудиттің бір процесі дәлелдемелер ұсынғанда, мысалы, транзакция бөлшектері ретінде, сондай-ақ бақылау іс-шаралары жұмысының тиімділігі үшін. Мысалы, авторландырылған шот-фактураларды тексеру сатып алуға дәлелдемелер беру мүмкін:

- Сатып алу операцияларын дәл тіркеу
- Уәкілетті лауазымды тұлғамен сатып алуға шот-фактураларды бекітуде талап ететін бақылау қызметі сақталған.

Аудиторлар осындай қосарланған мағынадағы тесттердің сипаты мен көлемі екі мақсатта қолданылатынын қамтамасыз етуге тиіс. Аудиторлар сондай-ақ, нәтижелері жеке бағалануы керек деп тануы тиіс. Мысалы, есеп ұқыпты тіркелуі мүмкін, бірақ бекітілмеген. Бұл жағдайда ол елеулі дәлелдемелерді қамтиды, мысалы, сатып алу операциялары ұқыпты тіркелген, бірақ бақылаудағы ауытқуды, не бақылау қызметі тиісінше орындалмайтынын білдіреді.

Алынған дәлелдемелерді бағалау

Аудиторлық дәлелдемелер бұл қорытынды тұжырымдарлар мақсаты үшін аудитормен алынған ақпарат, оларға аудит есебіне негізделеді. Қаржылық есеп қорытындысының дұрыс негізі болуы үшін аудиторға артықшылық талап етіледі (бәтуа немесе көпшілік) әрбір қаржылық есептілік бекітулеріне елеулі болып табылатын сендірерлік дәлелдемелер керек. Дәлелдемелер жиынтық болып табылады және нақты бекітуді тікелей қолдау үшін алынған деректер басқаны қолдау дәлелдемелерін жанама ұсынуы мүмкін. Бір-біріне қайшы келетін немесе бір-бірімен үйлесімді дәлелдемелер қайта қаралуы тиіс. Аудиторларға өз пікірін білдіру үшін дұрыс негіз жетіспеген кезде, олар өз пікірін жеткізудегі қабілетсіздігін білдіреді («пікір білдіруден бас тарту»). Қорытынды үшін дұрыс негіз алынғанда аудиторлар не сөзсіз оң пікірді не шартты-оң пікірі («қоспағанда»), не бекіту сәйкестігі дәрежесіне байланысты теріс қорытынды беруге тиіс, белгіленген дәлелдемелермен, алынған дәлдік ұғымымен және адал ресімдеумен берге беруі тиіс. Аудиторлық дәлелдемелерді алу процесі мен бағалау және аудиторлар есебіне әсерін анықтау 5.6-суретте мысалдармен келтіріледі.



5.6-сурет. Аудиторлық дәлелдемелерді алу және бағалау

ҚОРЫТЫНДЫЛАР

- Аудит процедуралары бұл дәлелдемелерді алу үшін пайдаланылатын әдістер.
- Аудит процедураларының қарапайым түрлері мыналар болып табылады: тексеру (активтер мен құжаттарды), қадағалау, сұраныс, растау, қайта есептеу, қайта тексеру және талдамалық процедуралар. Аудиттің компьютерлік әдістері (АКӨ) осы процедуралармен ұштастыра отырып пайдаланылуы мүмкін.
- Аудит процедуралары мақсаты бойынша үш санатқа жіктелуі мүмкін: (i) тәуекелдерді бағалау процедуралары (ii) бақылау тесттері және (iii) маңыздылығы бойынша тексеру процедуралары.
- Әрбір қаржылық есептілік аудитінде тәуекелдерді бағалау процедуралары талап етіледі, тиісті жауапты анықтау үшін және келешектегі орындалатын аудиторлық процедуралардың сипатын, мерзімі және көлемін жоспарлау үшін керек.
- Бақылау тесттері ішкі бақылау жұмысының тиімділігіне дәлелдемелерді ұсыну үшін жүргізіледі.
- Маңыздылығы бойынша тексеру процедуралары талдау процедураларынан, операция бөлшектері тестінен, қалдық бөлшектері тестінен және ашу бөлшектері тестінен тұрады.
- Маңыздылығы бойынша тексеру процедуралары қаржылық есептіліктегі басшылық бекітулеріне шындық пен әділдік дәлелдемелерін ұсынады.

ТҮЙІНДЕМЕ

Аудиторлық тәуекел үш компоненттен тұрады. Бөлінбес тәуекелі және бақылау тәуекелімен байланысты компоненттер аудитор бақылауынан тыс болады және аудиторлар осы тәуекелдерді жай бағалайды. Анықтай алмау тәуекелі басқа да компоненттерден кері байланысты болады. Аудиторлар анықтай алмау тәуекелін бақылай отырып, аудит тәуекелін тиісті төменгі деңгейде сақтайды. Аудиторлық тәуекел сандық және сандық емес мәнде білдірілуі мүмкін және қажетті дәлелдемелердің санына кері әсері болады. Елеулілік қаржылық есеп деңгейінде де, сондай-ақ шоттар қалдықтары деңгейінде де қарастырылады, қаржылық есептіліктің сандық, сондай-ақ сандық емес жағдайында көрінуі мүмкін. Елеулілік деңгейі мен қажетті дәлелдемелер деңгейлері арасындағы кері байланыс болады. Қаржылық есептілік бойынша қорытынды ұсынуда аудиттің әртүрлі нақты мақсаттарына қатысты дәлелдемелерді жинау мен бағалау арқылы аудиторлар өздерінің ортақ мақсаттарына жетеді. Бұл мақсаттар операцияларға, шоттардағы қалдықтарға және ашуға қатысты басшылық бекітулеріне негізделген, олар қаржылық есептілікті жасау үшін біріктіріледі. Басшылық бекітулерінің негізгі санаттары болып мыналар табылады: болуы, пайда болуы, толықтығы, дәлдігі, жабылулар, жіктелу, құқықтары мен міндеттемелері, бағалау, бөлу және түсініктілік. Аудит жүргізу кезінде аудиторлар аудиттің нақты мақсаттарына қол жеткізу үшін көптеген аудиторлық процедуралар мен дәлелдемелер типтерін таңдау кезінде кәсіби пайымдауды қолданады. Олар сондай-ақ аудит аяқталған кезде, сондай-ақ бағалау кезінде жеткілікті тиісті дәлелдемелер алынды ма деген пайымдауды шығарады, сонымен бірге жалпы қаржылық есеп беру қорытындысы бойынша дұрыс негізді қамтамасыз ету үшін шығарады. Аудитті жоспарлау кезінде тәуекелдердің болуы және аудиторлық дәлелдемелердің түрлері туралы пікірлерді қолдану 6-тарауда түсіндірілетін болады. 7-тарауда бақылау тәуекелін бағалау процесі сипатталатын болады, ал 9-тарауда аудиторлық дәлелдемелерді пайдалану мен аудиттің нақты бағдарламаларын әзірлеуде дәлелдемелерді алу процедуралары қаралатын болады.

СІЛТЕМЕЛЕР

- 1 The risk that auditors could incorrectly express an opinion that the financial statements are materially misstated does not apply because, where the auditors suspect misstatement, more extensive procedures are applied which would lead to the correct conclusion being reached.
- 2 **International Accounting Standards Committee** (1989) *Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements*. IASB, London.
- 3 **Lee, T.** (1993) *Corporate Audit Theory*. Chapman & Hall, London, p. 172.
- 4 **Mautz, R.K. and Sharaf, H.A.** (1961) *The Philosophy of Auditing*. American Accounting Association, Sarasota, FL, p. 74.
- 5 **Gray, R.** (1991) Evidence and judgement, in M. Sherer and S. Tinley (eds), *Current Issues in Auditing*, Paul Chapman, Publishing, pp. 131–143.

ҚОСЫМША ӘДЕБИЕТТЕР

- Alderman, C.W. and Tabor, R.H.** (1989) The case for risk-driven audits. *Journal of Accountancy*, 167 (3), 55–61.
- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)** (1990) Control Risk Audit Guide Task Force. *Audit Guide: Consideration of the Internal Control Structure in a Financial Statement Audit*. AICPA, New York.
- Arnold, D.F. Sr., Bernardi, R.A., and Neidermeyer, P.E.** (2001) The association between European materiality estimates and client integrity, national culture, and litigation. *International Journal of Accounting*, 36 (4), 459–84.
- Beasley, M., Carcello, J. and Hermanson, D.** (2001) Top 10 audit deficiencies. *Journal of Accountancy*, 191 (4), 63–6.
- Dusenbury, R., Reimers, J. and Wheeler, S.** (2000) The audit risk model. *Journal of Accountancy*, (September), 103.
- Dutta, S.K. and Graham, L.E.** (1998) Considering multiple materialities for account combinations in audit planning and evaluation: A cost efficient approach. *Journal of Accounting, Auditing and Finance*, 13 (2), 151–71.
- Eilifsen, A., Knechel, W.R., Wallage, P. and Source, P.E.** (2001) Application of the business risk audit model: A field study. *Accounting Horizons*, 15 (3), 193–208.
- Grant, C.T., Depree, C. and Grant, G.** (2000) Earnings management and the abuse of materiality. *Journal of Accountancy*, 190 (3), 41–4.
- Hatherley, D.** (1998) Is the risk driven audit too risky? *Accountancy*, 120, 86.
- Hellier, C., Lyon, R., Monroe, G.S. et al.** (1996) UK auditors' perceptions of inherent risk. *British Accounting Review*, 25, 45–72.
- Holstrum, G.L. and Mock, T.J.** (1985) Audit judgment and evidence evaluation. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 5 (1), 101–8.
- Iselin, E.R. and Iskandar, T.M.** (2000) Auditors' recognition and disclosure materiality thresholds: Their magnitude and the effects of industry. *British Accounting Review*, 32, 289–309.
- Jennings, M., Kneer, D.C. and Reckers, P.M.J.** (1987) A re-examination of the concept of materiality: Views of auditors, users and officers of the court. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 6 (2), 104–15.
- Lee, T.** (1993) *Corporate Audit Theory*, Chapman & Hall, London, p. 172.
- Leslie, D.A.** (1985) *Materiality, the Concept and Its Application to Auditing*. Canadian Institute of Chartered Accountants, Toronto.
- McKee, T.E. and Eilifsen, A.** (2000) Current materiality guidance for auditors. *The CPA Journal*, (July), 75–9.
- Marchant, G.** (1989) Analogical reasoning and hypothesis generation in auditing. *Accounting Review*, 64 (3), 500–13.
- Mautz, R.K. and Sharaf, H.A.** (1961) *The Philosophy of Auditing*, Monograph No. 6, American Accounting Association, Sarasota, FL, Ch 5, pp. 68–110.
- Messier, W.F. and Austen, L.A.** (2000) Inherent risk and control risk assessments. *Journal of Accountancy*, 190 (3), 104–7.
- Moeckel, C.L. and Plumlee, R.D.** (1989) Auditors' confidence in recognition of audit evidence. *Accounting Review*, 64, 653–66.

Pany, K. and Wheeler, S. (1989) A comparison of various materiality rules of thumb. The CPA Journal, 89, 62–3.

Perrin, S. (1998) Spot the difference. Accountancy, 121, 84–5.

Seidler, L.J. (1999) The old ways don't hold water. Materiality decisions in the computer age. The CPA Journal, (May), 22–4.

Whittington, R., Zulinski, M. and Ledwith, J.W. (1983) Completeness – the elusive assertion. Journal of Accountancy, (August), 89–92.

Winograd, B.N., Gerson, J.S. and Berlin, B.L. (2000) Audit practices of PricewaterhouseCoopers. Auditing: A Journal of Practice and Theory, 19 (2), 175–82.

Yardley, J. (1989) Explaining the conditional nature of the audit risk model. Journal of Accounting Education, 7, 107–14.

ТАРАУ БОЙЫНША ТЕСТ СҰРАҚТАРЫ

Төменде берілген сұрақтардың ішінен дұрыс жауабын көрсетіңіз. (жауаптарын 381 беттен қараңыз)

5.1 Аталғандардың қайсысы аудитормен бақылануы мүмкін?

- (a) Бөлінбес тәуекелі.
- (b) Анықтай алмау тәуекелі.
- (c) Бақылау тәуекелі.
- (d) Анықтау тәуекелі де, бақылау тәуекелі де.

5.2 Егер аудитор бақылау тәуекелі мен Бөлінбес тәуекелді төмен деп бағаласа, сіз аудитордан не күтесіз?

- (a) Маңыздылығы бойынша ешқандай тексеру процедураларын орындамайды.
- (b) Бақылау тәуекелі төмен деңгейде болғандықтан, бақылау тестін өткізбейді.
- (c) Салыстырмалы түрде мәні бойынша аз тексеру процедураларын орындайды.
- (d) Оны қайта қарайды немесе аудиторлық тәуекелдің тиімді деңгейін қарастырады.

5.3 Бөлінбес тәуекел жоғары болып есептеледі, егер:

- (a) Компанияның осы жылы пайдасы өткен жылмен бірдей болса.
- (b) Бас бухгалтер компаниямен 15 жыл бойы жұмыс істейді.
- (c) Жақында тағайындалған қаржы директоры бұрын маркетинг бойынша менеджер болған.
- (d) Компания ішкі аудит бөлімін құруды ұйғарды.

5.4 Берілген келесі тұжырымдардың қайсысы елеулілікке деген аудиттің тәсілін жақсы сипаттайды?

- (a) Елеулілік - бұл кәсіби пайымдаулар мәселелері.
- (b) Елеулілік тек аудитті жоспарлау кезінде қолданылады.
- (c) Елеулілік қаржылық есептілік баптарының салыстырмалы шамасы жатады.
- (d) Елеулілік кәсіби стандарттарды ескере отырып анықталады.

5.5. Аудит үшін елеулілікті жоспарлау деңгейін анықтау кезінде нені қарастыру қажет не?

- (a) Өткен жылдардағы қателерді.
- (b) Компания жұмыс істейтін саладағы үрдістерді.
- (c) Аудит құнын.
- (d) Қаржылық есептілікті пайдаланушыларды.

5.6 Төмендегі аудит процедураларының қайсысы, ең алдымен, толықтыққа қатысты дәлелдемелерді ұсыну үшін арналған?

- (a) Айналымға қосу - пайда болу мерзімі бойынша дебиторлық берешектің сальдолық ведомосі.
- (b) Тауарларды қабылдау актілерімен сәйкестіктері жоқты іздеу.
- (c) Клиенттердің дебиторлық берешек қалдықтарын растау.
- (d) Берілген тізімді қарау, бірақ төленбеген немесе ұсынылмаған чектер.

5.7. Аудитор сатып алу кітабындағы жеткізушілер есебінің қалдықтарын тексеретін болады, мынау үшін:

- (a) Кредиторлық берешектің болуын тексеру.
- (b) Тіркелген қалдықтар ұйымның міндеттемелері болып табылатынын растау.
- (c) Сатып алу тиісті деңгейде бекітілгенін анықтау.
- (d) Тіркелген саудалық кредиторлық берешектің толықтығын анықтау.

5.8 Төмендегі берілген аудит процедураларының қайсысы бірінші кезекте дәлелдемелердің болуын анықтау үшін ұсынылған?

- (a) Тиеп-жөнелту құжаттарын тиісті сату шот-фактуралармен салыстыру.
- (b) Амортизацияға арналған шығыстарды қайта есептеу.
- (c) Клиенттердің тіркелген саудалық дебиторлық берешектерін растау.
- (d) Сату шот-фактураларын сату тапсырыстарымен салыстыру.

5.9 «Жеткілікті тиісті аудиторлық дәлелдемелер» деген нені білдіреді?

- (a) Аудиторлық дәлелдердің саны міндеттерді орындаудағы бюджет уақыты ескеріле отырып алынуы мүмкін.
- (b) Дәлме-дәл дәлелдемелер аудитордың кәсіби пайымдауы арқылы алынған.
- (c) Барлық елеулі қателер табылды.
- (d) Аудиторлық есептің шартты-оң шығуы талап етілмейді.

5.10. Ұзақ мерзімді құрылыс келісімшарттары бойынша құрылыс компаниясының орындалған жұмысын бағалаудағы тексеру кезінде қандай дәлелдемелер көзін, сіз ең сенімді деп есептейсіз?

- (a) Тәуелсіз сәулетші баға беруді талап етті, бірақ оның келісімшартқа ешқандай қатысы жоқ.
- (b) Келісімшарттың басқа тарабынан жалданған сәулетші, ол компаниямен байланысты қолдауға қатысқан.
- (c) Компаниямен жалданған сәулетші, ол келісімшарт бойынша жұмыстарды орындауға тікелей басшылық етеді.
- (d) Тәуелсіз, бірақ біліксіз құрылыс инспекторы.

ТАЛҚЫЛАУҒА АРНАЛҒАН СҰРАҚТАР

- 5.1** Басшылық, әдетте, бөлінбес тәуекелін шот қалдықтары деңгейінде және шаруашылық операциялар деңгейіндегі тиісті бақылау іс-әрекеттерін жүзеге асыру жолымен жояды, осылайша аудиторлар бақылау тәуекелінен бөлек бөлінбес тәуекелді бұл деңгейде бағалай ала ма?
- 5.2** Аудиторларға ұсынылатын көптеген ұсыныстар шын мәнінде оның сандық аспектісіне қатысты болады. Шағын, бірақ сапалы аспектіде маңызды болып табылатын бұрмалауды аудиторлар таба алмағанда тәуекел бола ма?
- 5.3** Тестілеудің маңыздылық дәрежесін анықтау үшін шоттағы әрбір қалдық деңгейінде немесе операциялар класында қандай да бір логикалық негіздердің жоқтығы - аудит тәжірибесіндегі негізгі кемшіліктердің бірі болып табылады. Неге бұл проблема болып табылады, түсіндіріңіз.
- 5.4** Туындау туралы бекітудің екі аспектісі бар. Біріншіден, тіркелген операцияның шын мәнінде орны болды ма деген сұрақ туындайды. Екіншіден, бұл заңсыз негізде тіркелген ұйымның мәмілесі ретіндегі операция болып табылады ма деген сұрақ туындайды, осы ерекшелікті талқылаңыз.
- 5.5** Кәсіби скептицизм маңызды сапа болып табылады, аудиторлар дәлелдемелерді түсіндіру кезінде оларды қолдана білуі тиіс. Кәсіби скептицизм нені білдіретінін түсіндіріңіз және скептицизмнің тиісті деңгейін анықтай алмауда туындауы мүмкін мәселелерді ұсыныңыз.
- 5.6** Өздерінің «Аудит философиясы» атты теориялық зерттеуінде, авторлар Маутц және Шараф аудиторлық дәлелдемелер шегіндегі тиімді дәлелдемелері бар немесе ешқандай сенімді дәлелдемелері жоқ бекітулер арасындағы айырмашылықтарды өткізді. (Олар «бекіту» терминін ақпаратты растайтын үлгідегі мағынада) Осы айырмашылықтың негізділігін талқылаңыз.

КӘСІБИ ҚОЛДАНУ СҰРАҚТАРЫ

(Жауаптары 382-407 беттерде берілген)

5.1 Аудиторлық дәлелдеме

500 АХС «Аудиттік дәлелдеме» талап етеді», аудиторлар жеткілікті тиісті аудиторлық дәлелдеме алуға тиіс, олар аудиторлық қорытындыға негізделетін дұрыс қорытындылар жасауға мүмкіндік береді. 500 АХС мазмұндағы түсіндіру материалдарында аудиторлық дәлелдемелерді алу процедуралары көрсетілген. 500 АХС сондай-ақ, аудиторлық дәлелдерді бағалау дұрыстығына салыстырмалы ұсыныстар береді.

Талап етіледі:

- (a) Аудиторлық дәлелдемелерді алу процедураларын анықтаңыз және сипаттаңыз.
- (b) Процедуралардың әрқайсысы үшін машинаның шот сальдосына және жабдықтарға қатысты дәлелдемелер алу үшін осы процедураны пайдалана

отырып, аудиторлық тестті сипаттаңыз, амортизацияға жинақталған тиісті қалдықтар мен шығыстарды қоса алғанда, кіріс пен шығыстар шотына жіберілген.

- (с) Процедуралардың әрқайсысын дәлелдемелердің дәйектілігіне қатысты сіздің пікіріңізге әсер ететін тестке нақты сілтеме жасай отырып, сіздің жауабыңызда сипатталған пунктті талқылаңыз (b).

Дереккөз: 3-сұрақтан бейімделген, Аудиттің құрылымы, 1999 жыл маусым. АССА рұқсатымен шығарылады.

5.2 Аудиттің мақсаты мен дәлелдемелер сенімділігі

500 АХС аудиторлық дәлелдемелер, пікірлерді қалыптастыруда дәлелдемелер рөлін бағалау үшін негізді қамтамасыз етеді. Басқалар арасында, ол:

- (a) Аудиторлық дәлелдеулер мақсаттарын не болмаса бақылау тестін немесе елеулі дәлелдемелерді ұсынуды сипаттайды. Бақылау тестері тестер дизайны мен әрекет тесті болып қосымша талданады. Маңыздылығы бойынша тексеру процедуралары шаруашылық операциялары бөлшектерінің тестері, қалдықтар бөлшектерінің тестері және талдау процедураларына жіктеледі;
- (b) Қаржылық есептілік бекітуін анықтайды, оларға жататын дәлелдемелер;
- (c) Әр түрлі дәлелдемелер сенімділігін талқылайды.

Келесі процедуралары Gordon plc үшін аудиттің саудалық кредиторлық берешек бағдарламасында пайда болады.

1. Жыл ішінде сатып алу журналда тіркелген сатып алу операцияларының іріктеуін құру, және оларды жеткізушілер шот-фактураларымен растау.
2. Қызметкер алынған тауарлар бойынша тапсырысты қабылдайтынын тексеру.
3. Алынған тауарлардың сандық үздіксіздік жүйелілігін тексеру және оларды жеткізушілер шот-фактуралары мен сатып алу журналдағы жазбаларына дейін қадағалау.
4. Сатып алу шот-фактураларынан іріктеулер жасау және кіріс жөнелтілім құжаттамасымен және сатып алу тапсырысымен келісіліп, алдын ала қол қойылғанына көз жеткізу.
5. Жыл соңындағы кредиторлық берешектің сальдосымен жыл ішіндегі кредитке сатып алу сомасы арасындағы өзара байланыстың негізділігін қарастыру.
6. Сауда - кредиторлық берешегінің шоттар сальдосы тізіміне қосу және Бас кітаптағы бақылау есебімен жалпы соманы келістіру.
7. Жабылулардың сенімділігін қамтамасыз ету үшін пайдаланылатын процедураларды сұрау.

Талап етіледі:

Әрбір процедура үшін (2) - (7) қоса алғанда:

- (a) оның басты мақсатын анықтаңыз;
- (b) Оның мақсатын шоттағы қалдық тұрғысынан немесе операциялар класымен және қаржылық есептілік бекітуі қатыстырылғанын түсіндіріңіз, ол дәлелдемелерге негізінен мыналар жатады;
- (c) Алынған дәлелдемелердің дұрыстығын талқылаңыз.

Бағдар ретінде бірінші процедураға жауап бер, жауап мынадай болады:

ТЕСТ	(А) МАҚСАТ	(В) БЕКІТУ	(С) СЕНІМДІЛІК
1	Сатып алу операцияларында бөлшектердің болуын тексеру	Әрбір тіркелген сатып алу жеткізушінің шотты ұсыну дәлелдемелерімен расталатынын қамтамасыз ете отырып, сатып алу операцияларының туындауын тексеру	Жеткізушілердің шот-фактуралары үшінші тараптардың құжаттары ретінде жеткілікті сенімді болып табылады, егер тексерілген көшірме түпнұсқа болған жағдайда, және ол өзгертілмесе.

Дереккөз: 2-сұрақтан бейімделген, Аудит құрылымы, маусым 2001. Дипломдалған сертификатталған бухгалтерлер қауымдастығының (ACCA) рұқсатымен қолданылады.

АУДИТОРЛЫҚ ТАПСЫРМАНЫ ҚАБЫЛДАУ ЖӘНЕ АУДИТТИ ЖОСПАРЛАУ

6- ТАРАУ

АУДИТОРЛЫҚ ТАПСЫРМАНЫ ҚАБЫЛДАУ

- Клиенттердің бағалауы
- Әдептілік мәселелері
- Тағайындауды қабылдағаннан кейінгі процедуралар және міндеттеме-хат дайындау

АУДИТТИ ЖОСПАРЛАУ ЖӘНЕ ТӘУЕКЕЛДЕРДІ БАҒАЛАУ

- Аудитті жоспарлау
- Аудит стратегиясы
- Аудит жоспары
- Бизнес және кәсіпорын салалары туралы түсінуді алу
- Бизнес-тәуекел
- Елеулі бұрмалану тәуекелдерін бағалау
- Тәуекелді бағалауға әрекет ету
- Талқылау және құжаттама

АУДИТ СТРАТЕГИЯСЫН ӘЗІРЛЕУ

- Ішкі бақылау мен аудит стратегиясы
- Стратегиялар мен бекітулер арасындағы байланыс

АУДИТОРЛЫҚ ҚҰЖАТТАМАЛАР

- Жұмыс құжаттарының түрлері
- Жұмыс құжаттарының мақсаты мен қызметі
- Жұмыс құжаттары
- Жұмыс құжаттарын дайындау
- Түпкілікті аудит файлының аяқталуы және кейінгі өзгерістер
- Жұмыс құжаттарын шолу
- Жұмыс құжаттарына меншік құқы, қорғау және сақтау

ТҮЙІНДЕМЕ

ҚОСЫМША ӘДЕБИЕТТЕР

6.А ҚОСЫМШАСЫ

- Талдау операцияларында қолданылатын негізгі қаржылық көрсеткіштер

ТАРАУ БОЙЫНША ТЕСТ СҰРАҚТАРЫ

ТАЛҚЫЛАУҒА АРНАЛҒАН СҰРАҚТАР

КӘСІБИ ҚОЛДАНУ СҰРАҚТАРЫ

ЗЕРТТЕУ МАҚСАТЫ

Осы тарауды оқығаннан кейін сіздер:

1. Қаржылық есептілік аудитінің кезеңдерін анықтауды;
2. Аудиторлық тапсырманы қабылдауға байланысты қадамдарды көрсетуді;
3. Міндеттеме – хаттың мақсаты мен мазмұнын баяндауды;
4. Аудитті жоспарлаудың негізгі аспектілерін түсіндіруді
5. Кәсіпорын туралы түсінік алу үшін пайдаланылатын процедураларды және бағалаулар мен маңызды бұрмалаулар тәуекелдеріне ден қою процедураларын сипаттауды;
6. Аудитті жоспарлаудағы талдау процедураларының рөлін түсіндіруді;
7. Аудиттің балама стратегиялары арасындағы айырмашылықты өткізуді;
8. Аудит жоспарының компоненттерін түсіндіруді;
9. Аудиторлық құжаттамалардың мақсаты мен функцияларын түсіндіруді;
10. Жұмыс құжатын жақсы дайындаудағы негізгі әдістерді қолдануды білетін боласыздар.

КӘСІБИ СТАНДАРТТАР

210 АХС	<i>Аудит келісімінің шарттарымен келісу</i>
220 АХС	<i>Қаржының есептілік аудитінің сапасын бағалау</i>
230 АХС	<i>(қайта қаралған) Аудиторлық құжаттама</i>
300 АХС	<i>(қайта қаралған) Қаржылық есептілік аудитін жоспарлау</i>
315 АХС	<i>(қайта қаралған) Субъектіні және оның ортасын білу негізінде елеулі бұрмаланулар тәуекелдігін анықтау мен бағалау</i>
330 АХС	<i>(қайта қаралған) Бағаланған тәуекелділікке қатысты аудиторлық процедуралар</i>
520 АХС	<i>Аналитикалық процедуралары</i>
550 АХС	<i>Байланыстырылған талаптар</i>
1 СБХС	<i>Қаржылық есептілік аудиттері мен шолуын, және басқа ақпараттың дұрыстығын растауды және ілеспе қызметтер бойынша келісімдерді іске асыратын фирмаларға арналған сапаны бақылау.</i>

5-тарауда мынадай факторлар, аудит және тартылған тұжырымдаманы анықтайтын ортақ тәсілдер, тәуекелдерді бағалау, елеулілік тұжырымдамасы, аудит мақсаттары мен қол жетімді дәлелдемелер түрлерін анықтау факторлары сипатталған. Бұл тарауда нақты аудиторлық қорытындыға осы мәселелерді қолдану түсіндіріледі. Біріншіден, аудиттің бастапқы фазасы қабылдау міндеттемелерінің аяқталуымен байланысты қадамдар талқыланатын болады. Екіншіден, аудитті жоспарлау кезеңінің маңызды ерекшеліктері қаралады. Үшіншіден, бизнес түсінігін алу процесін және кәсіпорын салалары мен келесі аудит процедураларын әзірлеу кезінде тиісті ден қою мақсатында елеулі бұрмалаулар тәуекелін бағалау. Төртіншіден, аудит стратегиясын әзірлеу кезінде пайымдаулар баяндалады және ішкі бақылауды бағалауға тәуелді балама тәсілдері түсіндіріледі. Ақырында, аудиттің барлық кезеңдерін құжаттандырудың маңызды мәні түсіндіріледі, басшылық жұмыс құжаттарын дайындауға қалай кірісу керектігі және оларды аудит файлдарда жинақтау туралы түсінік беріледі. Жалпы қабылданған тәжірибеге сүйенсек, бизнеске жүгіну аудитке керек зат, мысалы «кәсіпорын» сияқты түсінік болып табылады. Бұл аудиторлар қаржылық есептілік аудиті барысында бизнестің немесе оның басшылығы алдында емес, керісінше акционерлер немесе

бизнестің басқа иелері алдында қамқорлық міндеті бар деген фактіні көрсетеді. Бұл тарауда, сондай-ақ аудиторлық тапсырмамен байланысты «клиент» термині қолданылатын болады, өйткені аудитор мен кәсіпорын арасындағы аудитке жататын шарттық қарым-қатынастарды көрсетеді. Айырмашылық кейде шатасып көрінуі мүмкін, әсіресе басшылық пен директорларды белгілеу үшін бұл «клиент» термині әлі де кеңінен қолданылады. Алайда, бұл пікір басшылық пен директорларға өтініш білдіру үшін «клиент» терминін пайдалану аудиторларды елемеге түрткі болуы мүмкін, бұл факт, олардың акционерлер алдындағы соңғы жауапкершілігі дегенге саяды. Басқа міндеттемелердің шынайылығын қамтамасыз етуде сондай-ақ аудиторлар немесе бухгалтерлер есептілікте қай тарап немесе тараптар қамқорлық міндеттемесін орындауға міндетті екенін анық көрсеткені маңызды болып табылады. Шатасуды болдырмау үшін, сіз сондай-ақ, аудитті жүргізуде бұл «фирма» термині аудиторлық фирмаға жататынын білуге тиіссіз және кәсіпорынмен шатастырмау керек. Ол аудит субъектісі болып табылады. Бұл тарауда оның процедуралары сипатталатын болады, негізінен қаржылық есептілік аудитін қабылдауға және жоспарлау қолданылады, бұл компаниялар туралы Заңның талаптарына жауап беретін аудиторлар есебін шығаруға әкеледі. Басқа да келісімдерді қабылдау және жоспарлау дұрыстығын қамтамасыз ету туралы талдау талаптары қолданылады және ұсынылып отырған қызмет ерекшелігін ескере отырып жасалады.

Аудиторлық тапсырманы қабылдау

Келесі аудиттің төрт кезеңін былай түйіндеуге болады:

- Аудиторлық тапсырманы қабылдау;
- Жоспарлау;
- Аудиторлық процедуралардың орындалуы;
- Алынған нәтижелер туралы есеп құрастыру.

Әр кезеңде алдыңғы тарауларда сипатталғандай, аудиторлар аудиттер өткізілетін қоршаған ортаны есте сақтауға тиіс. Қоршаған орта факторлары сот процестеріне ұшырау және кәсіби стандарттарды сақтау қажеттілігінде жұртшылықтың күтуін реттеу әсерін қамтиды. Қаржылық есептілік аудитінің бастапқы кезеңі жаңа клиент үшін аудитор болу мүмкіндігінде шешім қабылдауды (немесе бас тартуды) қамтиды немесе қолда бар клиент үшін аудитор ретінде жұмысты жалғастыру керек. Көп жағдайларда клиенттің қаржы жылы аяқталғанға дейін бірнеше ай бұрын шешім (немесе қабылдамау) қабылданады. Аудиторлар сұраған кез келген адам үшін қаржылық есептілік аудитін жүргізуге міндетті емес. Аудиторлық тапсырманы қабылдау кезінде аудиторлар өзіне қоғам алдындағы, клиент және бухгалтерлік есепті жариялаудағы басқа да кәсіп мүшелері алдындағы жауапкершілікті алады. Клиенттің ең жақсы мүдделері құзыреттілікпен және кәсіби қатынаспен қанағаттандырылуы тиіс. Басқа кәсіп мүшелеріне қатысты, кәсібінің мәртебесін арттыру және оның қоғамға қызмет көрсету қабілетіне аудиторлар жауапты болады. Аудиторлар заңды жауапкершілікке тартылмау үшін, олар сот талқылауындағы жоғары тәуекелі бар клиенттермен байланыспайды. Осылайша, жаңа клиенттің шешімін қабылдауға немесе қолданыстағы клиентпен қарым-қатынасты жалғастыруды жеңіл ойламау керек. Аудиторлық тапсырмаға қатысты шешім қабылдау немесе жалғастыру клиенттің бағалауы мен этикалық ойларына тәуелді болады, былайша:

- Клиенттің бағалауы мыналарды қамтиды:
- Негізгі иелердің, басшылар мен тұлғалардың ұйым басшылығы тапсырған бағалаудағы тұтастығы;
 - Аудиторлық тапсырманың экономикасын және аудиторлық тапсырма қарым-қатынастарының сипатын зерттеу;
 - Тиісті кездегі немесе алдыңғы аудитормен байланыс;
 - Клиенттің қабылдауына немесе аудиторлық тапсырмаға байланысты елеулі тәуекелдерді анықтау.

Әдеп мәселелері мыналарды қамтиды:

- Қамтамасыз етілуі, қызмет көрсетуі үшін фирма кәсіби сараланған (оның ішінде құқықтық, тәуелсіз және басқа да әдеп талаптарын сақтау)
 - Ресурстардың баламалылығы және фирмалардың құзыреттілігі
 - Есеп беру мерзіміне сәйкес келудегі фирманың қабілеттілігі
 - Қақтығыстар, егер қолданыстағы клиенттермен болған жағдайда
 - Басқа да аудиторлармен ұсынылатын кез келген жұмыстарды қолдану.
- Егер аудиторлық фирма кәсіптік стандарттарға сәйкес аудит аяқталуы мүмкін деген пікірді ұстанса, онда фирма аудиторлық фирма мен клиенттің тиісті міндеттерін растау үшін міндеттеме хат дайындайды.

Клиенттердің бағалауы

Клиенттердің бағалауы бақылау сапасының маңызды элементі болып табылады. І СБХС аудитті және тарихи қаржылық ақпаратты тексеруді жүзеге асыратын фирмалардың қызметін бақылау сапасын басқа да растамалар мен тиісті қызметтер бекітеді, фирма клиенттермен қарым-қатынасты қабылдау мен жалғастырудағы саясатты және процедураларды орнатады, оларды дұрыс сенімділікпен ұсынуға дайындалған нақты тапсырмалар орындайды, ол міндеттемелерді орындауды жүзеге асырады немесе қарым-қатынасты жалғастырады, ол: І СБХС аудитті және тарихи қаржылық ақпаратты тексеруді жүзеге асыратын фирмалардың қызметін бақылау сапасы басқа да растамалар мен тиісті қызметтерді бекітеді, фирма клиенттермен қарым-қатынасты қабылдау мен жалғастырудағы саясатты және процедураларды тағайындайды, оларды дұрыс сенімділікпен ұсынуға дайындалған нақты тапсырмаларды орындайды, ол міндеттемелерді орындауды жүзеге асырады немесе қарым-қатынасты жалғастырады, онда:

- Клиенттің тұтастығын қарастырады және клиент тұтастығы жоқ деген қорытындыға қатысты ақпарат жоқ;
- Аудиторлық тапсырмаларды құзыреттілікпен орындау және осыны орындауға мүмкіндіктің, уақыт пен ресурстардың болуы;
- Әдеп талаптарына сәйкес келуі.

Басшылық тұтастығын бағалау

Клиенттердің бағалауын жүргізу кезінде, аудиторлар бұл кәсіпорын басшылығына сенім артуға болады деген дұрыс сенімділікке қол жеткізеді. Басшылықта тұтастық болмаған кезде елеулі қателер бар деген үлкен ықтималдылық болады және қаржылық есептер жасалған бухгалтерлік есеп процесінде бұрмалаулар пайда болуы мүмкін. Жаңа клиент үшін елеулетті аудиторлар алдыңғы аудиторларға және үшінші тұлғаларға

сұраныстар жіберуге тиіс. Тиісті клиент үшін аудиторлар клиент басшылығымен алдыңғы жұмыс тәжірибесін ескеру керек.

Үшінші тұлғаларға қатысты сұраныстармен айналысу

Аудиторлар клиент басшылығының тұтастығы туралы ақпаратты қоғамдастықта білетін адамдардан ала алады, мысалы, клиентті ұсынған банкирлерден, заңгер-кеңесшілерден, инвестициялық банкирден және қаржылық немесе мұндай мәліметтері болуы мүмкін іскерлік қоғамдастықтағы басқа тұлғалардан алады. Басқа да әлеуетті ақпарат көздері жоғары басшылықтағы өзгерістердің болуын қаржылық баспасөздегі жаңалық-мақалаларын қамтиды.

Тиісті клиенттермен алдыңғы жұмыс тәжірибесін шолу

Тиісті аудиторлық клиентпен өзара қарым-қатынасты жалғастыру туралы шешімді қабылдамас бұрын, аудиторлар клиенттің кәсіпорын басшылығымен алдыңғы тәжірибесін мұқият қарастыруы тиіс, мысалы, алдыңғы тексеру барысында заңсыз іс-әрекеттерді, қандай да бір елеулі кателерді немесе бұрмалауларды табуға тиіс. Аудит барысында аудиторлар басшылыққа мынадай мәселелер бойынша сауалдар жасайды, күтпеген мән-жайлардың болуы, директорлар кеңесі отырыстарының барлық хаттамаларының толықтығы және нормативтік талаптардың сақталуы туралы сауалдар жолдайды. Алдыңғы тексерулер барысындағы басшылық жауаптарының мәні бағалау кезінде басшылық тұтастығын мұқият ескеру керектігін бейнелейді. Тиісті клиенттердің бағалауын жүргізу қажет:

- Аудит басталғанға дейінгі тәуекелді бағалау процесінің бөлігі ретінде;
- Бірінші бағалау сәтінен бастап айтарлықтай өзгеріс туындаған кезде (мысалы, басшылықтың өзгертуі немесе клиент бизнесінің сипаты).
- Жағдайлардың елеулі болуында, егер олар алғашқы аудиторлық міндеттемелерді қабылданған кезде болса, аудиторларды клиенттен бас тартуға мәжбүрлеуі мүмкін.

Аудиторлық тапсырманың экономикасы және клиенттермен өзара қарым-қатынас

Клиенттің алдын ала біліміне негізделген күтілетін алымдар (мысалы, аудиторлық тәуекел, клиент кәсіпорны масштабының сипаты және клиентпен ынтымақтастықты ескере отырып) шынайы болуы тиіс, (фирма тұрғысынан, сондай-ақ клиент тұрғысынан) аудиторлық тапсырманы жүзеге асыру кезінде және онымен байланысты шығындар сияқты пайдаланылатын ресурстар тұрғысынан шынайы болуы тиіс. Дәл солай клиент пен фирма арасындағы қарым-қатынастар сөз жүзінде келешекте ұзақ мерзімді болады. Бұл үшін өзара тиімді қарым-қатынас құрылып, бизнесті жақсы білудің арқасында осы жылдардағы орныққан қатынастар жақсарады. Сонымен қатар, фирмаларға олардың клиенттермен «бірігудегі» өз имиджінің әсері туралы белгілі және оны шешім қабылдау кезінде ескеру керек. Жаңа клиенттерді қабылдау керек пе, не болмаса қабылдамау керек пе дегенді ескеру керек немесе тиісті клиентпен жұмысты жалғастыру керек.

Қолданыстағы аудиторлармен қарым-қатынас

Тиісті аудиторлармен алынған клиент басшылығы туралы мәлімет маңызды ақпарат болып табылады. Кәсіби бухгалтерлердің әдеп БХФ Кодексі (сондай-ақ БХФ кәсіби мүшелерінің әдеп кодекстері, Англия мен Уэльстің (ICAEW) және АССА алқалы бухгалтерлер Институты әлеуетті аудиторлардан қолданыстағы аудиторлармен қарым-қатынас орнатуды талап етеді. Қарым-қатынас клиенттің рұқсатымен жасалуы тиіс және қолданыстағы аудиторлар сұранысқа толық жауап беруді шешу үшін клиентке сұраныс жасалуы тиіс. Авторизация талап етіледі, өйткені этикалық кодекстер аудиторларға аудит барысында алынған құпия ақпаратты клиенттің рұқсатынсыз ашуға тыйым салады. Егер клиент тиісті аудиторларға ақпаратты ашуға рұқсат беруден бас тартса, әлеуетті аудиторлар тағайындауды қабылдамауы тиіс. Бұл қарым-қатынаста әлеуетті аудиторлар мәселелерге қатысты нақты және дұрыс сұраныстар жасау керек, олар аудиторлық тапсырманы қабылдау шешіміне ықпал етуі мүмкін. Сұраныстар мынадай мәселелерге қатысты болады, басшылық тұтастығына, есептік саясатта басшылықпен келіспеушілікке және аудит процедурасына, сондай-ақ тиісті аудиторлармен аудиторлардың өзгеру себептерін түсіну сияқты мәселелерге қатысты болады. Тиісті аудиторлар клиент келісім беретінін ұсына отырып, жедел және толық жауап беруді сезінетін болады. Егер қолданыстағы аудиторлар жауап бермесе, онда хабарлауға қажет ешқандай мәселелер жоқтығын болжауға болады. Кейбір жағдайларда қолданыстағы аудиторлар ауызша түрде қарым-қатынас жасауды артық есептеу деуі мүмкін, мысалы, егер оларда клиент заңсыз іс-әрекеттерді жасады деген бекітілмеген күдік болғанда. Жауап қандай болмасын, әлеуетті аудиторлар тағайындауды қабылдау керек пе деген мәселені шешуге тиіс. Алдыңғы аудиторлардың жұмыс құжаттарының файлдары жаңа клиент үшін бағалы ақпарат көзі болып табылады. Сондықтан жаңа аудиторлар бұл файлдарды көруді сұрауы мүмкін. Алдыңғы аудиторлар мұндай көру туралы мәселеге келісуге міндетті емес, бірақ көптеген фирмалар клиенттің рұқсатымен болса, бақыланатын шолуға келіседі. Бастапқы қарым-қатынас мысалы 6.1-суретте көрсетілген.

Кімге: Шығыс және Е.К

Тіркелген аудиторлар

Мерзімі

Қадірлі мырза

Re: Сіздің ескі клиенттіңіз

Жоғарыда аталған компания директоры бізді аудиторлар ретінде ұсынуға рұқсат беруді сұрады. Егер сіз бізге қандай да бір кәсіби себептер туралы хабар берсеңіз, сол бойынша біз тағайындауды қабылдамауға тиіспіз және сол үшін біз сізге ризашылық білдіреміз.

Ізгі ниетпен, Сіздің

Жаңа аудиторлар және компания

Тіркелген аудиторлар

6.1-сурет. Бастапқы қарым-қатынас мысалдары.

Ерекше мән-жайларды және ерекше тәуекелдерді анықтау

Аудиторлық тапсырманы қабылдаудағы бұл қадам аудиттелген қаржылық есептілікке ұсынылып отырған пайдаланушыларды сәйкестендіруді, әлеуетті клиенттің заңды және қаржылық тұрақтылығын алдын ала бағалауды және аудитке жарамдылығын бағалауды қамтиды.

Аудиттелген қаржылық есептіліктің болжамды пайдаланушыларды анықтау

4-тарауда атап өтілгендей, аудитті жүргізу кезінде болжанатын қаржылық есептілік пайдаланушыларына байланысты аудиторлардың заңды міндеттері әртүрлі болуы мүмкін. Осылайша, аудиторлар ескеруге тиіс (i) әлеуетті клиенттің мәртебесі жеке немесе жария компания ретінде, (ii) кез келген аталған бенефициар немесе алдын ала болжам, үшінші тараптардың болжамы (iii) егер мұндайлар бар болса, қалыптасқан мән-жайларға қатысты нормативтік-құқықтық актілер қолданылады. Сонымен қатар аудиторлар, жалпы мақсаттағы қаржылық есептер барлық ықтимал пайдаланушылардың қажеттіліктеріне жауап бере ала ма деген мәселені қарастыру керек немесе қандай да бір арнайы есептер талап етіледі. Есептілікке қосылған талаптар құзыреттілікке қатысты қосымша талаптарды білдіруі мүмкін, бұл аудитке шығындарды қосуды және аудиторлардың заңды жауапкершілігін кеңейтуді білдіреді. Қаржылық есептілік аудитінен басқа ақпараттың дұрыстығын растау тапсырмалары үшін нақты сәйкестендірілген пайдаланушылардың есебін шектеуді қажет етуі мүмкін.

Әлеуетті клиенттің заңды және қаржылық тұрақтылығын бағалау

Егер кәсіпорын заңды қиындықтармен ұшырасатын болса және талапкерлер қаржылық есептілікке байланысты бекіту үшін қандай да бір сылтау табатын болса, онда бұл сот талқылауына жатуы мүмкін және бұған «терең қалталар» болып саналатын аудиторлар тартылуы мүмкін. Осылайша, аудиторлар өз қызметін қаншалықты кәсіби түрде орындағанына қарамастан, өзін қорғауда қаржылық және басқа да шығындарды өтеуі мүмкін. Осы себеппен аудиторлар анықтауға тырысуы тиіс және әлеуетті клиенттерді қабылдамау керек, олар сот талқылауларының жоғары тәуекелі болуы мүмкін. Оларға кәсіпорын жатқызылуы мүмкін, мысалы, кімнің операциясы немесе негізгі өнімі материалдық талап-арыздардың және билік тарапынан тергеудің субъектілері болып табылса, онда олардың нәтижесі бизнестің өміршеңдігіне теріс әсер етуі мүмкін. Бас тартатын клиенттер, сондай-ақ қаржылық тұрақсыздыққа ұшыраған компанияны қамтуы мүмкін. Мысалы, борыштар бойынша төлемдерді өтеуге қабілетсіздігі немесе қажетті капиталды тартуға тиіс. Аудиторлар басшылықтан сұрай отырып, кредиттік агенттіктердің есептерін және бұрын шығарылған аудиттелген немесе аудиттелмеген қаржылық есептерді талдай отырып, алдыңғы жылғы реттеуші органдардың есептерін қолданса, онда мұндай мәселелерді сәйкестендіруі мүмкін.

Кәсіпорынның аудитке жарамдылығын бағалау

Аудиторлық тапсырманы қабылдау алдында, аудиторлар әлеуетті клиенттің аудитке жарамдылығына қатысты сұрақтар тудыратын басқа жағдайлардың болуын бағалауы керек. Мұндай шарттар маңызды есептік жазбалардың болмауын немесе нашар жағдайын қамтуы мүмкін; оның басқа да ішкі бақылауға тиісті элементтерін ұстаудағы жауапкершілігін басшылықтың елемей; немесе әлеуетті клиенттің аудит жүргізуге қоятын шектеуі. Мұндай жағдайларда аудиторлар қатысудан бас тартуы тиіс немесе

осындай жағдайларда аудиторлардың есебі ықтимал салдарды клиентке түсіндіруі керек.

Әдептілік мәселелері

Аудит жүргізу кезінде аудиторлар АХС пен кәсіби әдеп талаптарына (заңнамаға және реттеуге және аудит жүргізудің шарттарына, қажет болған жағдайда) сәйкес келуі тиіс.

Тәуелсіздікті бағалау

3-тарауда талқыланғандай, әдеп кодекстері мынаны талап етеді: кәсіби бухгалтерлер көпшілік тәжірибесінде қандай да бір мүдделерден бос болуы керек және қаралуы тиіс және олар ақпараттың сенімділігін растау бойынша тапсырмаларды жүргізу кезіндегі ақиқаттылықпен сыйыспайды. АХС және ұлттық заңнама (мысалы, «Компаниялар туралы Заң» 2006 жыл) осы талаптарды қайталайды. Осылайша, аудиттің жаңа клиентін қабылдау алдында аудиторлық фирма қауіп төндіруі мүмкін кез келген мән-жайларды бағалауы керек, себебі, олар клиентке қатысты оның тәуелсіздігін қатерге алып келуі мүмкін. Бұл бөлім «Тәуелсіздік бағалау» деп аталады. Барлық кәсіптік қызметкерлерге тыйым салынған кез келген қаржылық емес іскерлік қарым-қатынасты анықтау үшін жасалатын процедуралардың бірі әлеуетті клиенттің атынан тарату жасалады. Егер тәуелсіздік туралы талаптар сақталмады деген тұжырым жасалынса, себептерді жою үшін қадамдар жасау қажет, мысалы, акцияларды сату. Егер мұндай қадамдар орындалмаса, онда аудиторлық тапсырма қабылданбауы тиіс. Сондай-ақ алымдардың күтілетін деңгейі нақты немесе болжамды тәуелсіздікке әсер етуі мүмкін деген мәселені қарастыруға болады. Сонымен қатар, фирма клиенттің аудиторлық тапсырмасын қабылдау арқылы басқа клиенттер мүдделерінің қақтығысына әкелмейтінін анықтауы тиіс. Тұрақты аудитті жүргізу үшін кәсіби тәуелсіздік туралы сұрақ кітапшасы аудиттің барлық клиенттері үшін жыл сайын толтырылады, онда тәуелсіздікке қатысты саясат пен фирманың сапасын бақылау процедураларын қамтамасыз ету әлі де сақталынғаны көрсетіледі. Кейбір фирмалар аудиторлық тексеру жетекшісінен бұл туралы жазбаша ұсыным беруді талап етеді. Егер фирма тәуелсіздік критерийлерін орындай алмаса немесе тексеруді тиісінше орындаса, онда аудиторлық тексерудің жетекшісі кейбір іс-әрекеттер ұсына алады, бұл фирманың әдеп өлшемдеріне сәйкес келуіне мүмкіндік береді. Содан кейін екінші серіктеспен кеңесу қажет. Тәуелсіздікті тексеру нәтижелері мен себептері, расталған қабылдаулар/қабылданбағандар құжатталған болуы шарт (әдетте, клиентті қабылдаудың стандартталған формасында).

Аудит жүргізудегі бағалау құзыреті

Аудиторлық фирма құзыреттілікті иеленген және әдеп принциптеріне бейімді, аудиторлық тапсырманы орындау үшін қажетті кәсіптік стандарттарға сәйкес жұмыс істейтін қызметкердің жеткілікті болуын қамтамасыз етуі тиіс. Фирма адами ресурстар саласында өз саясатына сүйенетін болады (мысалы, жалға алу, тұрақты кәсіби дамыту және алға жылу), жоғарыда аталған саясаттың сақталуын қамтамасыз етеді. Әлеуетті клиент үшін фирма аудиторлық команданы анықтау қажет, аудиторлық тапсырма кадрлық қажеттіліктерге сәйкес келуі тиіс, әдеттегі аудиторлық команда мыналардан тұрады:

- Аудиторлық тексерудің жетекшілері аудиторлық тапсырмаға жалпы және түпкілікті жауапты;

- Аудит менеджерлері аудиторлық бағдарламаның орындалуын үйлестіреді және бақылайды;
- Бір немесе бірнеше жетекші мамандар күрделі салаларда аудит жүргізу жұмыстарын ерекше жауапкершілікпен бақылай алады;
- Хатшылар жетекші мамандардың бақылауымен көптеген қажетті процедураларды орындайды.

Аудиторлық команда төмендегідей құзіреттіліктерді білуі тиіс:

- Түсіну және осындай тиісті дайындық және қатысу арқылы аудиторлық тапсырмалардағы тәжірибені;
- Кәсіби стандарттар мен қолданылатын нормативтік-құқықтық талаптарды түсіну;
- Аудитті, бухгалтерлік есепті, салық салу және ақпараттық технологияларды тиісті деңгейде білу;
- Нақты саладағы білім;
- Кәсіби пайымдауды қолдана білу;
- Фирма саясатын және фирманың сапасын бақылайтын процедураларды түсіну. (1 СБХС және 220 АХС)

Команда, сондай-ақ, компьютерлік аудит бойынша мамандардың көмегі мен сарапшылардың нұсқауларына мұқтаж. Егер аудиторлық фирма қажетті дағдыларды игермесе, онда ол қажетті құзыреттілікті ұсыну үшін сыртқы кеңесшілерді тартуы тиіс. Аудиторлар даярлықтан өткен немесе басқа мамандықтың, оқулардың тәжірибесіне қатысуға құқығы бар адамның тәжірибесін игермеуі тиіс. 620 АХС аудиторлар жеткілікті тиісті аудиторлық дәлелдемелерді алу үшін сарапшылардың жұмысын пайдалана алады. Пайдалану мысалдары мыналар болып табылады:

- Бағалаушылар бағалауға қатысты дәлелдемелерді ұсыну үшін осындай активтерді, мысалы, мүлік ретінде, өнер туындылары мен асыл тастарды бағалауды;
- Геологтар, мен инженерлер минералдық және мұнай қорларының санын, қондырғылар мен жабдықтар қызметі мерзімінің қалдығын анықтау үшін;
- Сақтандыру жарнасын есептеуші маман зейнетақы жоспарын есепке алу кезінде пайдаланылатын сомаларды анықтау үшін;
- Заңгерлер ықтимал нәтижедегі бағалау үшін сот талқылауларын күтетін, келісімдерді түсіндіруді, жарғылар мен ережелерді;
- Компьютер мамандары мәліметтер базасын басқарудағы жүйелерді бағалауға көмек көрсету үшін.

Сарапшыны пайдаланар алдында оның кәсіби біліктілігі, құзыреттілігі, беделі мен объективтілігіне аудиторлар қанағаттануы тиіс. Аудиторлар мынаны қарастырған жөн, мысалы, сарапшының тиісті кәсіби біліктілігі барын, қарастырылатын мәселелердегі тиісті тәжірибесін, кәсібінің тиісті ережесін және оның клиентпен ара-қатынасындағы объективтілігін бұзуы мүмкін деген кез келген қарым-қатынасын білуі тиіс. 620 АХС (қайта қаралған және өзгертілген) аудитор сарапшы жұмысын пайдалану арқылы аудиторлар мен «сыртқы сарапшыларды» пайдалану арасындағы нақты айырмашылық алады (олар тәуелсіз болып табылады және тартылған аудитордың нақты мақсаттар үшін) және сол аудиторлық топтың бөлігі немесе компанияның басшылығы болып табылады.

Есеп беру мерзіміне сәйкес келетін қабілетін анықтау

Аудиторлық команда тиісті кезең ішінде ұсынылған аудиторлық тапсырманы орындау үшін қолжетімді болуы тиіс. Демек, аудит бойынша жұмыс жоспарланған. Аудиторлық тапсырманы аяқтаудың егжей-тегжейлі кестесі аудитті жоспарлау кезеңінің бірнеше қадамы аяқталғанда бітуі мүмкін. Дегенмен, қабылданған жаңа клиенттің фирманың жалпы жұмыс кестесіне ықтимал әсерін аудиторлық тапсырманы қабылданғанға дейін қарастыру керек. Қаржы жылының соңында немесе аяғына таман ақшалай қаражаттарды есептеумен, қорлардағы мүлікті түгендеуді бақылау үшін бір мезгілде көптеген клиенттермен қатысуды талап ету көптеген аудиторлық фирмалардың шектеулі факторы болып табылады және т. б. Аудитті жүргізу үшін бюджет уақыты бойынша алдын алу жұмыстары жоспарлау шегінде жиі жүргізіледі. Бюджет уақытын әзірлеу сағат санын бағалауды болжайды, олар аудиттің әрбір бөлігі үшін персоналдың әр деңгейінде қажет болуы мүмкін (әріптес, менеджер, жетекші маман және т. б.). Бұл уақытты бағалау содан кейін аудиторлық тапсырмаға жұмсалған шығындардың жалпы сомасын алу үшін персоналдың әр деңгейдегі сағаттық ставкасына көбейтілуі мүмкін. Аудиторлық фирма әлеуетті клиентпен төлеу тәртібін талқылауға негіз ретінде осы бағалауды пайдалана алады. Дегенмен кейбір аудиттер тіркелген төлемақы негізінде өткізіледі, шығыстармен қоса есептеудің күнделікті мөлшерлемесін пайдалану уағдаластықтың белгілі формасы болып табылады. Егер аудиторлық тапсырма қабылданып және мақсаты тиісті түрде расталатын болса, онда бюджет уақыты туралы егжей-тегжейлі мәліметтер және жоспарлау кезеңінде қосымша қадамдардың орындалуына қарай аудит кестесі қосымша жасалатын болады. Содан кейін, аудиттің әр саласындағы жұмыс дамыса, аудиторлық фирма нақты сағаттарды бақылай алады және аудитке арналған жалпы шығындарды бақылауға көмектесу үшін оларды бюджетпен салыстырады.

Клиенттің қызметкерді пайдалануы, сондай-ақ кадрлық қамтамасыз етуге және жоспарлауға және аудит шығындарына әсер етуі мүмкін. Ішкі аудиторлардың жұмысы ішкі бақылау құрылымын түсіну және алу кезінде, бақылау процедураларына тестілер жүргізу кезінде, тексеру процедураларының мәні бойынша (ішкі аудиттің тиімділігін бағалау жағдайында) белгілі бір салаларда аудиторлық жұмыстың тәуелсіздік дәрежесін азайту болып табылады.

Клиенттің басқа қызметкері мынадай тапсырмаларды, мысалы, қолданыстағы сақтандыру полистерінің кестесін құру, вексельдерді алудағы түсімдер және шығарылулар және айналымнан тыс активтерді орындау үшін пайдаланылуы мүмкін. Аудиттің тиісті деңгейде мұқияттылықпен жүргізілгенін көрсету үшін, аудиторлар осындай барлық жұмыстарды қарастырып тексерілуін жоспарлауға тиіс.

Тағайындауды қабылдағаннан кейінгі процедуралар және міндеттеме-хат дайындау

Тағайындау қабылданғаннан кейін мынадай процедуралар орындалуы тиіс:

1. Аудитордың қызметтен алынуы немесе жұмыстан кетуі ұлттық ережелерге сәйкес тиісті түрде өткізілуін қамтамасыз ету;
2. Ұлттық ережелеріне сәйкес жаңа қызметке өткізуді қамтамасыз ету;
3. Директорларға міндеттеме-хат дайындау және жіберу.

Әр түрлі клиенттер үшін міндеттеме-хаттың формасы мен мазмұны әртүрлі болуы мүмкін, бірақ мынадай үлгіде қамтылуы тиіс :

- Қаржылық есептілікті дайындауға байланысты жауапкершілікті басшылықтың ескертуі және аудиторларға есеп жазбасына шектелмеген мүмкіндіктер мен басқа да тиісті ақпараттарды ұсыну;
- Аудиттің мақсаты мен міндеттері;
- Кәсіби стандарттарға сілтемелерді (мысалы, АХС) аудиторлар ұстанатын болады (және, егер ұлттық заңнама, мысалы, «Компаниялар туралы Заң» немесе басқа да кез келген ережелер қолданылса);
- Аудиттің сипаты мен көлеміне түсініктеме және аудитордың жауапкершілігі;
- Фактіні баяндау, тест сипаты және аудиттің басқа да бөлінбес шектеулері (және кез келген бухгалтерлік есеп жүйесінің және ішкі бақылаудың бөлінбес шектеулері) елеулі бұрмалау аудитпен табылмауы мүмкін деген шарасыз қауіп болады;
- Аудит барысында анықталған кәсіпорынның бухгалтерлік есеп жүйесіндегі кемшіліктері туралы өтініш басшылыққа жеткізіледі, бірақ үшінші тараптарға жеткізілмеуі тиіс;
- Аудиторларға белгілі бір жазбаша ұсыныстарды басшылыққа көрсету керектігі ұсынылатын болады;
- Талап қаржылық есеппен бірге шығарылуы тиіс басқа да ашып көрсетулерді қарастырады;
- Кәсіпорын активтерінің қорғалуына жауаптылығы туралы және барлық елеулі бұрмалауларды анықтау үшін аудитке сүйенбеу керектігі туралы нұсқаулық;
- Аудиторлар ұсынатын басқа кез келген қызметтердің сипаттамасы (бұл жеке хатқа енгізілуі мүмкін);
- Аудиторға сыйақы беруді есептеу негізі мен есепшотты ұсыну туралы кез келген келісімдер;
- Құқықтық юрисдикция, осыған сәйкес жасалған шарттық келісімдер;
- Клиент қанағаттанбаған жағдайда шағым беру тәртібі;
- Клиентке келісім-шарттарды растап қол қойып, міндеттеме-хаттың көшірмесін аудиторларға қайтаруға сұраныс жасау.

Жыл сайын жаңа хаттарды дайындау қажеттілігін шығарып тастау үшін, әдетте, хатта, оның ауысуына дейінгі жұмыс жалғасып жатқаны баяндалады. 210 АХС мынадай оқиғаларда, мысалы, басшылықтың өзгеруі, меншік, кәсіпорын бизнесінің сипаты және / немесе көлемі немесе заңды талаптарға байланысты туындаған жағдайда жаңа хатты жасауды талап етеді.

Қолданыстағы ұлттық компаниялар заңнамаларының ережелеріне сәйкес (мысалы, 2006 жылғы Біріккен Корольдігіндегі «Компаниялар туралы Заң») тағайындалған аудиторлар өзінің құқықтық жауапкершілігін орындауға тиіс. Дегенмен, егер екі жақ келіспесе, онда олар өзіне қосымша жауапкершілік алады. Аудиторлар компаниялар туралы заңнамасына сәйкес тіркелмей, ұйыммен тағайындалған кезде, мысалы, серіктестік немесе жоғары оқу орны, міндеттер сипаты және міндеттеме-хат арқылы жауапкершілігін растау одан да маңызды болып табылады. Міндеттеме-хат аудиторлар мен клиент арасындағы заңды келісімшартты білдіреді. Орындалуға тиіс қызметтер сипатын нақты баяндау мен аудиторлардың жауапкершілігі туралы хаттар, аудиторларға сот талқылауларына қатысуды болдырмау үшін көмектесе алады. 6.2-суреттегі хат 210 АХС баяндалған ережелермен өзара байланыста нұсқаулық ретінде пайдалануға арналған. Аудиторлық келісімнің талаптары жеке талаптар мен мән-жайларға байланысты өзгеруі тиіс.

Міндеттеме-хатқа мысал

Төменде қаржылық есептіліктің Халықаралық стандарттарына сәйкес дайындалған, жалпы мақсаттағы қаржылық есептілік аудитін жүргізу туралы хатқа мысал берілген. Бұл хат ережелерімен өзара байланыста нұсқаулық ретінде пайдаланылуы тиіс, бұл АХС баяндалған және жеке талаптар мен мән-жайларға байланысты өзгеруі тиіс.

Директорлар кеңесіне немесе жоғары басшылықтың тиісті өкіліне:

Сіз бізден қаржылық есептілік аудитін жүргізуді сұрадыңыз, ол белгілі бір жағдайға байланысты балансты, және пайдалар мен зияндар туралы есепті және капиталдағы өзгерістер туралы есепті, осы күні аяқталған жыл ішіндегі ақша қаражатының қозғалысы туралы есепті, есеп саясатының негізгі принциптерін қысқаша баяндауды және басқа да түсіндірме ескертулерді қамтиды. Біз келісімімізді растауға қуаныштымыз және бұл хат арқылы аудиторлық тексеру өткізу тапсырмасын түсінеміз. Біздің аудит қаржылық есептілік туралы пікір білдіру мақсатында жүргізілетін болады. Біз аудитті Халықаралық аудит стандарттарына сәйкес өткіземіз. Бұл стандарттар бізден әдеп талаптарын сақтауды және аудитті жоспарлап өткізуді талап етеді, бұл қаржылық есептілікте айтарлықтай бұрмалаушылықтар жоқ деген дұрыс сенімділік алу үшін талап етеді. Аудит қаржылық есептіліктегі сомалар мен ашып көрсетуге қатысты аудиторлық дәлелдемелерді алудағы процедуралардың орындалуын қамтиды. Таңдалған процедуралар аудиторлардың пайымдауларына тәуелді, бұған қоса қаржылық есептіліктің елеулі бұрмалану тәуекелдерін бағалауға және жіберілген алаяқтық салдарынан, сондай-ақ қателер нәтижесіне байланысты. Аудитке, сондай-ақ қолданылатын есептік саясаттың орындылығын бағалау және басшылықпен жасалған бухгалтерлік бағалаулардың негізділігі кіреді, сондай-ақ қаржылық есептілікті жалпы ұсынуды бағалау жатады. Тест сипаты салдарынан және аудиттің басқа да бөлінбес шектеулері бухгалтерлік есеп жүйесі мен ішкі бақылаудың өзіне тән шектеулермен бірге шарасыз тәуекел болады, тіпті кейбір елеулі бұрмаланулар анықталмай қалуы мүмкін. Біз тәуекелді бағалау кезінде аудит процедураларын әзірлеу үшін кәсіпорынның қаржылық есептілігін дайындауға қатысы бар ішкі бақылауды қарастырамыз, олар осы мән-жайларға ыңғайлы болып табылады, бірақ олар кәсіпорынның ішкі бақылауының тиімділігі туралы пікірді білдіру мақсатында болмайды. Алайда, біз, сізге қаржылық есептілікті жасауда ішкі бақылауды әзірлеу немесе енгізудегі кез келген елеулі кемшіліктер туралы жеке хатты жеткізуге үміттенеміз, олар қаржылық есептілік аудиті барысында біздің назарымызда болады. Қаржылық есептілікті дайындаудағы жауапкершілік, ол қаржылық есептіліктің Халықаралық стандарттарына сәйкес қаржылық жағдайды, қаржылық көрсеткіштерді және компанияның ақша қаражаты қозғалысын анық көрсетеді және компания басшылығы жауапты екенін естеріңізге саламыз. Біздің аудиторлардың есебінде түсіндіріледі, есепті дайындауға және қаржылық есептілік қолданылатын қаржылық есептілік құрылымына сәйкес дұрыс берілуіне басшылық жауапты және бұл жауапкершілік мыналарды қамтиды:

- Қаржылық есептілікті дайындаумен байланысты, ішкі бақылауды енгізу және қолдауды әзірлеу, ол алаяқтық нәтижесінде туындайтын бұрмалауларды немесе қателерді білдіретін бұрмалау болып табылмайды.
- Тиісті есепке алу саясатын таңдау мен қолдану;
- Мән-жайларға сәйкес келетін есеп бағалауын анықтау.

Біз аудит үрдісі шегінде аудитке байланысты жасалған ұсынымдармен басшылыққа жазбаша растауға сұраныс білдіреміз. Біз, сіздің қызметкерлеріңіз тарапынан толық ынтымақтастықты асыға күтеміз, және олар бізге кез келген жазбаларды, құжаттаманы және біздің аудитпен байланысты басқа да ақпаратты беретініне сенеміз. [Мұнда шамамен қызметтерге ақы төлеу тәртібін және шоттарды шығаруға қатысты (қажет болса) қосымша ақпаратты салыңыз.] Сізден, беріліп отырған осы хаттың көшірмесіне қол қойып қайта жіберуіңізді өтінеміз, біздің қаржылық есептілік аудитіне қатысты уағдаластықтар сіздің түсінігіңізбен сәйкес келетінін көрсетсеңіз.

XYZ & Co.

ABC компаниясы атынан расталған

(қолы)

Аты-жөні және атауы

Мерзімі

8.2-сурет. 210 АХС сәйкес аудиторлардың міндеттеме-хаты.

Дереккөз: Халықаралық бухгалтерлер федерациясы (БХФ) авторлық құқық © Барлық құқықтары қорғалған. (IFAC) БХФ келісімімен қолданылады.

ҚОРЫТЫНДЫЛАР

- Аудиттің төрт кезеңін былай жинақтауға болады: (i) аудиторлық тапсырманы қабылдау, (ii) аудитті жоспарлау (iii) аудит процедураларын орындау, (iv) нәтижелері туралы есептер беру.
- Аудиторлық тапсырманы қабылдау шешімі клиент бағалауымен және әдептілік ұғымымен байланысты.
- Клиенттің бағалауы басшылық тұтастығын және кез келген ерекше мән-жайларды, кәсіпорынмен байланысты ерекше тәуекелді сәйкестендіруді, фирмамен жасалған коммерциялық және басқа да төлемдерге қосымшаны қарастыруды қамтиды.
- Басшылық тұтастығын бағалау кезінде, әдетте қолданыстағы аудиторлардан ақпарат сұратылады және үшінші тараптарға сұраныстар таратылады. Тұрақты клиенттер үшін аудиторлар кәсіпорын басшылығының алдыңғы тәжірибесіне қарайды.
- Әлеуетті клиенттің ерекше мән-жайлары мен ерекше тәуекелдерін бағалау көзделіп отырған аудиттелген қаржылық есептілікті пайдаланушыларды сәйкестендіру жолымен жүргізіледі және клиенттің заңгерлік және қаржылық тұрақтылығын алдын ала бағалау және аудитке жарамдылығын бағалау арқылы жүргізіледі.
- Әдептілік фирманың тәуелсіздік дұрыс қанағаттандыру қабілеттілігін байланысты және қолжетімді кезең ішінде аудитті сауатты аяқтау мүмкіндігіне қатысты.
- Құзыреттілікті айқындау, әдетте, фирмада жеткілікті ресурстардың барын қамтамасыз етеді, мысалы, қолданыстағы қызметкерлердің тиісті техникалық құзыреттілігі, біліктілігі және тәжірибесі мен қажеттілігін ескере отырып, сыртқы сарапшылардың көмегіне жүгінуін қамтиды.
- Міндеттеме-хат басшылық пен аудиторлардың аудиттелген қаржылық есептілікті шығарудағы жеке жауапкершілігін белгілейді.

Аудитті жоспарлау және тәуекелдерді бағалау

Аудитті жоспарлау

Тағайындауды қабылдағаннан кейін аудиттің екінші кезеңі аудиттің көлемі мен өткізу жоспарын талап етеді. Жоспарлау аудитті сәтті өткізуде шешуші мағына береді, өйткені ол аудиторларға өзінің кәсіби міндетін дұрыс анықтай алуға мүмкіндік береді, 300 АХС сәйкес (қайта қаралған). Жоспарлау, «аудитордың мақсаты жоспарлау болып табылады, сондықтан ол тиімді түрде орындалған». Алдын ала жоспарлау бағалау процедураларын жүргізу үрдісінде және клиенттерді қабылдауда орындалатын еді. Алайда, пәрменді және тиімді аудит үшін егжей-тегжейлі жоспарлау талап етіледі.

Аудитті жоспарлау мыналарды қамтиды:

- *Аудиттің жалпы стратегиясын құру* аудиторлық тексеру жүргізуге арналған тапсырманың тәсілі, ол күтілетін көлем мен қызмет нәтижелерін анықтайды, одан аудиттің толық жоспары әзірленеді;
- *Аудит жоспарын әзірлеу* бұл өзіне аудиттің нақты процедурасын қамтиды (тәуекелді бағалау және кейінгі процедуралар), олар былайша орындалуы тиіс (мысалы, олардың сипаты, дәрежесі мен мерзімдері тұрғысынан) аудитор

тұжырым жасау үшін және соңғы кезеңінде аудиторлық қорытындыны қалыптастырады.

Дәлме-дәл жоспарлау қаржылық есептілік аудитінде бірнеше тәсілдермен пайда әкеледі, оның ішінде:

- Аудиторға аудиттің маңызды аймақтарына тиісті назар бөлуге көмектесу;
- Аудиторға мәселелерді дер кезінде анықтауға және әлеуетті проблемаларды шешуге көмектесу;
- Аудитордың аудитті пәрменді және тиімді түрде орындау үшін дұрыс ұйымдастыруға және аудитті басқаруға көмектесу;
- Тиісті мүмкіндіктер деңгейлерімен аудиторлық команда мүшелерін таңдауда көмектесу және күтілетін тәуекелдерге, тиісті мақсаттағы жұмысына ден қою үшін құзыретті;
- Басшылыққа және аудиторлық команда мүшелерін қадағалауға және олардың жұмысын шолуға көмектесу;
- Аудиторлармен жүргізетін жұмысты үйлестірудегі компоненттер мен сарапшыларды қолдануға болатын кезде көмек көрсету.

Жоспарлау бойынша қызметтің сипаты мен ауқымы кәсіпорынның мөлшері мен күрделілігіне байланысты ерекшеленетін болады, аудиторлық команда мүшелерінің кәсіпорынмен алдыңғы тәжірибесі және аудиторлық тапсырманы орындау кезінде туындайтын мән-жайлардың өзгеруіне байланысты болады.

Аудит стратегиясы

«300 АХС (қайта қаралған) айтылады: «аудитор аудиттің жалпы стратегиясын белгілеуі тиіс, ол қолданылу саласын анықтайды, мерзімі және аудит бағытын, және аудит жоспарын әзірлеу үшін нұсқаулар береді». Бұл қарауды талап етеді:

- (a) аудиторлық тапсырмаларды сипаттаушы оның қолданылу аясын анықтайды мысалы, қаржылық есептіліктің құрылымын, салалық талаптарын, бару мекенін, ішкі аудитті пайдалануды, АТ әсерін, мәселелер топтарын және т. б.
- (b) аудиттің өткізу мерзімін жоспарлау үшін және ақпаратты ұсыну сипаты үшін аудиторлық тапсырманың есептілік мақсаттары, мысалы, кәсіпорынның есеп беру кестесі, кеңестер және басқа да басшылықпен байланыс түрлері, сондай-ақ басқаруға жауапты тұлғалар, құрамдас аудиторлар, аудиторлық команда мүшелері және үшінші тараптар.
- (c) елеулі факторлары, аудиторлық тапсырма бойынша алдын алу жұмысының нәтижелері және, егер бұл орынды болса, кәсіпорынға пайдалы болу үшін басқа да тапсырмаларды орындау кезінде, тапсырманы бұрын алған басшының тәжірибесі пайдалы бола ма дегенді анықтауға болады, жоғары тәуекел мәселелерінің маңыздылық деңгейі, аудиторлық дәлелдерді жинау мен бағалауда, алдыңғы аудиттердің нәтижелеріне кәсіби күмәнданушылықты қолдау басқа да қызметтерді ұсыну, жобалаудағы басшылықтың адалдығын растау, дұрыс ішкі бақылауды енгізу және қолдау, транзакция көлемі, ішкі бақылаудың маңыздылығы, бизнестің маңыздылығы және өнеркәсіп пен кәсіпорынға әсер ететін кез келген басқа да дамытулар мен өзгерістер.
- (d) Аудиторлық тапсырманы орындау үшін қажетті ресурстардың сипаты, мерзімі мен көлемі. Бұл аудиторлық команданы таңдауды және тиісті үйлестіруді,

дағдылар жиынтығын және тәжірибені, жоғарыда қарастырылған мәселелерді ескере отырып, сондай-ақ аудиторлық тапсырманың бюджетін жасауды қамтиды.

Аудит жоспары

300 АХС талап етеді, аудитор аудит жоспарын әзірлеу үшін ол мынадай сипаттамаларды қамтиды:

- (a) Тәуекелдерді бағалауда жоспарланған процедуралардың сипатын, мерзімін және көлемін;
- (b) бекіту деңгейіндегі жоспарланған келесі аудиторлық процедуралардың сипатын, мерзімін және көлемін;
- (c) орындауға қажетті аудиттің басқа да жоспарланған процедуралары, аудиторлық тапсырма АХС сәйкес болуы.

Жалпы аудиторлық стратегия мен аудит жоспары жаңартылып, аудит барысында қажеттілігіне қарай өзгертіліп тұруы тиіс. Олар сондай-ақ, жұмыс құжаттарында құжатталған болуы шарт. Көптеген фирмалардың жоспарлау бойынша стандартталған құжаттамасы бар.

300 АХС бекітеді, жоспарлау аудиттің дискретті фазасы болып табылмайтынын түсінген маңызды, дәлірек айтқанда, ол үздіксіз және қайталама үрдіс болады, алдыңғы аудит аяқталғаннан кейін көп ұзамай жиі басталады (немесе байланысты) және ағымдағы аудиторлық тапсырма аяқталғанға дейін жалғасады. Алайда, жоспарлау белгілі бір қызмет түрлері мен аудит процедураларының мерзімдерін қарауды қамтиды, ол одан әрі аудиторлық процедураларды жүргізуге дейін орындалуы тиіс. Мысалы, жоспарлау аудитормен сәйкестендіруге дейін қарау қажеттілігін және бұрмалау тәуекелін бағалауды қамтиды, сонымен бірге, мынадай мәселелерді:

- Тәуекелдерді бағалау процедуралары ретінде қолданылуға тиіс талдау процедуралары;
- Кәсіпорынға қолданылатын нормативтік-құқықтық шеңберлер туралы жалпы түсінік алу, сонымен қатар кәсіпорын бұл шеңберлерді сақтайды.
- Анықтау мәні (5-тарауда сипатталғандай);
- Сарапшылардың қатысуы (5-тарауда түсіндірілгендей);
- Тәуекелдерді бағалаудың басқа да процедураларын орындау.

300 АХС аудиторлық тексерудің жетекшісі және аудиторлық команданың басқа шешуші мүшелері аудитті жоспарлауға қатысуын талап етеді, жоспарлаумен қоса, аудиторлық команданың мүшелері арасындағы талқылауға қатысуды талап етеді.

Жоспарлау бизнесті және кәсіпорын салаларын және оның ішкі бақылауын түсінуден басталады. 315 АХС (қайта қаралған), елеулі бұрмалау тәуекелдерін ұйымның зерделеуі арқылы анықтау және бағалау және оны қоршаған ортасы аудиторлардан талап етеді:

Елеулі бұрмалау тәуекелдерін анықтау және бағалау, алаяқтық нәтижесіне қатысты туындайтын және қаржылық есептілік деңгейіндегі қателік салдарынан және кәсіпорын мен оның ортасын үйренудегі алғышарттар деңгейінде, кәсіпорынның ішкі бақылау жүйесін қоса алғанда, елеулі бұрмалау тәуекелдеріне жауаптарды әзірлеу мен жүзеге асыру негізін қамтамасыз ете отырып жасалынады.

Бұл тарауда аудиторлардың бизнес және кәсіпорын салалары туралы түсінікті қалай алатынын түсіндіріледі және тәуекелді анықтау мен бағалау кезінде және бағаланатын тәуекелдерге тиісті жауапты қарау кезінде бұл түсініктер пайдаланылады. Ішкі бақылау мен бақылау тәуекелін бағалау түсінігін алу 7-тарауда толық түсіндіріледі.

Бизнес және кәсіпорын салалары туралы түсінуді алу

Елеулі бұрмалаулар тәуекелдерін анықтап және бағалау үшін және кейіннен аудитті жоспарлағанда оқиғаларды, операцияларды және тәжірибені түсінуі үшін аудитордың кәсіпорын бизнесі туралы жеткілікті білім алуы керек, олар қаржылық есептілікке елеулі әсер етуі мүмкін. Бұл түсіну аудитке ортақ тәсілмен жоспарлау негізін қамтамасыз етеді, ол ұйымның бірегей сипаттамаларына жауап береді. Бұл қайталанатын аудиторлық тапсырмаларда аудиторлар негізінен бизнестегі және оның салаларындағы жаңа әзірлемелерді бағалауға назар аударады. Өзгерістер ақырындап немесе кенеттен болуы мүмкін және елеулі бұрмалаулардың мүмкіндігі ұлғаюы немесе азаюы мүмкін. Аудиторларға экономиканы және кәсіпорын жұмыс істейтін салаларды білу қажет. Кәсіпорын операцияларын егжей-тегжейлі білу талап етіледі. Атап айтқанда, аудиторларға қажетті білімдер, мысалы:

- Саланың түрі және оның экономикалық жағдайлардың өзгермелілігіне осалдығы, сондай-ақ негізгі салалық саясат және тәжірибе;
- Бизнес типі, тауарлар мен қызметтердің түрлері, кәсіпорын орналасқан жері және кәсіпорынның пайдалану сипаттамалары, оның өндіріс және маркетингтегі әдістерін;
- Кәсіпорын және оның саласына және оның есептеріне қатысты Үкімет қаулыларын, олар реттеуші органдарға ұсынылуы тиіс;
- Кәсіпорынның есеп саясатын;
- Ұйымның соңғы қаржылық көрсеткіштерін;
- Кәсіпорынның ішкі бақылауын.

Аудиторлар елеулі бұрмалаулардың тікелей тәуекелдерін бағалауға ғана мүдделі емес, сондай-ақ бизнес-тәуекел сипатындағы бағалауға мүдделі, олар кәсіпорында кездеседі. Қаржылық салдары елеулі бұрмалаулардың тәуекелін көрсетуі мүмкін.

Бизнес-тәуекел

315 АХС бекітеді «бұл бизнес-тәуекелдер маңызды жағдайлар, оқиғалар, мән-жайлар немесе іс-әрекеттердің нәтижесі болып табылады. Олар кәсіпорынның мақсатқа қол жеткізу қабілетіне және өз стратегиясын іске асыруына теріс әсер етуі мүмкін немесе оның сәйкес келмейтін мақсаттары мен стратегияларын бекіту нәтижесінде пайда болады». Бизнес-тәуекелді әртүрлі жіктеуге болады, мысалы, қаржылық, операциялық тәуекел және тәуекелдердің заңдарға сәйкес келмеуі, немесе ішкі және сыртқы тәуекелдер, немесе бақыланатын және бақыланбайтын тәуекелдер. 315 АХС аудитордан қаржылық есептілік мақсатымен байланысты бизнес-тәуекелдерді анықтау үшін кәсіпорынның үрдісін түсінуді және осы тәуекелдерді және олардың нәтижелерін жою бойынша іс-әрекеттер туралы шешім қабылдауды талап етеді.

Кәсіпорын мен оның салалары туралы білу үшін дереккөздер, мынаны қамтиды:

- Басшылыққа, ұйым қызметкерлеріне, заңгер-кеңесші сияқты байланысты тараптарына және іскерлік байланыстарға және кез келген басқа тиісті сыртқы көздерге сұраныстар;
- Бақылау және инспекциялау;
- Талдау процедуралары.

Сұраныстар

Жаңа және қайталанатын аудиторлық тапсырмаларды басшылықпен талқылау кәсіпорын бизнесіне әсер ететін ағымды әзірлеулерді анықтай алады, оның аудиторлық мәні болуы мүмкін. Сонымен қатар, басшылық ұйымға әсер ететін жаңа салалық және үкіметтік нормативтік актілер туралы хабардар болуы тиіс. Кейбір жағдайларда басшылық ерекше аудиторлық қызығушылық білдіретін салалар талқылануы мүмкін. Мысалы, жаңа бөлімше немесе бақыланатын кәсіпорын. Басшылыққа сұраныстар сондай-ақ, ұйым қызметкерлерінің аудиторлар үшін графиктер мен талдаулар жасауға қатысу мерзімі мен дәрежесіне байланысты болады. Сонымен қатар, аудиторлар ішкі аудиттің функциялары туралы және корпоративтік жауапкершілікке қатысты мәселелерді және мінез-құлық кодексін, мүдделердің әлеуетті шиеленістері және ықтимал заңсыз төлемдер туралы сұрата алады.

Директорлар кеңесінің аудит жөніндегі комитеті аудиторларға бизнес және кәсіпорын салалары туралы ерекше ұсыныстар бере алады. Комитетте компанияның ішкі бақылауының нақты бөлімшесі немесе жаңадан енгізілген компьютерлік ақпараттық жүйесінің күшті және әлсіз жақтары туралы ақпарат болады. Комитет аудиторларды басшылықтағы елеулі өзгерістер мен кәсіпорынның ұйымдастыру құрылымы туралы хабардар ете алады. Кейбір жағдайларда аудит жөніндегі комитет аудиторлардың жоспарлы аудитіне толықтырулар немесе өзгертулер сұрата алады. Жалпы экономикалық факторларды және салалары туралы білімді салалық журналдардан, мемлекеттік немесе жеке агенттіктерімен жасалған салалық статистикасынан, аудиторлық фирмамен жинақталған деректерден, егер бар болса, кәсіби бағдар беру есептерінен алуға болады. Дегенмен барлық аудиторлар қаржылық есептілік стандарттары мен аудиттің стандарттары туралы жақсы хабардар болады, бухгалтерлік есептің арнайы принциптері мен аудиттің процедуралары белгілі бір салаларда немесе іскерлік белсенділігінің белгілі бір түрлеріне қолданылуы мүмкін. Аудиторлар аудит және бухгалтерлік есеп бойынша басшылыққа сілтеме жасайды. Егер олар бар болса, олар саланың немесе қызмет аясының ерекше сипаттамасын жасайды. Аудиторларды ерекше проблемалар туралы ескертеді және ескеруге қажетті басқа да ерекше факторлар мен ережелерді түсіндіреді. Басшылық қаржылық есептерді ерекше сипаттап түсіндіре алады, сондай-ақ қолданылатын болса, аудиторлық есептердің формасы мен мәтінін түсіндіреді. Аудиторлар сондай-ақ, реттеуші органдар қолданатын өтініштердің әсерін ескеруі тиіс, мысалы, қаржылық реттеу, қадағалау және қор биржалары Басқармасы. Соңында, аудитті жоспарлау кезеңінде кез келген жаңа тиімді қаржылық есептілік стандарттары мен аудит стандарттарының әсері туралы мәселені қарастыру керек.

Бақылау және инспекциялау

Процедураларға мыналар жатады: алдыңғы жылға аудит бойынша жұмыс құжаттарын шолу, кәсіпорынға жататын маңызды заңды құжаттарды тексеру және кәсіпорын үй-жайларын тексеру.

Аудиттің алдын ала дайындалатын жұмыс құжаттары

Қайтадан жасалатын аудиторлық келісімде аудиторлар ұйым туралы ақпарат алу үшін алдыңғы жылға аудиттің жұмыс құжаттарын қарастыра алады. Сонымен қатар, жұмыс құжаттары алдыңғы аудиттегі проблемалық салаларды көрсетуі мүмкін, олар, күтілгендей, болашақта да жалғасатын болады; мысалы, олар кәсіпорында үнемі кемшіліктер болуын анықтауы мүмкін, яғни ішкі бақылауда немесе пайданы бөлу кезіндегі бонустардың күрделі жоспарларында болуы мүмкін. Алайда, аудиторлар алдыңғы жылғы жазылып алынған аудиттің жұмыс құжаттарында сақталған ақпараттың өзектілігіне ешқандай өзгерістер әсер етпеді деген кепілдік беру үшін тиісті тергеу өткізуі тиіс. Жаңа клиент үшін алдыңғы аудиторлардың жұмыс құжаттары пайдалы болуы мүмкін. Клиент істі қабылдап алушының осы құжаттарды қарауына келісуі тиіс және алдыңғы аудиторлар ынтымақтастыққа дайын болуы тиіс. Шолу әдетте, үздіксіз есепке алумен және аудит мәселелерімен шектеледі. Мысалы, баланстық шоттарды талдау және күтпеген шығындар. Шолу барысында алдыңғы аудиторлардан кеңес алу қолжетімді болуы тиіс.

Құжаттарды тексеру

Кәсіпорын бизнесі туралы білім алу үшін аудиторлар кәсіпорынның заңды құжаттарын, директорлар кеңесінің отырыстарын және акционерлер жиынының хаттамаларын, сондай-ақ маңызды келісімшарттарды тексере алады. Компанияның негізгі заңды құжаттарына құрылтай келісімшарты мен жарғы жатады. Құрылтай келісімшарты компания мекемесінің нормативтік-құқықтық негізі болып табылады. Ол компанияның атауы, мақсаттары мен өкілеттіктері, жарғылық капиталдың түрлері мен мөлшері туралы ақпаратты қамтиды, компания капиталына қатысушылар мен жазылушылардың жауапкершілігі. Жарғы компанияның ішкі басқаруын реттейді, атап айтқанда, акцияларды бөлуге қатысты, жалпы жиналыстарға шақыруларды реттейді; өкілеттігін, міндеттерін және директорларды тағайындауды; және дивидендтер қалай жарияланатынын және қалай резервтер берілетінін реттейді.

Аудиторлар қаржылық есептілік тиісті түрде ұсынылғанын анықтау үшін тиісті заңды құжаттар туралы білім алуы тиіс. Акционерлер қорларымен байланысты ақпаратты ашу және дивидендтерді жариялау тиісті құжаттар деректеріне сәйкес болуы қажет. Директорлар кеңесінің хаттамалары аудит үшін маңызды болады. Хаттамаларда қамтылған ақпарат компанияның тәжірибесі мен елеулі шаруашылық операциялары туралы сенімді дәлелдемелер береді, мысалы:

- Күрделі шығындарға рұқсат;
- Жаңа кәсіпкерлік қызметті ұйымдастыру;
- Ұзақ мерзімді несиелер;
- Лауазымды тұлғалардың сыйақысы;
- Маңызды келісімдер;
- Кепіл үшін активтерді бекіту;

Банктік шоттарды ашу және жабу (және осы шоттарды басқаруға нұсқаған уәкілетті тұлғалар). Маңызды жалғасатын келісім-шарттар несиелік келісімге, лизинг және зейнетақы жоспарларына қатысты болуы мүмкін. Аудиторлардан операция жағдайларының дұрыстығын анықтау үшін келісім-шарттарды түсіну және қаржылық есептіліктегі ақпаратты ашып көрсету сәйкестігін қамтамасыз етуді талап етеді. Ішкі құжаттар кәсіпорын туралы ақпараттың басқа да көздері болып табылады. Бұл құжаттар жылдық және аралық қаржылық есептерді, салықтық декларацияларын, реттеуші органдардың есептерін және ішкі деңгейде шешім қабылдау үшін басшылықпен, ішкі аудиторлармен немесе кеңес берушілермен дайындалған арнайы есептерді қамтиды.

Кәсіпорын үй-жайларына бару

Операциялық үй-жайлар мен кеңсені тексеру бұл аудиторларға жаңа клиенттің пайдалану сипаттамалары туралы білуіне едәуір көмек болады. Зауытты тексеру кезінде, аудиторлар зауыттың макетімен, өндірістік үрдісімен, қойма үй-жайларымен және әлеуетті апатты жерлерімен, мысалы бұғатталған қойма үй-жайлары, ескірген материалдар мен артық сынықтармен танысуға тиіс. Кеңсені тексеру кезінде аудиторлар қызметкердің жұмыс жасау дағдысымен, сондай-ақ есептік жазбаның түрлері мен орналасқан жері мен есептеу құралдары туралы хабардар болуы тиіс. Екі тексерудегі маңызды жанама өнімі бұл ұйымның негізгі лауазымдарын атқаратын қызметкерлермен кездесу мүмкіндігі болып табылады. Аудиторлар зауыт пен кеңсені қарау барысында алынған ақпаратты құжаттандыруы тиіс. Қайтадан жасалатын аудиторлық тапсырмадан кейін аудиторлық қызметкер жаңа аудиторлық тапсырма үшін қолданыстағы объектілерге жасалатын экскурсияны аяқтауы тиіс.

Аналитикалық процедуралар

Аналитикалық процедуралары күтілетін немесе күтпеген ауытқуды анықтаудағы деректер және басқа да ерекше мақалалар арасындағы өзара байланыстарды зерттеу және салыстыру болып табылады. Аналитикалық процедуралардың жалпы түрлеріне кәсіпорынның қаржылық ақпараттарын салыстыру жатады, мыналармен қоса:

- Алдыңғы кезеңге немесе басқа кезеңдерге салыстырмалы ақпаратымен;
- Күтілетін нәтижелерімен, бюджеттер мен болжамдар;
- Сала бойынша орташа көрсеткіштерімен.

Аналитикалық процедураларына, сондай-ақ өзара байланыстарды зерттеу жатады:

- Қаржылық есептердегі элементтердің арасындағы жалпы пайданың пайызын зерттеу;
- Қаржылық ақпаратпен және тиісті қаржылық емес ақпарат арасындағы, мысалы, бірқатар қызметкерлерге арналған жалақы шығындарын зерттеу.

520 АХС аналитикалық процедуралары аудиторлардан аналитикалық процедураларын жоспарлау сатысында қолдануды талап етеді, себебі:

- Кәсіпорын бизнесін түсінуге көмек беру.
- Әлеуетті тәуекел аймағын анықтау.

Әдетте, жоспарлау кезеңінде орындалатын аналитикалық процедуралары барлық ұйым үшін жоғары біріктіру деректерін пайдаланады. Олар жыл басынан бергі кезеңдегі есепті күнгі деректерге немесе күтілетін жылдық деректерге негізделген. Алайда ұйым үшін әртүрлі операциялардағы өнімді сызғышпен немесе бөлімше бойынша бөлу қажет

болуы мүмкін. Мысалы, маусымдық бизнесі бар компаниялар жағдайында талдауды мүмкіндігінше жыл басындағы кезеңнің есептік күніндегі мәліметтер немесе күтілетін жылдық мәліметтер бойынша емес, айлық немесе тоқсандық мәліметтер жүргізген дұрыс.

Аудитті жоспарлауға әсер ететін факторларды анықтау

Түсініксіз тербелістер мен ерекше өзара байланыс тартылған шоттардағы бұрмаланудың жоғары тәуекелін көрсетеді. Мұндай жағдайларда аудиторлар әдетте, осы шоттардың бөлшектеріне елеулі тестілеу өткізуді жоспарлайды. Аудиторлардың назарын жоғары тәуекел аймағына бағыттап, аналитикалық процедуралары анағұрлым пәрменді және тиімді аудитті жүргізуге ықпал ете алады. Аналитикалық процедуралары, сондай-ақ мәні бойынша тексеру процедуралары ретінде пайдаланылады. Оларды осы мақсаттарда пайдалану туралы 9-тарауда түсіндіріледі. Олар сондай-ақ, аудиторлық есепті тікелей шығарар алдында қаржылық есептілікті жалпы шолу үшін пайдаланылады. Бұл пайдалану келесі тарауда түсіндірілетін болады.

Елеулі бұрмалану тәуекелдерін бағалау

Жоғары да сипатталғандай, ұйымның түсінуін алу үрдісінде елеулі бұрмалану тәуекелдерін анықтай отырып, аудитордан 330 АХС талап етеді:

- Анықталған тәуекелдерді бағалау, бағалаумен қатар, олар көп дәрежеде қаржылық есептілікке қатынасы бар ма және олар көптеген алғышарттарға әсер етуі ықтимал ма?
- Аудитор тестілеуге ниет білдірген алғышарттар деңгейіндегі тиісті бақылау іс-шараларын ескере отырып, анықталған тәуекелдермен және ықтимал қателіктердің арасындағы сәйкестікті белгілеу.
- Елеулі бұрмалауға әкеп соғатын тәуекелдердің туындау мүмкіндігін ескеру.

Елеулі тәуекелдер

315 АХС аудитордың пікірі бойынша, сол елеулі бұрмалану тәуекелдерін анықтап бағалау үшін аудитордан арнайы қарауды талап етеді. Бұл мәселелер алаяқтық тәуекелін, ерекше, күрделі операциялар немесе тараптармен байланысты операцияларды (төменге қараңыз), өте субъективті мәселелер мен шартты міндеттемелерді қамтуы мүмкін.

Алаяқтық, заңнамалық және нормативтік актілер

Дегенмен, алаяқтыққа қатысты сипаты мен міндеттері және заңдарды сақтау мен басқа да ережелерді сақтау 3-тарауда талқыланды (оған жүгіну пайдалы болуы мүмкін), бұл мәселелер тәуекелдерді сәйкестендіру мен бағалаудың маңызды аспектісі болып табылады. 315 АХС атап айтқандай, аудиторлар алаяқтыққа қатысты кәсіпорын басшылығына нақты сұраныстар жасауды талап етеді. Басқа да ішкі аудиторлардан нақты, ықтимал немесе күдікті алаяқтыққа қатысты сұраныстар жасауы талап етіледі. Тәуекелді бағалау процедураларына, сондай-ақ алаяқтық тәуекел факторларын қарау, талдау процедураларының нәтижелері және басқа да ақпарат жатады. Алаяқтық табылған жағдайларда немесе көрсетілсе немесе бұл іс-жүзінде басшылықтың тиісті деңгейімен жүзеге асырылатын болса, аудитор бұл туралы хабарлауға тиіс. Егер ішкі

бақылау функцияларында маңызды рөл атқаратын менеджерлер мен қызметкерлер іске қосылса немесе егер бұл қаржылық есептілікті елеулі бұрмалауға әкелсе, бұл мәселе кәсіпорынды басқаруға жауапты тұлғаларға берілуі тиіс.

Байланысты тараптарды анықтау

Байланысты тараптарды анықтау операцияларының аудиті қаржылық есептілік аудитінің маңызды бөлігі болып табылады. Дегенмен, мұндай операциялар бизнестің жалпы ерекшелігі болып табылады. Олар қаржылық есептілікті елеулі бұрмаланудың нақты тәуекелдерін, сонымен бірге байланысты тараптар күшінің сипатына қарай алаяқтық тәуекелін туындатуы мүмкін. Кәсіпорын туралы ақпарат алу үрдісінде, әдетте байланысты тараптарды сәйкестендіру үшін іздеуді өткізу ыңғайлы, олар қаржылық есептілік пен аудиттің арнайы процедураларының бөлшегі болып табылады. Басшылық байланысты тараптарды анықтау мен ашуға және байланысты тараптардың операцияларына жауапты. 550 АХС байланысты тараптар туралы тиісті ақпаратты ашуды қамтамасыз ету үшін жеткілікті тиісті дәлелдемелер алуда байланысты тараптар аудиторлардан талап етеді.

Байланысты тараптармен операциялар бойынша алаңдаушылық іске асыру салдары болып табылады, мысалы, «қол ұзындығымен» қағидаты бойынша келіссөздер шарттары мен ережелері мұндай тараптар арасында қолданылмайды. Мысалы, байланысты тараптар қаржылық немесе бизнестің басқа да проблемаларын көлеңкелеуге арналған мәмілелерді жасасуға келісіп алады, олар олай болмаған жағдайда қаржылық есептілікке әсер етер еді. Осылайша, аудиторлар, әдетте, байланыссыз тараптар арасындағы мәмілелерге қарағанда, байланысты тараптармен жасалған мәмілелерден көп негізді дәлелдемелерді талап етеді. Мұндай дәлелдемелерді алуды қамтамасыз етуде аудиторлар байланысты тараптардың болуын анықтау үшін жоспарлау кезеңінде қадамдар жасауға тиіс. Байланысты тараптарға қатысты анықталған мәмілелер анық көрсетілуі мүмкін, мысалы, бақылайтын және бақыланатын кәсіпорындар арасындағы немесе жалпы бақылаудағы кәсіпорындар арасында немесе кәсіпорын мен оның атқарушы лауазымды тұлғалары арасындағы мәмілелер. 550 АХС көрсетеді, басқа да байланысты тараптардың бар-жоғын анықтау үшін аудиттің нақты процедураларын пайдалану керек, олар мынадай:

- Кәсіпорын басшылығынан сұрау;
- Белгілі байланысты тараптардың атауларын анықтау үшін алдыңғы жылғы жұмыс құжаттарын зерттеу;
- Қызметкерлердің мүддесі үшін құрылған барлық зейнетақы және басқа да сенімділік қорларының атауларын, сондай-ақ олардың басшылары мен қамқоршыларының аттарын сұрау;
- Кәсіпорын басшылығының басқа да ұйымдармен үлестестігі туралы сұрау;
- Негізгі акционерлердің есімдерін анықтау үшін акционерлердің жазбаларын қарау;
- Қосымша байланысты тараптар туралы аудитке қатысқан немесе алдыңғы аудиторды, олардың біліміне қатысты басқа аудиторлардан сұрау;
- Реттеуші органдарға ұсынылған салық декларациялары мен басқа да ақпаратты қарастыру;

- Байланысты тараптарды сәйкестендіру үшін кәсіпорынның процедураларын қарастыру;
- Акционерлердің, директорлар кеңесінің және басқа да маңызды комитеттер жиналыстарының хаттамаларын қарастыру, сондай-ақ басқа да тиісті нормативтік құжаттарды, директорлар мүдделерінің тізілімі сияқты құжаттарды қарау.

Сәйкестендірілген байланысты тараптардың тізімі, әдетте тұрақты аудиторлық құжаттармен сақталады. Бұл тараптар аудиторлық команданың барлық мүшелеріне белгілі болуы тиіс, олар осы тараптармен жасалған мәмілелердің фактілермен хабардар болуы тиіс.

АСҚСХК (IAASB) шығарды 550 АХС (қайта қаралған және өзгертілген) Байланысты тараптар бірқатар оқиғалары АХС қайта қаралу қажеттілігін көрсетеді. Онда мыналар бекітіледі, атап айтқанда:

- Жақында өткен ірі корпоративтік жанжалдарды, байланысты тараптардың қатысуынан алаяқтық қаржылық есептілік жиі туындайды деп атап көрсетті. Өйткені, байланысты тараптар бір-бірінен тәуелсіз болып табылмайды деп АСҚСХК (IAASB) санаса, тіпті мына жағдайларда атап өту қажет, қолданылатын қаржылық есептіліктің құрылымы байланысты тараптар мен байланысты тараптар арасындағы операцияларды (немесе дұрыс жасамау) есепке алу және ашуға қойылатын талаптарды белгілемейді, аудитор байланысты тараптар мен оның дәрежесі туралы және олардың қаржылық есептілікке әсер ететінін білуге тиіс.
- Аудиторлық тәуекел стандарттарын шығарғаннан кейін қолданыстағы 550 АХС қайта қарау қажеттілігі туындады, ол негізінен процедуралық болып табылады. Байланысты тараптармен байланысты бұрмалану тәуекелдерімен және байланысты тараптар операциялары арасында процедураларды анықтауға көбірек назар аудару және бағалау болады. Мұндай тәуекелдерге жедел ден қою үшін тиісті процедуралар орындалады.

Алайда, АСҚСХК (IAASB), қорытындыға келді, ұсынылып отырған АХС жақсы теңгерімді болар еді. Көптеген жағдайларда байланысты тараптармен операциялар әдеттегі қызмет барысында жүргізіледі және онда ұқсас байланыссыз тараптар операцияларының қарағанда елеулі бұрмалаулардың жоғары тәуекелі жоқтығын мойындайды.

Тәуекелді бағалауға әрекет ету

Тәуекелді анықтау мен бағалау жағдайындағы жиынтық әрекеттер мынаны қамтуы мүмкін:

- Аудиторлық командаға кәсіби күмәнданушылықты сақтау қажеттілігі;
- Неғұрлым тәжірибелі қызметкерді немесе арнайы дағдыларға ие адамды тағайындау немесе сарапшыларды пайдалану;
- Үлкен бақылауды қамтамасыз ету;
- Одан әрі орындалуы тиіс аудиторлық процедураларды таңдау кезінде қосымша белгісіздік элементтерін қосу;
- Аудит процедураларының сипаты, мерзімі мен көлеміне жалпы өзгерістер енгізу, мысалы, аралық уақыттағы емес, кезеңнің соңындағы тексеру процедураларының

орындалуы; немесе сенімді аудиторлық дәлелдемелерді алу үшін аудит процедуралары сипатының өзгеруі.

Содан кейін аудитор келесі аудиторлық процедураларының сипатын, мерзімі мен негізделген дәрежесін әзірлеп жүргізу қажет, және алғышарттары деңгейінде бағаланатын елеулі бұрмалану тәуекелдерін ескереді.

Алғышарттар деңгейіндегі бұрмалану тәуекелдеріне әрекет ету

330 АХС талап етеді, орындалуы тиіс келесі аудиторлық процедураларды әзірлеуде, аудитор міндетті:

- А. Операциялардың әр класы үшін алғышарттар деңгейіндегі елеулі бұрмалану тәуекелі бағалайтын және шоттағы қалдық пен ақпаратты ашу бойынша себептерді қарастыру, оның ішінде:
- Б. Тиісті операциялар класының нақты сипаттамаларымен, шоттар сальдосы немесе ақпаратты ашумен байланысты елеулі бұрмалану ықтималдылығы (бөлінбес тәуекел);
- С. Тәуекелді бағалау тиісті бақылау шараларын ескереді ме (бақылау жүйесінің тәуекелі), осылайша бақылау жүйесінің тиімділігін анықтау үшін аудитордан аудиторлық дәлелдемелер алуды талап етеді (яғни аудитор тексеру процедураларының сипатын, мерзімін және көлемін белгілеу кезінде бақылау жүйесінің операциялық тиімділігіне сүйенеді); (және)
- Д. Аудиторлық тәуекел бағалауы жоғары болған сайын, соғұрлым сенімді аудиторлық дәлелдемелер алу.

Аудитор, сондай-ақ тиісті бақылау шаралары жұмысының тиімділігіне қатысты жеткілікті аудиторлық дәлелдемелерді алу үшін бақылау тестерін әзірлеп өткізуі тиіс, егер:

- А) Алғышарттар деңгейіндегі бұрмалану тәуекелін аудиторлық бағалау бақылау құралдарының тиімді жұмыс істеуін күтуді қамтиды (яғни аудитор тексеру процедураларының сипатын, мерзімі мен дәрежесін анықтау кезінде бақылаудың операциялық тиімділігіне сүйенеді); немесе
- Б) Тексеру процедурасы негізінен өздігінен, алғышарттар деңгейінде жеткілікті тиісті аудиторлық дәлелдемелерді ұсына алмайды.

330 АХС негізінен әрбір елеулі операциялар класына тексеру процедураларын әзірлеу мен орындауды және шоттағы қалдық пен елеулі бұрмалану тәуекелдерінің бағалануына қарамастан, ақпаратты ашуды аудитордан талап етеді. Басқа сөзбен айтқанда, аудитор тек ішкі бақылау жүйесін тестілеуден жеткілікті тиісті аудиторлық дәлелдемелер ала алмайды. Бақылау тестін әзірлеу мен орындау және тексеру процедуралары, алдағы тарауларда қарастырылады.

Талқылау және құжаттама

315 және 330 АХС, кәсіпорынның түсінуін ала отырып, тәуекелдерді бағалау процедураларын орындауды, аудиторлық команда мүшелерінің қаржылық есептіліктегі елеулі бұрмалану тәуекелі салдарын болған талқылау мен құжаттандыруды талап етеді. Құжаттандыруға жататын мәселелер мынаны қамтуы тиіс:

- (a) Аудиторлық команда мүшелерінің арасында қаржылық есептіліктің елеулі бұрмалануға ұшырауына қатысты мәселелерін талқылау (оның ішінде алаяқтыққа байланысты) және қол жеткізілген елеулі шешім;
- (b) Әрбір аспектілерді түсінудің негізгі элементтері, кәсіпорынға қатысты алынған және оның қоршаған ортасы, ішкі бақылау, ақпарат көздерінен, осылардан түсіну және тәуекелдерді бағалау процедуралары алынды;
- (c) Қаржылық есептілік деңгейінде және алғышарттар деңгейіндегі елеулі бұрмалану нәтижесінде анықталған және бағаланған тәуекелдер, (соның ішінде алаяқтық нәтижесінде);
- (d) Анықталған тәуекелдер және олармен байланысты бақылау шаралары, олар бойынша аудитор түсіне алды;
- (e) Қаржылық есептілік деңгейіндегі елеулі бұрмаланудың бағаланған тәуекелдерін қарау үшін жалпы жауаптар, сондай-ақ одан әрі жүргізілетін аудиторлық процедуралардың сипаты, мерзімі мен дәрежесі;
- (f) Осы процедураларды алғышарттар деңгейінде бағаланған тәуекелдермен байланыстыру;
- (g) аудиторлық процедуралардың нәтижелері, онда ол анық емес қорытындылармен бірге.

Сонымен қатар, егер аудитор алдыңғы тексерулер барысында алынған бақылау құралдарының операциялық тиімділігі туралы аудиторлық дәлелдемелерді қолдануды жоспарласа, онда аудитор алдыңғы аудит барысында тестілеуден өткізілген бақылау шараларына сүйену арқылы жасалған қорытындыларды құжаттандыруы тиіс. Бақылау жүйесі тәуекелі жағдайында тәуекелді бағалау, 7-тарауда түсіндірілетіндей салыстырмалы түрде құрылымданған. Алаяқтық және бизнес-тәуекелдері жағдайында, мысалы, қаржылық есептілік қалай және қайда елеулі бұрмалануға ұшырауы мүмкін деген мәселе бойынша команда мүшелерінің пікір алмасуы маңызды болады. Пікірталаста команданың көп ересек мүшелері өз білімдерін біріктіріп және команда мүшелерінің жастарына тәуекелдерді дұрыс дәлме-дәл түсінуіне көмек көрсетеді. Одан хабардар болуы үшін және аудитке тиісті дәрежедегі кәсіби скептицизммен қарауларын қамтамасыз етуге мүмкіндік беру үшін қызмет етеді.



ҚОРЫТЫНДЫЛАР

- Аудитордың мақсаты тиімді түрде орындалатын аудитті жоспарлау болып табылады.
- Аудитті жоспарлау мыналарды қамтиды: жалпы стратегия мен аудитті құру және аудит жоспарын әзірлеу.
- Аудиттің жалпы стратегиясы аудиттің көлемін, мерзімін, бағытын белгілейді және аудит жоспарын әзірлеуге бағыттайды.
- 300 АХС, аудитор аудит жоспарын әзірлеуді талап етеді, ол мынадай сипаттамада:
 - Тәуекелдерді бағалаудың жоспарланған процедураларының сипаты, мерзімі және көлемі;
 - Келесі жоспарланған алғышарттары деңгейіндегі аудиторлық процедураларының сипаты, мерзімі мен көлемі;

- АХС сәйкестігін қамтамасыз ету үшін басқа да жоспарланған аудит процедуралары.
- Аудитор бизнес туралы және кәсіпорынның салалары туралы және қаржылық есептіліктегі елеулі бұрмалану тәуекелдерін бағалау үшін оның ішкі бақылауы туралы жеткілікті түсінік алып білуі тиіс. Түсінуге сұрау салу, тексеру, бақылау және аналитикалық процедуралары арқылы қол жеткізіледі.
 - Бизнесі түсіну қаржылық есептілікке әсер етуі мүмкін бизнес-тәуекелді анықтау үшін қолданылуы тиіс, сондай-ақ қаржылық есептіліктегі елеулі бұрмаланудың тікелей тәуекелдерін анықтау үшін қолданылады. Ерекше қарау үшін елеулі тәуекелдерді анықтау қажет.
 - Аудиторлық команда кәсіпорынның елеулі бұрмалану тәуекеліне қатысты алынған түсіну нәтижелерін талқылауы керек, өз білімдерін біріктірумен бірге, кәсіби скептизмді дәйекті қолдануды қамтамасыз ету үшін жасалады.
 - Елеулі бұрмалану тәуекелдерін айқындай және бағалай отырып, аудитор келесі аудиторлық процедураларды әзірлеп орындауы қажет, оның сипаты, мерзімі мен деңгейі елеулі бұрмалану тәуекелдерін бағалауға негізделеді және жауап береді.
 - Аудитордың тәуекелді бағалау үрдісі құжатталған болуы тиіс.

Аудит стратегиясын әзірлеу

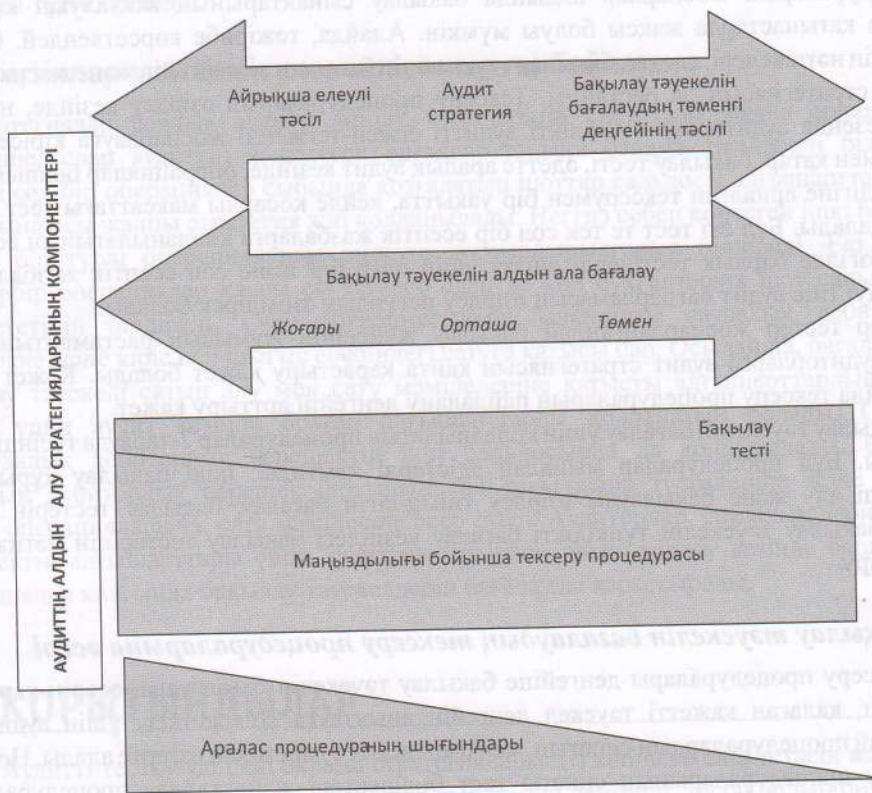
Ішкі бақылау мен аудит стратегиясы

Дәлелдемелер мен елеулілік пен аудиторлық тәуекел компоненттері арасындағы өзара байланысты ескере отырып, аудиторлар жекелеген алғышарттар немесе топтардағы алғышарттар аудитін жоспарлау кезінде аудиттің баламалы стратегияларына таңдау жасай алады. Осы бөлім аудит стратегияларының компоненттерін анықтайды, екі балама стратегияны сипаттайды, оларды операциялар кластарына және шоттар сальдосына қолдануды түсіндіреді. Аудит стратегиясын әзірлеудің маңызды аспектісі ішкі бақылау құрылымын түсінуден басталады. Қандай да бір стратегия қабылданбаса да, бұл барлық аудиттердің талабы. Бұл барлық дәлелдемелер негізінен тексеру процедураларын орындау кезінде алынған, кейде оларды маңызды тәсіл деп те атайды. Тексеру процедуралары негізінен қаржылық есептілікте көрсетілген сомасын растайтын процедура болып табылады. Әдетте бұл процедуралары - орындау шығыны. Негізінен тексеру процедураларының деңгейін төмендетуді қамтамасыз ету үшін бақылау жүйесі жеткілікті тиімді болып саналса, онда тиімді аудит орындалуы мүмкін. Бұл 6.3-суретте көрсетілген.

Сонымен қатар, белгілі бір жағдайларда тексеру процедурасы негізінен жеткілікті дәлелдемелерді ұсынуға қабілетсіз болуы мүмкін, егер аудиторлар белгілі бір бақылау шараларына сүйенетін болса, онда неғұрлым тиімді аудит орындалмауы мүмкін. Мысалы, ақшалай түсімдер толықтығын айтуға болады; егер ақша қаражаттарының түсуін бақылау тиімсіз болса, онда кәсіпорын құқығы бар барлық ақшалай қаражаттар тиісті түрде тіркелгенін тексеру процедуралары арқылы анықтау мүмкін емес. Тексеру процедураларының қысқартылған деңгейін пайдалануды қолдауда ішкі бақылау жүйесіне сүйенетін аудит стратегиясы кейде бақылау тәуекелін бағалаудың төменгі деңгейі деп те аталады. Бұл бір ғана стратегия емес, ол қолданылатын бақылау процедураларының салыстырмалы тиімділігін айқындайтын бірнеше стратегиялар

қатары (бөлінбес тәуекел мен елеулі тәуекел бағалауын ұштастыра отырып). Аудиторлар осындай стратегияны қабылдағанға дейін төрт жеке шешім қабылдауы тиіс, және әрбір шешім (алғашқысын қоспағанда) тиісті дәлелдемелермен расталуға тиіс.

- Бақылау тәуекелін бағалаудың төмен деңгейлі стратегиясын пайдалану шығындар бойынша тиімді ме?
- Бақылау процедуралары тиімді әзірленген бе?
- Бақылау процедуралары тиімді қолданылады ма?
- Бақылау тәуекелін бағалауда тексеру процедураларының нәтижелерін растай ма?



6.3-сурет. Қаржылық есептіліктің елеулі алғышарттары үшін аудиттің алдын ала стратегиясы.

Шығындар тұрғысынан бақылау тәуекелін бағалаудың төмен деңгейлі стратегиясын қолдану тиімсіз болуы мүмкін, онда операциялар класында небәрі бірнеше операциялар ғана немесе шот балансын құрайтын элементтер, сондықтан тексеру процедуралары негізінен шығынды болуы екіталай. Әдетте, бұл шағын кәсіпорындарға қатысты болады, ал ірі компаниялардағы операциялар мен қалдықтарға акционерлік капитал және инвестициялар жатады. Егер бақылау тәуекелін бағалаудың төмен деңгейлі стратегиясы бәлкім, шығындар бойынша тиімді болса, оқиғаның бірізділігі мынадай болады. Аудиторлар тәуекелді бағалау үрдісі аясында бақылау процедураларын әзірлеу туралы түсіну алады және нақты алғышарттар үшін бақылау тәуекелін азайту

мүмкін процедуралардың болуын анықтайды. Осы алдын ала бағалауды негізге ала отырып, аудиторлар қамтитын бақылау тестері ретінде және бақылау процедуралары ретінде, негізінен алдын ала бағаланатын бақылау тәуекелінің деңгейіне тиісті аудитті жоспарлайды. Бақылау тестілеуі тексеру үшін арналған, бұл бақылауды тексеру процедуралары талаптарына сәйкес іс-жүзінде жұмыс істейді. Жоспарлы бақылау сынағының деңгейі бағаланған бақылау тәуекелінің деңгейіне байланысты, ол расталуы тиіс: бағаланатын бақылау тәуекелінің деңгейі төмен болған сайын, осы бағалауды растау үшін бақылау тестерінің көп көлемді болуы қажет және керісінше, тексеру процедураларының жоспарланған төмен деңгейі. Егер аудиторлар тексеру процедураларын жоспарлар алдында бақылау сынақтарының аяқталуын күткенде, кейбір қатынастарда жақсы болуы мүмкін. Алайда, тәжірибе көрсеткендей, бақылау тестінің нәтижелері, әдетте, бақылау тәуекелінің бағаланған деңгейін және жоспарланған аудит стратегиясын да растайды. Тексеру процедураларын әзірлеу кезінде, негізінен бұл кезеңде аудиторлар түпкілікті аудитті егжей-тегжейлі жоспарлауға кірісе алады. Сонымен қатар, бақылау тесті, әдетте аралық аудит кезінде, операциялар бөлшектерінің елеулілігіне арналған тексерумен бір уақытта, кейде қосарлы мақсаттағы тест ретінде орындалады. Бұл екі тест те тек сол бір есептік жазбаларға қолданылатынын ескерсек, бір мезгілде барлық тестілерді енгізу үшін олар бір және сол есептік жазбаларында өткізілуі тиіс аудит бағдарламасын әзірлеу неғұрлым тиімдірек болады.

Егер тестер жоспарланғандай бақылау жүйесінің жұмысын растамайтын болса, онда аудиторларға аудит стратегиясын қайта қарастыру қажет болады. Қажет болған жағдайда тексеру процедураларын пайдалану деңгейін арттыру қажет.

Бақылау тәуекелін бағалау үшін қолданылатын процедуралар 7-тарауда түсіндірілетін болады. Бұл процедуралар мынадай әдістерді қамтиды: ішкі бақылау құрылымын түсінуді алу және бақылауды әзірлеу тиімділігін бағалау, бақылау тестерін әзірлеу және бақылау тәуекелін түпкілікті бағалау кезіндегі бақылау тестерінің нәтижелерін түсіндіру.

Бақылау тәуекелін бағалаудың тексеру процедураларына әсері

Тексеру процедуралары деңгейіне бақылау тәуекелін бағалаудың әсерін қарастыра отырып, қалаған қажетті тәуекел деңгейін анықтауға қол жеткізу үшін аудиторлар осындай процедуралардың сипатын, мерзімін немесе дәрежесін өзгерте алады. Негізінен тексеру процедураларының сипаты тест бөлшектері және талдау процедураларына байланысты өзгеруі мүмкін. Өйткені олар шот сальдосын құрайтын жекелеген операциялар мен элементтерді зерттейді. Талдау процедураларын қарағанда тесттер бөлшектерін зерттеулер әлдеқайда дәлелді, олар жазылған қорытынды негізділігін ғана ескереді. Алайда тәуекелді табудың салыстырмалы түрде жоғары деңгейі рұқсат етілетін болса, онда талдау процедуралары жеткілікті болуы мүмкін. Мұндай жағдайларда талдау процедураларын пайдалану қолайлы нұсқа болар еді, себебі тестер бөлшектеріне қарағанда, олар орындау үшін аз шығын болар еді. Тексеру процедураларының мерзімі негізінен есепті күнге орындалған және осы күнге дейін орындалған есептер арасындағы шектеуге жатады. Жылдың соңына дейін процедуралардың орындалуы аудиторларға қысым жасауды төмендетеді және аудитті ерте аяқтауға мүмкіндік береді. Тауарлы-материалдық қорлардың есеп жазбаларына бақылау тиімді болған жағдайларда, мысалы, алдағы кезеңде жаңартылған операциялармен жылдың аяғына дейін мүлкті түгендеуге

сүйенуге болады. Бақылау жүйесі өте тиімді болған жағдайларда, тек тауарлық-материалдық қорларды үздіксіз есепке алу тіркелімдеріне сүйену жеткілікті болуы мүмкін, қорларды мерзімді түгендеуге қатысуымен толықтырылады. Алайда, мұны мойындау керек, АХС сәйкес, бөлінбес тәуекел және бақылау тәуекелдері соншалықты төмен болса, негізінен бухгалтерлік шотқа жататын барлық алғышарттар үшін қандай да бір тексеру процедураларын орындаудың қажеттілігі жоқ, онда аудиторларға қорытынды жасау жөнсіз болып табылады. Әрбір маңызды шот сальдосына тексеру процедураларынан кейбір дәлелдер әрқашан алынуға тиіс. Бұл қаржылық есептіліктің әрбір алғышарттары үшін міндетті емес. Тексеру процедураларының толық сипаттамасы 9-тарауда түсіндіріледі.

Стратегиялар мен бекітулер арасындағы байланыс

Стратегиялар барлық аудитті өткізу тәсілдерінің сипаттамаларына арналмаған. Керісінше, олар аудиттің жекелеген алғышарттарына балама тәсілдерді білдіреді. Алайда сол бір операциялар сыбында қозғалатын шоттар сальдосы алғышарттарының топтарына осы жалпы стратегия жиі қолданылады. Негізгі себеп көптеген ішкі бақылау жүйесі бір түрлі операцияларды өндеуге жұмылдырылғанын білдіреді. Екі жақты жазу әрбір операциялар класы екі немесе одан да көп бухгалтерлік шот сальдосына әсер ететінін білдіреді. Сату операциясының баланстағы саудалық дебиторлық берешекке және кіріс пен шығыс есебіндегі сатуға қатысы бар. Осылайша, бағаланатын бақылау тәуекелі сатып алу мен сату мәмілелеріне қатысты алғышарттардың пайда болуы үшін аудит кезінде болған алғышарттарды қолданатын болады. Сондай-ақ саудалық дебиторлық берешектің шот сальдосында да қолданылады. Өйткені саудалық дебиторлық берешек шотының сальдосы ақша түсімдеріне және сатуды түзету операцияларына, сату мәмілесіне әсер етеді. Аудиторлар, саудалық дебиторлық берешектің алғышарттары үшін аудиттің стратегияларын әзірлеу кезінде барлық үш операциялар класында бақылау тәуекелдерін бағалауды қарастырады.

ҚОРЫТЫНДЫЛАР

- Аудитті тестілеудің екі балама стратегиялары: (i) көбінесе елеулі тәсіл және (ii) - бақылау тәуекелін бағалаудың неғұрлым төмен деңгейлі тәсілі болып бөлінеді.
- Аудитті тестілеу стратегиясын әзірлеу үрдісі мыналарды қамтиды:
 - бақылау жүйесіндегі тәуекелді алдын ала бағалау;
 - бақылау тәуекелін бағалау кезінде орындалуға тиіс бақылау тесттері;
 - аудит тәуекелін тиісті төменгі деңгейге азайту үшін орындалуы тиіс тексеру процедураларының жоспарланған деңгейі.

Аудиторлық құжаттамалар

Аудиторлық қорытындыны қолдауға арналған жинақталған мәліметтер (мысалы, жұмыс парақшалары мен бақылау тізімдері), құжатталған болуы шарт. «Аудиттің жұмыс құжаттары» термині қағаз жүзінде сақталатын, пленка немесе электрондық жеткізгіштердегі барлық құжаттаманы қосу үшін пайдаланылады.

Жұмыс құжаттарының түрлері

Аудит барысында дайындалған жұмыс құжаттарының үлгілері, мыналарды қамтиды:

- Айналым-сальдолық жұмыс тізімдемесі;
- Аудитордың жұмыс құжаттарының жиынтығы және талдаулар;
- Аудиторлық меморандумдар және ақпаратты растайтын құжаттамалар;
- Түзету өткізбелері мен қайта жіктеу өткізбелері;
- Аудиторлық бағдарламалар

Жұмыс құжаттары қолмен немесе микрокомпьютерлер үшін әзірленген бағдарламаны қамтамасыз ету арқылы әзірленуі мүмкін. 6.4-суретте компьютерде құрылған жұмыс құжатына мысал келтірілген. Электрондық жұмыс құжаттарын пайдалану бірқатар артықшылықтарды береді: аудиторлар кәсіпорын жүйесінен өз бетінше қосымша ақпарат ала алады; деректер лезде алынуы мүмкін; аудиторлық команда мүшелері сайтында тұрған ақпаратпен алмаса алады; және шолу кез келген уақытта және кез келген жерде жүргізілуі мүмкін.

Жұмыс құжаттарының мақсаты мен қызметі

Жұмыс құжаттары аудиторлық құжаттаманың 230 АХС (қайта қаралған) нысаны болып табылады. Дұрыс дайындалған жұмыс құжаттары аудиттің аудит стандарттарына сәйкес жүргізілгенін көрсетеді. Олар аудит тиісті түрде жоспарланып орындалғанын және тиісті қадағалау қамтамасыз етілгенін көрсетеді. Жүргізілген аудиторлық жұмыста тиісті шолу өткізілгенін аңғартады және ең бастысы, аудиторлық қорытындыға қолдау көрсету үшін тиісті дәлелдемелер жеткілікті болды. Әсіресе жекелеген міндеттерге жауапкершілік әртүрлі қызметкерлерге жүктелген жағдайларда жұмыс құжаттары аудит барысын бақылауға қызмет етеді. Сондай-ақ жұмыс құжаттары аяқталғаннан кейін келесі кезендерге аудитті жоспарлау мен жүргізуге басшылыққа беріледі.

Omni Co.LTD
Айналым-сальдолық жұмыс тізімдемесі
мерзімі: 10/2/Х2
31 желтоқсан 20Х1

Р/Д сілтеме AA-1
Құрастырылған: Г.В.С.
Тексерілген: А.Р.Е. мерзімі: 15/2/Х2

Сілт.	№ сч.	сипаттама	Сальдо қорытынды 31.12.Х0	Бас кітап. сальдо 31.12.Х1	Түзетулер	Түзет. сальдо 31.12.Х1	Қайта жіктеу	Сальдо қорытын 31.12.Х1
					Түзет. Сілт.	Дебет (Кред.)	Қайта түз. Сілт.	Дебет (Кред.)
Активтер								
ағымды								
A		Ақша қаражаттары	392 000	427000	(1)	50000	477000	477000
B	150	Құнды қағаздар	52000	62200			62200	62200
C		Дебиторлар (саны)	1601400	1715000	(1)	(50000)	1665000 (A)	10000 1675000
D	170	Қорлар	2542000	2810200	(2)	133000	2943200	2943200

E	Күтінетін шығындар	24900	19500		19500		19500
	Ағым. актив. барлығы	4613000	5033900	133000	5166900	10000	5176900
F 240	фиксалды акт. инв.	3146500	190000		190000		190000
G	Тұрақты активтер (нетто)		3310900		3310900		3310900
	қорытынды	7759500	8534800	133000	8667800	10000	8677800
Міндеттеме және жеке меншік капитал							
	Ағымды мінд.						
M 400	Төлем векселі	750000	825000		825000		825000
N 410	Кредиторлар	2150400	2340300	(2) (133000)	3657300	(10000)	2483300
O 420	Есептеулер	210600	189000		189000		189000
P 430	Төлейтін салықтар	150000	170000		170000		170000
	Ағымды қорыт.	3261000	3524300	(133000)	3657300	(10000)	3667300
R 500	Төлейтіндер	1000000	1200000		1200000		1200000
S 600	Жай акциялар	2400000	2400000		2400000		2400000
T 700	Таратылмаған кірістер	1098500	1410500		1410500		1410500
	қорытынды	7759500	8534800	133000	8667800	10000	8677800

6.4-сурет. Айналым-сальдолық жұмыс ведомосі бөлігінің жұмыс құжаты.

Аудиторлардың жұмыс құжаттары аудит жоспарын тіркеуге тиіс, аудиторлық процедуралардың сипаты, мерзімі және көлемі; және алынған аудиторлық дәлелдемелерде жасалынған қорытындыларды. Сондай-ақ құжатталауы міндетті мәселелерге қатысты қосымша түбегейлі талаптар АХС әртүрлі талаптарында көрсетілген. Жұмыс құжаттары нақты аудиттің қажеттіліктерін қанағаттандыруға бейімделуі тиіс. 230 АХС бекітеді, бұл жұмыс құжаттарының формасы мен мазмұнына әсер етеді:

- Кәсіпорынның мөлшері мен күрделілігі;
- Жүргізілетін аудиторлық рәсімдердің сипаты;
- Елеулі бұрмаланудың анықталған тәуекелдері;
- Алынған аудиторлық дәлелдемелердің маңыздылығы;
- Анықталған ерекшеліктердің сипаты мен дәрежесі;
- Қорытындыны құжаттандыру қажеттілігі, орындалған жұмыстың құжаттамасын немесе алынған аудиторлық дәлелдемелерді анықтауға бейімделген тұжырым шығару негізі үшін қажеттілік;
- Аудиттің әдістемесі және қолданылатын құралдар.

Жұмыс құжаттары

Жұмыс құжаттары әдетте, екі санаттың бірінде сақталады: (i) тұрақты аудиторлық құжаттар және (ii) ағымдағы аудиторлық құжаттар.

Тұрақты аудиторлық құжаттар

Тұрақты аудиторлық құжаттар аудиторларға кәсіпорынмен көптеген келешектегі аудиторлық тапсырмаларға пайдалы болуы мүмкін деректерді қамтиды. Әдетте тұрақты аудиторлық құжаттар папкасында мыналар болады:

- Үзінді немесе меморандум мен жарғы көшірмесі. Олар басқалардың арасында компанияның мақсаттарын, шығаруға рұқсат етілген акциялар саны мен түрлерін, олардың номиналды құнын, акционерлердің құқықтары мен директорлардың міндеттерін сипаттайды.
- Маңызды ұзақ мерзімді операциялық келісімдердің немесе келісім-шарттардың көшірмелері, мысалы, жалға алу, зейнетақы жоспарлары, пайда бөлімі туралы келісімдер және сыйақы келісімдері мен еңбек шарттары.
- Жыл сайынғы аудит үшін өте маңызды шоттар талдауы, (мысалы, акционерлер капиталының шоты және ұзақ мерзімді борыш).
- Алдыңғы жылдардағы талдамалық шолулардың кестелері, коэффициенттерін қоса алғанда және пайыздық талдау немесе әртүрлі элементтер үшін трендтер есептері. Осы кестелерді шолу аудиторларға алдыңғы кезеңдермен салыстырғанда, ағымдағы жылғы шот сальдосының өзгерістеріне ерекше назар аударуға мүмкіндік береді.
- Кәсіпорынның бухгалтерлік есеп жүйесі мен ішкі бақылауының сипаттамасы. Бұл қоршаған ортаны бақылау сипаттамаларынан, бақылау процедуралары мен саясатынан, ішкі бақылау бойынша сауалнамалық сұрақтардан, блок-сұлбалардан, шешімдер кестелерінен, шоттар жоспарынан және типтік формалардан тұруы мүмкін, олар компания процедураларын түсінуге көмектеседі.
- Аудитті жоспарлауға жататын ақпарат мысалы, аудит бағдарламасының негізгі көшірмесі, шоттар туралы ақпарат (банк шоттары немесе шығындар орталықтарында) немесе ротациялау негізінде тексерілген орналасқан жері (кәсіпорындар немесе филиалдарында бақыланатын).

Ағымды аудиторлық құжаттар

Ағымды аудиторлық құжаттар папкасында ағымдағы жылы аудиторлық бағдарлама барысында жинақталған мәліметтер жиналады.

Айналым-сальдолық жұмыс ведомості

Айналым-сальдолық жұмыс ведомостінің бірнеше түрі 6.4-суретте көрсетілген. Назар аударыңыз, бұл бағандар ағымдағы жылғы бухгалтерлік кітаптағы сальдоны түзету, (аудитті түзету мен қайта жіктеуге дейін) түзетілген шоттар сальдосын, қайта жіктеу мен қорытынды (аудиттелген) шоттар сальдосын ұсынады. Өткен жылғы шоттар сальдосының қорытындыларын қосу (аудит жүргізілген) белгілі бір талдау процедураларының орындалуын жеңілдетеді. Айналым-сальдолық жұмыс ведомості кәсіпорынмен немесе аудиторлармен дайындалуы мүмкін. Бірінші жағдайда аудиторлар айналым-сальдолық ведомостін, бағандарды қосып және бас кітаптағы шоттар сальдосын қадағалай отырып тексереді. Айналым-сальдолық жұмыс ведомостінің аудит жүргізу кезінде зор маңызы бар, өйткені ол:

- Барлық жекелеген жұмыс құжаттарын бақылауға негіз болады;

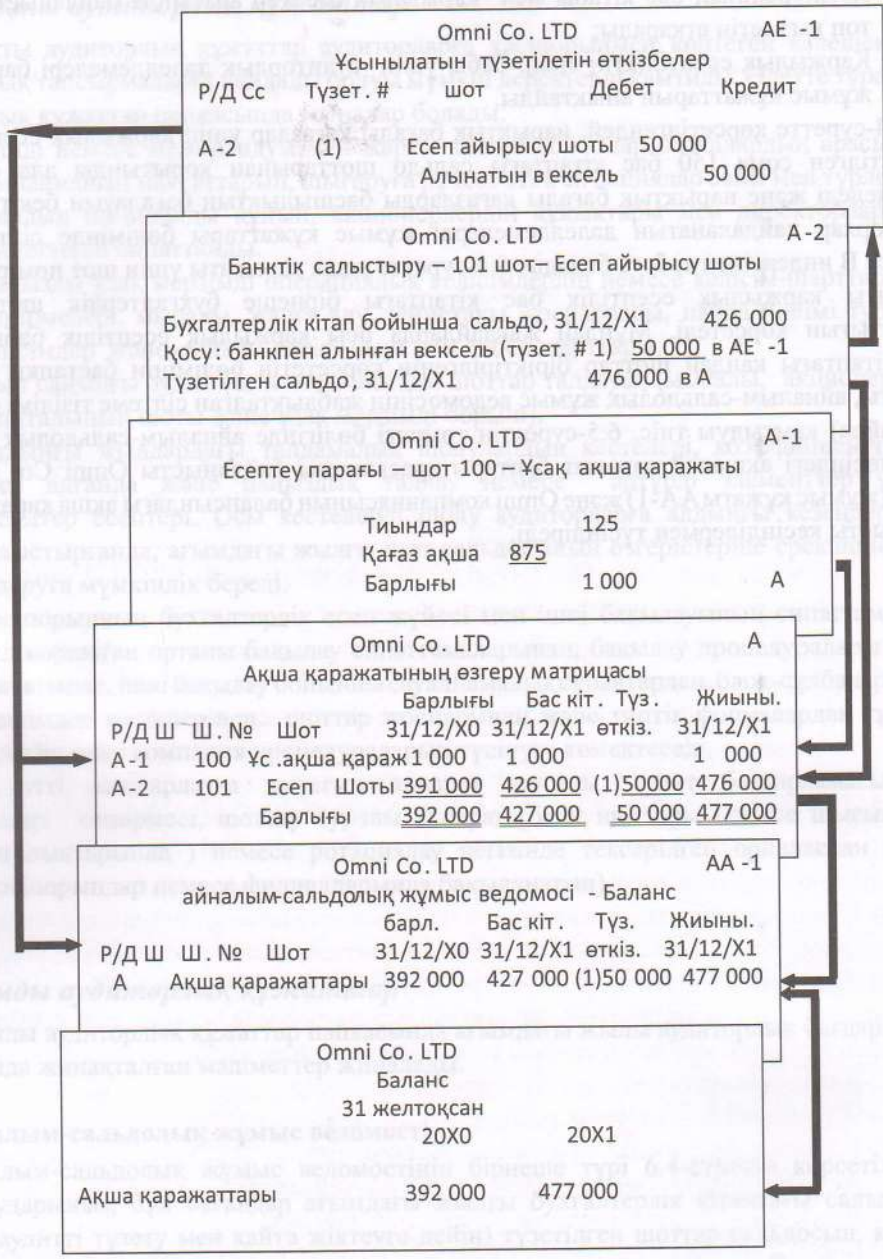
- Кәсіпорынның бас кітабы мен қаржылық есептер арасында байланыстырушы топ қызметін атқарады;
- Қаржылық есептіліктің әрбір бабы үшін аудиторлық дәлелдемелері бар нақты жұмыс құжаттарын анықтайды.

6.4-суретте көрсетілгендей, нарықтық бағалы қағаздар үшін қаржылық есептілікте көрсетілген сома 150 бас кітаптағы сальдо шоттарынан қорытынды ала отырып негізделеді және нарықтық бағалы қағаздарды басшылықтың бағалауын бекітуі үшін аудиторлар пайдаланатын дәлелдемелерді жұмыс құжаттары бөлімінде сілтемемен немесе В индексінен табуға болады. 6.4-суретте ақша қаражаты үшін шот нөмірлерінің болмауы қаржылық есептілік бас кітаптағы бірнеше бухгалтерлік шоттардың жиынтығын көрсетеді. Мұндай жағдайларда осы қаржылық есептілік бабы үшін бас кітаптағы қандай шоттар біріктірілгенін көрсететін бөлімінің бастапқы жұмыс құжаты, айналым-сальдолық жұмыс ведомосінің жабдыкталған сілтеме тізілімі (болған жағдайда) қамтылуы тиіс. 6.5-суреттің төменгі бөлігінде айналым-сальдолық жұмыс ведомосіндегі ақшалай қаражат баптары арасындағы байланысты Omni Co. Limited үшін (жұмыс құжаты AA-1) және Omni компаниясының балансындағы ақша қаражатына ұсынысты кесінділермен түсіндіреді.

Account Name	Balance Sheet Item	Audit Plan Item
Cash	Cash	Cash
Accounts Receivable	Accounts Receivable	Accounts Receivable
Inventory	Inventory	Inventory
Fixed Assets	Fixed Assets	Fixed Assets
Liabilities	Liabilities	Liabilities
Equity	Equity	Equity

6.4-сурет Ақша қаражаты үшін дәлелдемелерді жұмыс құжаттарымен байланыстыру

Жұмыс құжаттарының жетерлік мөлшерін анықтау және олардың қорытындылығын тексеру. Аудиторлар жұмыс құжаттарының жетерлік мөлшерін анықтау үшін әрбір бабы үшін жұмыс құжаттарының жетерлік мөлшерін анықтауға тиіс. Аудиторлар жұмыс құжаттарының жетерлік мөлшерін анықтауға тиіс және олардың қорытындылығын тексеру.



6.5-сурет. Ақша қаражаты үшін интеграцияланған жұмыс құжаттары

Жұмыс құжаттарының кестелері мен талдаулар

«Жұмыс құжатының кестесі» және «жұмыс қағаздарының талдауы» терминдері жекелеген жұмыс құжаттарын сипаттау үшін айналым-сальдолық жұмыс ведомосін растайтын элементтері бар дәлелдемелерде өзара алмасушылық ретінде пайдаланылады.

Жұмыс құжаттары, әдетте, баланс баптары бойынша кіріс пен шығыс туралы есепте қосымша бөліммен ұсынылады. Бірінші кесте әрбір элемент үшін өзгеріс матрицасы деп аталады. Бұл кесте бас кітаптағы есептілік мақсаттары үшін біріктірілген шоттарды топтайды және жеке жұмыс кестелерін немесе топқа енгізілген әрбір шот үшін алынған аудиторлық дәлелдемелері бар талдауларды анықтайды. 6.5-суретінің ортаңғы бөлігі Omni Co. Limited үшін (жұмыс құжаты А) ақша қаражатының өзгеріс матрицасын пайдалануды суреттейді және ол айналым-сальдолық жұмыс ведомосіндегі ақшалай қаражат бабымен қалай байланысты (жұмыс құжаты AA-1), сондай-ақ бас кітаптағы екі шот үшін растаушы жұмыс құжаттары, аталғандар шот өзгерістері матрицасында (яғни, жұмыс құжаты А-1 100 Ұсақ ақша қаражаты шоты үшін және жұмыс құжаты А-2 101 Есеп айырысу шоты үшін). 6.5-суреттегі жекелеген кестелер немесе талдаулар А-1 жұмыс құжатында белгілі бір күнге шот сальдосының құрамын жиі көрсетеді. Басқа да мысалдар дебиторлардың сальдо тізімін қамтиды, дебиторлық берешектегі бақылау шоттары сальдосына енгізілген және инвестициялар тізіміне нарықтық бағалы қағаздар шоттарының сальдосына енгізілген. 6.6-суретте көрсетілген жұмыс құжатының кестесінде, сондай-ақ кезең ішінде шоттармен байланысты қаржылық есептілікті қамтитын бір немесе бірнеше сальдонның өзгерістері көрінуі мүмкін. 6.6-суретте көрсетілген жұмыс құжатының кестесінде, сондай-ақ кезең ішінде шоттармен байланысты қаржылық есептілікті қамтитын бір немесе бірнеше сальдонның өзгерістері көрінуі мүмкін. Кей жағдайларда аудиторлар қолданады:

Omni Co.LTD		P/D Сілтеме С-4										
Алынатын вексель және пайыздар		Құрастырылған: А.С.Е. Мерзімі: 20.01.X2										
31 желтоқсан 20X1		Тексерілген: G.A.R. Мерзімі: 04.02.X2										
Шоттар 160, 161, 450												
Құрастырушы	Шығарылған	Төлеу мерзімі	Пайыздық өлшем (%)	Құн атау.	Алынатын вексельдер			Пайыздар				
					Сальдо 31/12/X0	Дебет	Кредит	Сальдо 31/12/X1	есептелген 31/12/X1	жасал. 20X1	жинақ 20X1	есепт. 31/12/X1
Cofman LTD	1/7/X0	30/6/X1	10	25 000	25 000x		25 000	-	1250 x	1250 Ø	2500	-
Morrison Bros.	1/11/X0	31/10/X0	10	30 000	30 000x		30 000	-	500 x	2500 Ø	3000	-
Shirley and Son	1/4/X1	31/3/X2	12	40 000✓	-	40000^	40000	-		3600 Ø	-	3600
Warner Corp.	1/10/X1	30/9/X3	12	20000✓	-	20000^	20000	-		600 Ø	-	600
					55 000x	60000	55000	60000	1750 x	7950	5500	4200
					F	F	F	FF FC	F	F	F	FF FC

x Жұмыс құжаттарымен келісіледі 31/12/X0
 C Түскен ақша қаражатын кіріс кассалық ордерлерімен және депозит жарнасындағы бланкілерімен қысқарту
 Ø Ақша қаражатын санау кезінде тексерілген вексель
 ✓ Құрастырушыдан растау алынды – қарсылық жоқ
 ^ Бас кітап сальдосымен жеткізілуі
 ^ Есепші кітапшасындағы баласқа дейінгі бақылау
 F Қорытынды шығарылды
 FF Қорытынды шығарылды және екі жақты жиынтықтау

6.6-сурет. Алынатын вексельдер мен пайыздар үшін жұмыс құжаты.

Кәсіпорынмен дайындалған кестелер «клиентпен жасалды» дегенді білдіретін «КЖ» әріптерімен белгіленеді. Мұндай кестелер бухгалтерлік өткізбелер сәйкестігін тексеруге қажет, олардың дұрыстығын қамтамасыз ету үшін керек. 6.6-суретте көрсетілгендей, орындалған аудиторлық жұмыс құс қанаты белгісімен және жұмыс құжатында тиісті

түсіндірулермен белгіленеді. Іріктемені зерттеу кезінде дәлелдемелер алынса, онда кесте ерекше маңызға ие болады. Кестеде таңдалған іріктеме үшін таңдау негізі және нақты элементтері көрсетілуі тиіс. Егер қандай да бір сұраныс болса, аудитті қайтадан орындауға мүмкіндік береді. Сондай-ақ, егер аудиторлармен іріктелген құжаттар мен есеп жазбалары, қандай да бір сұраныс болған жағдайда тиісті аудит жүргізуді орнату үшін белгіленген пайдалы болып табылады.

Аудиторлық меморандумдар мен растайтын ақпарат

Аудиторлық меморандумдар аудиторлар дайынған сипаттама формасындағы жазбаша деректерге жатады. Меморандумдар аудиторлық жұмысты орындау барысында қол жеткізілген аудит процедураларының орындалуы және қорытынды туралы комментарийлерді қамтуы мүмкін. Ақпаратты растайтын құжаттама директорлар кеңесі отырысы хаттамаларының үзінділерін, растауларды, басшылықтың және сыртқы сарапшылардың жазбаша ұсынымдарын маңызды келісімшарттардың көшірмелерін қамтиды.

Түзетілуге және қайта жіктелуге ұсынылатын өткізбелер

Түзетілетін өткізбелер мен қайта жіктелетін өткізбелерді ажырату маңызды болып табылады. Аудиторлық түзету жазбалары бұл қателер нәтижесінде жіберілген қателерді түзету немесе кемшіліктер жіберу немесе бухгалтерлік есепке алу стандарттарын дұрыс қолданбау кезіндегі қателерді түзету болады. Осылайша, түзетуші өткізбелер, сайып келгенде, елеулі болып саналатын, (жеке-жеке немесе жиынтығында), болжанып отырғандай, кәсіпорынмен тіркелетін болады. Керісінше, қайта жіктепегін өткізбелері тиісті қаржылық есептілікті ұсынудағы дұрыс шоттар сальдосына қатысты болады. Мысалы, саудалық дебиторлық берешек сальдосы дебиторлардың кейбір шоттарындағы несиелік сальдосын клиенттермен төленген тиісті аванстарды қамтиды. Компания өздерінің бухгалтерлік кітаптарында қайта жіктеу өткізбелерін тіркеуге міндетті еместігіне қарамастан, есептілік мақсаттары үшін айналым-сальдолық жұмыс ведомосінде өткізбе жасалуы тиіс. Онда саудалық дебиторлық берешек клиенттің аванстарын өтеу үшін дебеттеледі және міндеттемелер есебі ескеріледі. Бұл 6.4-суретте кесінділермен түсіндіріледі, және бұл өткізбелер қайта жіктеледі, ол қаржылық есептерде көрсетілетін болады. Бұл түзету өткізбелері жағдайындағыдай, тек елеулі әсер ететін қайта жіктеу өткізбелерін тіркеу қажет. Жұмыс құжаттарында әрбір өткізбелері (i) кестеде немесе талдау шоттарында, (ii) өзгеріс матрицасында, егер ондай бар болса, (iii) ұсынылатын түзету немесе қайта жіктеу өткізбелері түйіндемесінде және (iv) айналым-сальдолық жұмыс ведомосінде көрсетілуге тиіс. Бұл 6.5-суретте көрсетілген.

Түзету өткізбелерінің және қайта жіктеу өткізбелерінің түйіндемелері бастапқыда «ұсынылатын» өткізбелер ретінде белгіленеді, өйткені (i) аудиторлардың қандай өткізбелер жасауы тиіс деген түпкілікті шешімі аудит соңына дейін қабылданбауы мүмкін, және (ii) кәсіпорын оларды мақұлдауы тиіс. Әрбір ұсынылған өткізбе жұмыс құжаттарында жазылуы керек. Егер кәсіпорын түзетілетін немесе қайта жіктелетін өткізбелерді енгізуден бас тартса, аудиторлардың пікірінше, аудитордың есебі тиісті түрде өзгертілуі қажет.

Аудит бағдарламасы

Аудит бағдарламасы орындалуға тиіс аудит процедураларының тізбесін білдіреді. Аудит бағдарламасы ішкі бақылауды тестілеу үшін және тексеру процедуралары бойынша пайдаланылады. Осы оқулықта аудит бағдарламаларына мысалдар келтірілген.

Жұмыс құжаттарын дайындау

Бірқатар негізгі әдістер жұмыс құжатын дайындау кезінде кеңінен пайдаланылады. Олар жұмыс қағаздарын дайындау техникасына жатады және мынадай елеулі сәттерді қамтиды.

Тақырыбы

Әрбір жұмыс құжатында ұйымның атауы, жұмыс құжатының мазмұнын айқындайтын сипаттама атауы, (мысалы «Банктік салыстырып тексеру - Ұлттық банкі»), сондай-ақ баланс күні немесе аудитті қамтитын кезең көрсетілуге тиіс.

Реттік нөмірі

Әрбір жұмыс құжатының реттік нөмірі немесе сілтеме нөмірі болады, мысалы, сәйкестендіру үшін А-1, В-2 және т. б. Индекстеу жұмыс құжаттарын ұйымдастыру мен шолуды жеңілдетеді. Көптеген аудиторлық фирмаларда стандартталған сілтемелер жүйесі бар, сондықтан аудиторлық құжаттарды ұйымдастыру бүкіл фирмамен келісілді.

Тоғыспалы сілтемелер

6.5- суретте көрсетілгендей басқа жұмыс құжатынан алынған немесе басқа жұмыс құжатына көшірілген жұмыс құжатының дерегі осы жұмыс құжаттарының реттік нөмірімен тоғыспалы сарапталынуы тиіс.

Дәлелдеме

Құжат тексерілген дәлелдемелерді және осы дәлелдемелерге қолданылатын аудит процедураларын құжаттандыруы тиіс. Жалпы тәжірибеде қолданылатын әртүрлі процедураларды анықтау үшін бақылау белгілерін (құс қанаты сияқты символдар) пайдалану болып табылады. Ұсынылған әр бақылау белгісінде жұмыстың сипаты мен көлемін немесе әрбір белгіленген элементке қолданатын қосымша ақпаратты көрсету керек. Көптеген фирмалар жалпы процедураларды белгілеу үшін стандартталған бақылау таңбаларын қолданады, мысалы, бағандарды қосу және бас кітап шотына қорытындыны ауыстыру сияқты. Егер дәлелдемелер құжаттар мен жазбалар формасында ұсынылса, әдетте, осы құжаттар мен жазбаларда бақылау белгілерінің ізін қалдырады. Бұл қажет болған жағдайда аудиторлар жұмысының дәлелдемелермен байланысын бақылауға мүмкіндік береді.

Қорытынды

Аудиторлық процедуралардың нәтижелері тексерілетін нақты алғышартты растайтынын көрсете отырып, жинақталуы керек.

Дайындаушының қолы және күні

Жұмыс құжатын дайындаушылар, сондай-ақ рецензенттер өздерінің тиісті міндеттерін аяқтаған кезде, өзінің аты-жөнін және күнін қоюы тиіс. Бұл орындалған жұмысқа және пікірсарап үшін жауапкершілікті белгілейді.

6.5-суреттегі кейбір жұмыс құжаттары барлық осы елеулі элементтерді көрсетпейді, өйткені бұл сурет ең алдымен индекстеу мен тоғыспалы сілтемелерді сипаттап суреттеу арқылы әзірленді. Алайда 6.6-суретте жоғарыда аталған барлық элементтер көрсетілген.

Түпкілікті аудит файлының аяқталуы және кейінгі өзгерістер

Аудитор аудиторлық папкадағы аудиторлық құжаттарды құрастыруды аудиторлық есепті күннен кейін уақытында аяқтауы тиіс 1 СБХС ұсынған (қайта қаралған) 60 күнге мүмкіндік береді. Аяқтау біткеннен кейін аудитор кез келген сипаттағы аудиторлық құжаттаманы оның сақтау мерзімі өткеннен кейін жоюға немесе лақтыруға тиіс. Аудиторлық құжаттама папкаларын түпкілікті құрастыру аяқталғаннан кейін аудитор қолданыстағы аудиторлық құжаттаманы өзгерту немесе жаңа аудиторлық құжаттаманы қосу қажет деп санаған жағдайда аудитор құжаттандыру қажет:

- Оларды құрастырудың нақты себептері
- Қашан және олар кіммен жасалып қаралды.

Андерсен аудиторлық құжаттаманы жойған кезде бұл талаптар «Энрон жанжалы» жауабына енгізілген, оның салдарын кейінгі азаматтық және қылмыстық істі қарауда дәлелдемелер ретінде қолдану мүмкін емес еді. Бұған қатысты Андерсен өз іс-әрекеттерімен ерекше сынға ұшыраған.

Жұмыс құжаттарын шолу

230 АХС әртүрлі деңгейде шолу мақсаттарындағы аудитті жүргізуге қарай, сондай-ақ бақылау сапасы мен басқа да тексерулер үшін аудиторлық құжаттаманың маңыздылығын көрсетеді. Аудиторлық тәжірибе шеңберінде жұмыс құжаттарын шолудың бірнеше деңгейі бар. Бірінші деңгейдегі шолу дайындау бөлімінің бастығымен (мысалы, менеджер сияқты) жүргізіледі. Бұл шолу аудиттің белгілі бір сегментімен жұмыс аяқталған кезде жүреді. Рецензентті бірінші кезекте құрастырушы дайындаған жұмыс құжатының орындалған жұмысы, алынған дәлелдемелер қорытынды және тұжырымдар қызықтырады. Жұмыс құжаттары аудит аяқталған соң, басқа шолуға ұшырайды.

Жұмыс құжаттарына меншік құқы, сақтау және қорғау

Жұмыс құжаттарына меншік құқы аудиторларда болады, егер олар тәуелсіз «мердігер» ретінде әрекет еткен жағдайда. Бұл Chantrey Martin & Co.-ның Martin (1953) 3 WLR 459 қарсы істе орнатылған. Аудиторлар өтініші бойынша кәсіпорынның қызметкері дайындаған жұмыс құжаттары аудиторларға тиесілі болады. Белгілі бір жағдайларда аудиторлар басқа аудиторларға агент ретінде жұмыс істей алады. Кері байланыс туралы қандай да бір келісім болмаған жағдайда, жұмыс құжаттары негізгі аудиторларға тиесілі болады. Аудиторлық емес жағдайларда (мысалы, аудиторлар клиенттің атынан ішкі табыс департаментіне ұсыным жасайды), аудиторлар аудиттің жұмыс құжаттарын

менгереді, бірақ ішкі табыс департаментіне берілетін ұсынымдарға қатысты жұмыс құжаттарына қатысты болмайды. Алайда, аудиторлардың меншік құқы аудиторлардың белгіленген кәсіби стандарттарына сәйкес шектеу аясына түседі. Ұсынылған 1 СБХС (қайта қаралған) аудиторлық фирмалардан құпиялылықты қамтамасыз ету үшін әзірленген әзірлеме саясаты мен процедураларды, қауіпсіз сақтауды, бүтіндігін, қол жетімділікті және аудиторлық тапсырма құжаттамасын алу мүмкіндігін талап етеді.

Аудитор-ізбасарлар клиенттердің келісімімен аудитор-бастамашыдан жұмыс құжаттарын алуға қол жетімді болуы қажет. Жұмыс құжаттары, сондай-ақ тәжірибені шолу кезінде ұсынылуы мүмкін. Жұмыс құжаттарын жеке сақтау аудиторларға жүктеледі және олар құжаттардың сақталуы үшін жауапты болады. Тұрақты құжаттар папкасына енгізілген жұмыс құжаттары, олар өзекті болғанша сақталады; Ағымдағы жұмыс құжаттары кәсіпорынға қызмет көрсету кезінде аудиторларға пайдалы болғанша сақталуы тиіс немесе жазбаларды сақтауда заңды немесе кәсіби талаптарды қанағаттандыру үшін қажет. Ұсынылған 1 СБХС (қайта қаралған) аудиторлық фирмалардан аудиторлық тапсырма құжаттамаларын сақтау саясатын және процедураларды орнатуды талап етеді. Аудиторлық тапсырмалар үшін сақтау мерзімі, әдетте, аудиторлық есепті күннен бастап немесе аудиторлар тобының есепті күнінен кейінірек болса, бес жылдан аспайды.

ҚОРЫТЫНДЫЛАР

- Жұмыс құжаттарында аудиторлармен жиналған, олардың пікірлерін растау үшін дәлелдемелер болады.
- Жұмыс құжаттары аудиттің АХС сәйкес өткізілгенін көрсетеді.
- Жұмыс құжаттарының папкасы тұрақты және ағымдағы құжаттар ретінде жіктеледі.
- Тұрақты құжаттар папкасы жалғасатын ақпаратты қамтиды.
- Ағымдағы құжаттар папкасы ағымдағы кезең аудитіне қатысы бар ақпаратты қамтиды.
- Аудиторлар жұмыс құжаттарын менгеріп және тиісті кезеңде олардың қорғалуына, сақталуына жауапты болады.
- Аудит папкаларын түпкілікті жинағаннан кейін аудиторлық жұмыс құжаттары шығарылмауы немесе жойылмауы тиіс, ал аудиттің жұмыс құжаттарына өзгерістер мен қосымша толықтырулар осы себептерді құжаттандырусыз жүргізілмеуі тиіс.
- Аудиторлар жұмыс құжаттарында қамтылған ақпараттың құпиялылығын сақтау үшін тиісті процедураларды қабылдауы тиіс.

ТҮЙІНДЕМЕ

Аудиторлық тапсырманы қабылдау алдында аудиторлар барлық қолданылатын кәсіби стандарттарға сәйкес АХС және кәсіби әдепті қоса алғанда, тапсырманы

орындауға болатынына көз жеткізуге тиіс. Аудиторлық тапсырманы қабылдаудағы маңызды қадамдарға басшылық тұтастығын бағалау, қандай да бір ерекше мән-жайлар және ерекше тәуекелдерді анықтау, құзыреттілікті бағалау, тәуелсіздікті бағалау жатады, сонымен қатар, аудиторлық тапсырма тиісті сақтықпен орындалуы мүмкін екенін анықтау және міндеттеме-хат беру керек. Нәтижелі және тиімді аудит өткізу үшін тиісті жоспарлау және елеулі бұрмалану тәуекелдерін бағалау шешуші мәнге ие. Жоспарлау кезеңдері ұйымның түсінігін алуды және саланы, талдау процедураларын жүргізуді, мәнінің деңгейін алдын ала пайымдап жасауды, аудит тәуекелдерін анықтауды және бағалауды, ұйымның ішкі бақылау құрылымын түсінуді және елеулі алғышарттар үшін аудиттің алдын ала стратегияларын әзірлеуді қамтиды. Келесі тарауда ішкі бақылау жүйесін түсінуі үшін және бақылау тәуекелін бағалау үшін сақталуы қажет процедуралар толық түсіндірілетін болады. 9-тарауда тексеру процедураларының әзірлемесі және аудит процедураларының сипаты, мерзімі және көлемі бойынша әзірлеуді көрсете отырып, аудит бағдарламасын жүзеге асыруға қажетті аудит жоспары түсіндіріледі. Орындалған процедуралар, алынған дәлелдемелер және аудиторлардың бағалауы, дәлелдемелер жұмыс құжаттарында толық құжатталған болуы тиіс. Аудиторлардың есептерін растауды және аудиторлар дәлелдемелерінің АХС сәйкестігін қамтамасыз етуге тиіс.

ҚОСЫМША ӘДЕБИЕТТЕР

- Bodine, S., Pugliese, A. and Walker, P.** (2001) A road map to risk management. *Journal of Accountancy*, 192 (6), 65–70.
- Flesher, D.L. and de Magalhaes, R.** (1995) Electronic workpapers. *Internal Auditor*, 52 (4), 38–43.
- Fraser, I.A.M., Hatherley, D.J. and Lim, K.Z.** (1997) An empirical investigation of the use of analytical review by external auditors. *British Accounting Review*, 29 (1), 35–48.
- Glover, S., Jiambalvo, J. and Kennedy, J.** (2001) Analytical procedures and audit planning decisions. *Journal of Accountancy*, (February) 99.
- Harper, R.M., Strawser, J.R. and Twang, K.** (1990) Establishing investigation thresholds for preliminary analytical procedures. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 9 (3), 115–33.
- Holder, W.W.** (1983) Analytical review procedures in planning the audit: *An application study. Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 2 (2), 100–7.
- Hull, R.P. and Mitchem, C.** (1987) Practitioners' views on communications between predecessor and successor auditors and accountants. *Accounting Horizons*, (June) 61–9.
- Perkins, A.** (1996) Put it in writing. *Accountancy (International Edition)*, (April) 68.
- Trotman, K.** (1990) Analytical Review, Audit Monograph 1. Australian Accounting Research Foundation, Caulfield, Victoria.
- Whittington, R. and Fischbach, G.** (2002) The new audit documentation requirements. *Journal of Accountancy*, 4 (193), 53–9.
- Wright, A. and Ashton, R.H.** (1989) Identifying audit adjustments with attention-directing procedures. *Accounting Review*, 64 (4), 710–28.

6.А-қосымшасы

Талдау операцияларында қолданылатын негізгі қаржылық көрсеткіштер

Қаржылық есептілікті пайдаланушылар кәсіпорынның қаржылық жағдайы мен тиімділігі туралы қаржылық коэффициенттердің негізгі талдауы арқылы құнды ақпарат ала алады. Аудиторлар жүргізетін сол талдау кәсіпорынды жақсы түсінуге мүмкіндік береді.

Аудиторлар ұйым туралы және басқа да процедураларды жоспарлау туралы түсінігі барын ескерсек, онда талдау процедуралары аудитте басқа да рөл атқаруы мүмкін. Аудиторлар алдын ала білімді пайдалана отырып, ағымдағы жылдың коэффициенттері алдыңғы жылдарғы көрсеткіштерден немесе салалық нормаларынан ерекшеленетініне қатысты күтуді құрастыра алады. Күтпеген ауытқу немесе күтілетін ауытқудың болмауын салыстыруды көрсеткен кезде аудиторлар әдетте, коэффициентті есептеу кезінде пайдаланылатын бір немесе бірнеше айнымалы ауытқу бұрмалану нәтижесі болып табылатынын зерттегісі келеді. Бұл қосымшада олардың әрқайсысын тағайындау мен түсіндіруге қатысты 10 жалпыға бірдей қабылданған коэффициенттердің есептелуі мен комментарийлері түсіндіріледі. Кесінділермен түсіндіру комментарийі жалпы сипатта болуын қамтиды және кәсіпорынның нақты жағдайларына байланысты бейімделген болуы тиіс. Мысалы, жұмыс жасайтын сала мен оның тәжірибесі.

КОЭФФИЦИЕНТ	ЕСЕПТЕУ	ТАҒАЙЫНДАУ ЖӘНЕ ИНТЕРПРЕТАЦИЯ
Төлем қабілеттілігі		
Мерзімді өтімділік коэффициенті	$\frac{\text{Ақша қаражаты} + \text{Дебиторлық берешек} + \text{Ағымды активтерге инвестиция}}{\text{Ағымды міндеттемелер}}$	Қысқа мерзімді кредиторларды қорғауды көрсету, ақша қаражаты есебінен немесе ақшалай қаражаттарға жақын активтерден берілетін - коэффициент жоғары болған сайын, соғұрлым өтімді болады.
Ағымдағы өтімділік коэффициенті	$\frac{\text{Ағымды жиынтық активтер}}{\text{Ағымды жиынтық міндеттемелер}}$	Ағымдағы активтермен ағымдағы міндеттемелерді жабу дәрежесін өлшеу коэффициенті жоғары болса, ағымдағы міндеттемелердің уақтылы төленетініне сенімділік соғұрлым жоғары болады.
Меншікті капитал міндеттемелері	$\frac{\text{Жиынтық міндеттеме}}{\text{Меншік капиталы}}$	Компания борыштық қаржыландырудағы өз мүмкіндіктерін пайдалану дәрежесін анықтау. Әдетте, бұл коэффициент 100% аспауы тиіс, өйткені мұндай жағдайларда меншік иелеріне қарағанда кредиторлардың картасына көбірек қойылады.
Несие бойынша пайызды қамтамасыз ету коэффициенті	$\frac{\text{Пайыз бен салықты төлеуге дейінгі операциялық кірістер}}{\text{Пайыз бойынша шығыстар}}$	Компания өзінің тіркелген шығыстарын пайда есебінен пайыздар бойынша қанша рет төлеуін өлшеу.

Тиімділік

Дебиторлық берешектің айналымдылығы

Сатылымдар
Дебиторлық берешек

Саудалық дебиторлық берешектің кезең ішінде қанша рет жиналғанын өлшеу. Талдау процедурамен пайдалану кезінде кейбір аудиторлар саудалық дебиторлық берешекті кезең соңында пайдаланғанды жөн көреді, орта саудалық дебиторлық берешекті қолданбайды, бұл бұрмалануды табуға қиындық тудырады. Екінші нұсқа - жинау кезеңінде, айналымдылық коэффициентті 365-ке бөлу жолымен анықталады. Бұл коэффициент күмәнді борыштар бойынша резервтің баламалығын бағалау кезінде пайдалы болуы мүмкін.

Қорлардың айналымдылығы

Сатылымның өзіндік құны
Қорлар

Қорлардың қалай тез оралатынын көрсету. Талдау рәсімдерінде осы есептеуді пайдалану кезінде кейбір аудиторлар кезең соңындағы қорларды пайдаланғанды жөн көреді, ал орташа қор бұрмалануды табуды қиындатады. Коэффициент өнеркәсіп салалары арасында қатты өзгеріп отыратынына қарамастан, төмен мән тым жоғары қорлар мен өтімсіз қорларды көрсетуі мүмкін; Керісінше, өте жоғары мән тұтынушылық сұранысты қанағаттандыру үшін тауарлардың жеткіліксіз көлемін көрсетуі мүмкін, бұл сатудың жоғалуына әкеледі.

Активтердің айналымдылығы

Сатылым
Жиынтық активтер

Компания сатуды өндіруге өз активтерін пайдалану тиімділігін өлшеу. Жоғарыда көрсетілген себептер бойынша, кейбір аудиторлар кезеңнің соңындағы активтерді пайдаланғанды жөн көреді, ал бұл коэффициентті есептеу үшін орташа активтерді пайдаланбайды.

Табыстылық

Сату табыстылығы

Операциялық кіріс
Сатылым

Сатудан алынған пайданы көрсету. Бұл коэффициент меншік иелері үшін жеткілікті пайданы алу, сондай-ақ кәсіпорынның қолайсыз жағдайларға қарсы тұру қабілетін көрсетеді, мысалы, бағаның түсуі, шығындардың өсуі және сатудың азаюы.

Активтер табыстылығы

Операциялық кірістер
Жиынтық активтер

Қолда бар жиынтық активтердің негізінде кірістілікті көрсету. Активтерді тиімді пайдаланатын компаниялардың коэффициенті жоғары болады; Тым тиімсіз компаниялардың коэффициенті төмен болуы тиіс.

Меншікті капиталдың табыстылығы

Салықтан кейінгі операциялық кіріс
Қарапайым акционерлердің мекшік капиталы

Меншік иелерімен салынған капиталға жеткілікті пайда табуға менеджмент қабілетін көрсету. Әдетте, кем дегенде, 10% кірістілік дивидендтерді төлеу мен өсу үшін қалаулы болып саналады.

ТАРАУ БОЙЫНША ТЕСТ СҰРАҚТАРЫ

Төменде берілген сұрақтардың ішінен дұрыс жауабын көрсетіңіз. (жауаптарын 381 беттен қараңыз)

6.1. Берілген мәліметтердің қайсысы жаңа клиентті қабылдау кезінде бақылау сапасымен байланысты емес:

- (a) Аудитті жүргізу үшін білікті қызметкердің болуы
- (b) Алдыңғы аудиторлардың, аудит үшін төлем кідірмей төленеді ме деген хабарламасы
- (c) Клиентке басқа да қызметтерді ұсыну, олар тәуелсіз зиян келтіруі мүмкін
- (d) Клиенттің заңсыз іс-әрекеттеріне қатысты алдыңғы аудитордың байланысы қандай?

6.2. Міндеттеме-хат кәсіби қызметтің барлық түрлеріндегі практикада кеңінен пайдаланылады. Аудитке келісім-хаттың негізгі мақсаты болып табылады:

- (a) Қаржылық есептілік үшін негізгі жауапкершілік басшылыққа жүктелетінін басшылықтың есіне салу
- (b) Аудитордың жауапкершілігін сақтандыру полисінің талаптарымен қанағаттандыру
- (c) Аудиторлық бағдарламаны аудитормен дайындау үшін жөнелтілетін нүктесін қамтамасыз ету
- (d) Қызметтерге қатысты берілетін, клиентпен келісімнің жазбаша түрін ұсыну.

6.3. Аудитті жоспарлау кезінде аудитор, әдетте, мыналарға мүдделі емес:

- (a) Алдыңғы жылғы аудит барысында туындаған проблемаларға
- (b) Компанияның бухгалтерлік есепке алу жүйесіндегі өзгерістерге
- (c) Алдыңғы жылғы аудитті жүргізу үшін сыйақы жинауға
- (d) Ішкі аудит бөлімін ұйымдастырудағы өзгерістерге.

6.4. Клиенттің өндірістік үрдісін тексеру барысында, аудитор клиенттің зауытында екі машинаның жұмыс істемейтініне назар аударды. Бұл өндірістің нормадан 25% - ға төмен екендігін білдірді. Зауыттың басшысы аудиторға бұл қызмет көрсететін машинамен байланысты деп түсіндірді; алайда, аудитор бұған дәлелдемелер көріп тұрған жоқ. Бұл аудит жоспарына қалай әсер етеді?

- (a) Бұл әсер етпейді. Зауыт менеджерінің түсініктемесі қабылдануы тиіс.
- (b) Бұл зауыттар мен жабдықтарға аудиторлық жұмыстың көлемін арттырады.
- (c) Бір жылғы сатуға түбегейлі толық шолу жасау мен сату болжамдарын жүргізу қажет болады.
- (d) Ескіруді тексеру үшін қор бойынша көбірек жұмыс жүргізу қажет болады.

6.5. Бұл бюджет уақытын пайдалануға жатпайды, төмендегінің қайсысы:

- (a) Ішкі бақылауға сенімділік дәрежесін анықтау
- (b) Штаттық аудиторлық қызметкер жұмысының тиімділігіне бақылау
- (c) Штаттық қызметкер тапсырмасын жоспарлау
- (d) Аудиторлық сыйақыны клиентпен келісу

6.6. Аудитті жоспарлау кезінде пайдаланылатын аналитикалық процедуралары, мынаны анықтауға жұмылдырылуы тиіс:

- (a) Ішкі бақылау құрылымындағы елеулі кемшіліктерді
- (b) Жекелеген операциялардағы қаржылық деректер бойынша болжауды
- (c) Қаржылық есептілікке енгізілген әртүрлі алғышарттарды
- (d) Аудитпен байланысты нақты тәуекел төндіруі мүмкін аймақтарды.

6.7 Аудит жөніндегі жұмыс құжаттарын дайындау кезінде мыналар маңызды болып табылады:

- (a) Олар тұрақты жазба ретінде қолмен жазылып дайындалған
- (b) Олар бас аудитормен дайындалған, өйткені оларды дайындау үшін кіші қызметкердің жеткілікті тәжірибесі жоқ
- (c) Клиенттің келесі талаптарына қарсы сақтық шаралары ретінде оларға клиенттің қолы қойылды, дәлелденген деректер дұрыс болмаса, аудитор бейберекет болады.
- (d) Оларды даярлауға және рецензиялауға жауап беретін штаттық қызметкерлердің аттарын көрсеткен және кез келген қорытындылар дәлелдемелерден жасалуы мүмкін.

6.8 Аталғандардың қайсысы жұмыс құжаттарын дайындау функциясына жатпайды:

- (a) Ой-пікір білдіруге жәрдемдесу үшін аудиттің жалпы бағалау негізін және қолда бар дәлелдемелерді қамтамасыз ету
- (b) Аудитті жоспарлау және келесі жылы аудитті жүргізу бойынша басшылыққа ұсыну
- (c) Аудитордың басқа да тапсырмаларды пайдалануы, мысалы, басқа клиентке кеңес беру, клиентке аудиторлық тексерудің жұтылуы туралы ұсыныс жасау қажеттілігі сияқты.
- (d) Аудит жүргізуге тәртіпті енгізу

6.9 Стандартталған жұмыс құжаттары пайдалы, өйткені олар:

- (a) Фирманың барлық аудиттері дәл орындалғанын дәлелдейді
- (b) Аудитті шолып тексеруді жеңілдетеді, өйткені рецензент мұндай жұмыс құжаттарының макетіне, мазмұны мен мақсатына үйренеді
- (c) Аудиттің кіші қызметті істеуші қызметкерлері шешім қабылдауға тиісті қажеттілігін болдырмайды
- (d) Түбегейлі жоспарлау қажеттілігін болдырмайды, өйткені қабылдау қажетті жағдай шешімі- ол стратегияны таңдау болып табылады.

6.10 Аудитордың тұрақты жұмыс құжаты, әдетте, былай қамтылмауы тиіс:

- (a) Құрылтай құжаттарының көшірмелері
- (b) Клиенттің банктік шоттарынан көшірмелері
- (c) Ипотека бөлшектері
- (d) Өткен жылдарға қаржылық есептер.

ТАЛҚЫЛАУҒА АРНАЛҒАН СҰРАҚТАР

- 6.1** Егер барлық аудиторлар тым қауіпті болып белгілеген кәсіпорынды клиент ретінде қабылдаса, онда аудитке көбірек мұқтаж кәсіпорын аудитордың қызмет көрсетуін ала алмайды, осы ұсынысты талқылаңыз. Кәсіпқойлар ретінде аудиторлар аудитке мұқтаж кез келген кәсіпорынға өз қызметтерін көрсетуге міндетті ме?
- 6.2.** Клиентке қызмет көрсетуді бағалау кезінде аудитордың қабілетін ескеруге қажет факторларды анықтаңыз.
- 6.3** Сот талқылауына кедергі болу үшін міндеттеме-хат аудитордың заңды жауапкершілігін кемітіп жіберетіні туралы бекітуді талқылаңыз.
- 6.4** Қабылданған стратегиялар бақылау тәуекелінің бағалық деңгейінен неғұрлым төмен, аудиторларға бәсекелестік қысыммен негізделген, шығындарды қысқартуға ұмтылатын және аудиторларды шамадан тыс тәуекелдермен аудитті сәтсіздікке ұшыратады деген дәлелге келісесіз бе?
- 6.5.** Бақылау жүйесінің тестері үшін де және тексеру процедуралары үшін де жоспарлау кезеңі аяқталғаннан кейін түбегейлі аудиттің бағдарламасы әзірленуі керек пе немесе тексеру процедураларының бағдарламасы негізінен бақылау тәуекелін бағалағаннан кейін ғана жасалуы тиіс пе?
- 6.6** Жоспарлау кезеңінде аудитор көбінесе, инвесторлар сияқты, талдау процедураларын пайдаланады, бірақ тексеру процедуралары ретінде аудитор қаржылық жағдай мен қызметтің нәтижелерін көрсетуге тиіс талдауды біледі және қаржылық есепте бұрмаланудың болуын анықтау үшін талдау процедураларын пайдаланады. Түсіндіріңіз.
- 6.7** Бюджет уақыты шегінде аудитті аяқтауда аудит сапасындағы зиянға баса назар аудару үшін аудиттің штаттық қызметкерлеріне бюджет уақыты қысым көрсетеді деген дәлелді талқылаңыз.
- 6.8.** Жұмыс құжаттарының рөлін және кәсіпорын құжаттарындағы бақылау белгілерін тиісті түрде аудит жүргізуді растау үшін «белгіні» қамтамасыз ету ретінде талқылаңыз.
- 6.9.** Аудиторлық фирмалардың стандартталған құжаттамасының тиісті артықшылықтарын пайдалануды талқылаңыз, мысалы, әрбір жеке аудит үшін әрбір құжаттаманы жеке орнатумен салыстырғанда алдын ала басылған аудит бағдарламасын талқылаңыз.

КӘСІБИ ҚОЛДАНУ СҰРАҚТАРЫ

(Жауаптары 382-407 беттерде берілген)

6.1 Клиентті қабылдау туралы шешім

Сіз Chartered Certified Accountants фирмасының серіктесі болып табыласыз, директорлар кеңесінің ұсынуымен Bondi plc үшін сыртқы аудиторлар ретінде кандидатураның ұсынуға қатыса аласыз. Bondi бірнеше автосалондарды басқарады және агрессивті жұтылу стратегиясының арқасында соңғы екі жылда тез өсіп келе жатыр. Өзіңіз білесіз, компанияның қазіргі аудиторларына қарағанда, әлдеқайда ұсақ фирма өзінің соңғы аудиторлық есебін ескертпелермен шығарды. Түскі ас кезінде сіздің фирманың бірнеше серіктестермен компанияның қаржы директоры олардың қазіргі аудиторлары компанияның аудитін меңгере алмайтынын талқылады, олардың мөлшерін атап айтқанда, жақында орнатылған бухгалтерлік есептің күрделі компьютерлік бағдарламасы аудит үшін жабдықталмаған. Ол сондай-ақ, нарықты растау үшін өздеріне сіздің беделіңіздегі фирма керектігін ұсынды, өйткені олар екі жыл ішінде қор биржасында тіркелуді алуға ұмтылады.

Қазіргі аудиторлар, сіздің сұрауыңызға жауап ретінде аудиторлық тексеру ұсынысын қабылдамауға кеңес береді, мынадай негіздер бойынша:

- Менеджмент кеңейтілетін бизнесті келістіруде бухгалтерлік есеп жүйесін дамытуға жеткіліксіз көңіл бөлді. Атап айтқанда, бақылауға қатысты алаңдау жоқ. Олар бақылау кемшіліктері нәтижесінде бірқатар ұсақ алаяқтық істі тапты. Оларды алаяқ деп кінәлау үшін қызметкерлерге қарсы ешқандай іс-әрекет қабылданбаған. Компанияның ұстанымы, қызметкерлер іс-әрекеттерінде тәуекелділікті ынталандыру болып табылады, олар компания үшін жақсы мәмілені қамтамасыз ете отырып ақша табады. Бұл заңды бонус болып саналады.
- Жаңадан орнатылған бухгалтерлік есептің компьютерлік жүйесі негізсіз күрделі. Bondi бекітеді, олар компанияның талаптарын негіздеуді есепке алу қажеттілігі үшін керек, ынталандырудың күрделі схемалары аясында көлемді жеңілдіктер және бонустарға, оның көмегімен автомобиль өндірушілері дилерлерді марапаттайды.
- Оларда директорларымен әдейі бұрмалану дәлелдемелері жоқ, бірақ аудиторлық қызметкерлер өзінің аудиторлық жұмысында жоғары басшылықпен пайдасыз қатынасына қиналады, мысалы, мәселе көтерген кезде ол әрқашан агрессивті ұстанымын көрсетеді. Қаржы директоры үнемі әріптесімен телефон арқылы аудиторлық қызметкерлерді құзыретсіз деп наразы болып сөйлеседі және оларды қажетсіз сұрақ қойып, өз уақытын алғаны туралы кінәлады.

Серіктестер жиналысында серіктестердің көпшілігі қазіргі аудиторларды өздерінің деңгейінде еместігімен келісті және олардың шағымдары тек өз кемшіліктерін жасыру әрекеті болды делінген. Сіздің фирмаңыз кандидатурасын ұсынуға қатысты ұсынысты қабылдады және ресми түрде аудитор болып тағайындалды.

Талап етіледі:

- (а) Кандидатурасын ұсынудағы ұсынысты қабылдау туралы келісім мен қарсылықты серіктестер қарастыруы тиіс факторларды баяндаңыз.

(b) Бизнес туралы қажетті білім алуға және өз аудит жоспарыңызды әзірлеу кезінде сізді мазалаған сұрақтарды егжей-тегжейлі баянданыз.

Дереккөз: 6-сұрақтан бейімделген, аудит құрылымы 1999 жыл маусым. АССА рұқсатымен шығарылады.

6.2 Аудиттің жұмыс құжаттары

Жұмыс құжаттарын дайындау аудит процесінің маңызды бөлігі болып табылады. Сізден өзіңіздің фирмаға қызметке жаңадан тұрғандарды, жұмыс құжаттарын пайдалану үшін дипломдалған сертификатталған бухгалтерлерді енгізу сессиясын дайындауды сұрады. Дегенмен, арасында, сізге ұсынған қамту - бұл тұрақты сақталатын және аудиттің ағымды папкаларындағы жұмыс құжаттарының арасындағы айырмашылық, аудит әзірлемесі мен бағдарламаларын және аудиттің өзін жүргізуге қатысты аудитке («із») белгілері тұжырымдамасын пайдалану.

Талап етіледі:

- (a) Тұрақты аудит папкасындағы жұмыс құжаттарында жазылған, сіз таба алатын төрт мәселені көрсетіңіз және олардың мақсатын түсіндіріңіз.
- (b) Аудит әзірлемесі мен бағдарламаларын пайдалануды, стандарттық және арнайы әзірленген аудит бағдарламаларының тиісті құндылығын түсіндіріңіз.
- (c) Аудит барысында тексерілген нақты дәлелдемелер бөлшектерін есепке алу маңыздылығын түсіндіріңіз, олардың негізінде қорытындылар жасалған. Сіздің түсіндірмеңізде бөлшектерді қарау қамтылуы тиіс, олар жұмыс құжаттарында және есепке алу кітаптарында қалдырылған аудит үшін белгілер және тексерілетін кәсіпорынның тіркеу жазбаларында жазылуы тиіс.

Дереккөз: 1-сұрақтан бейімделген, аудит құрылымы 2000 жыл маусым. АССА рұқсатымен шығарылады.

ІШКІ БАҚЫЛАУ ЖӘНЕ БАҚЫЛАУ ТӘУЕКЕЛІН БАҒАЛАУ

7- ТАРАУ

ІШКІ БАҚЫЛАУ

- Ішкі бақылаудың маңыздылығы
- Ішкі бақылаудың компоненттері
- Ішкі бақылауды шектеулер
- Шағын кәсіпорындарға қолдану
- Компьютерлік ақпараттық жүйелердегі бақылау

ІШКІ БАҚЫЛАУДЫ ТҮСІНУДІРУ ПРОЦЕДУРАЛАРЫ

- Ішкі бақылау туралы ақпараттар көзі
- Ішкі бақылауды құжаттау

БАҚЫЛАУ ТӘУЕКЕЛІН АЛДЫН АЛА БАҒАЛАУ

- Алдын ала бағалаудың мақсаты
- Бақылау тәуекеліне алдын ала бағалауды жүргізу
- Талқылау және құжаттау

БАҚЫЛАУ ТЕСТТЕРІ

- Тесттерді әзірлеу
- Бақылау тесттеріне арналған аудит бағдарламалары
- Ішкі аудиторларды пайдалану
- Бақылау тәуекелінің қорытынды бағасы
- Ішкі бақылау мәселелерінің коммуникациясы.

ТҮЙІНДЕМЕ

ҚОСЫМША ӘДЕБИЕТТЕР

7.А-ҚОСЫМША

- Блок-сұлбаны жасау жөніндегі нұсқаулық
- Hayes компаниясы – пошталық ақша түсімдерін өңдеу

ТАРАУ БОЙЫНША ТЕСТ СҰРАҚТАРЫ

ТАЛҚЫЛАУҒА АРНАЛҒАН СҰРАҚТАР

КӘСІБИ ҚОЛДАНУ СҰРАҚТАРЫ

ЗЕРТТЕУ МАҚСАТЫ

Осы тарауды оқығаннан кейін сіздер:

1. Ұйым мен оның тәуелсіз аудиторлары үшін ішкі бақылаудың маңыздылығын бағалауды;
2. Ішкі бақылау компоненттерін сипаттауды;
3. Ішкі бақылау жүйесінің бөлінбес шектеулерін анықтауды;
4. Ішкі бақылауды түсіндіру және құжаттандыру процедураларын көрсетуді;
5. Бақылау тәуекелін алдын ала бағалау мақсатын түсіндіруді;
6. Бақылау процедурларының әзірлемесін бағалау тәсілінің тиімділігін сипаттауды;
7. Бақылау тесттерінің мақсатын және осындай тесттердің сипатын тұжырымдауды;
8. Ішкі аудит жұмысының бақылау тесттерінде пайдаланылуын сипаттауды;
8. Бақылау тәуекелін бағалау процесін түсіндіруді білетін боласыздар.

КӘСІБИ СТАНДАРТТАР

- | | |
|---------|--|
| 315 АХС | <i>Субъектіні және оның ортасын білу негізінде елеулі бұрмаланулар тәуекелдігін анықтау мен бағалау;</i> |
| 330 АХС | <i>(қайта қаралған) Бағаланған тәуекелділікке қатысты аудиторлық процедуралар;</i> |
| 260 АХС | <i>(өзгертілген және қайта қаралған) Басқарушы өкілеттігі бар тұлғаларға аудиттің аспектілерін хабарлау;</i> |
| 610 АХС | <i>Ішкі аудит жұмысын қарастыру.</i> |

Аудитті жоспарлау кезінде ең маңызды міндеттердің бірі - кәсіпорынның ішкі бақылауын түсіну болып табылады. 5-тарауда бақылау тәуекелі - бұл бұрмалану тәуекелі сияқты сипатталған, ол кәсіпорынның ішкі бақылаумен өз уақытында анықталып немесе түзетілуі мүмкін. 6-тарауда қаржылық есептілік елеулі бұрмалануы мүмкін, бұрмалануды жеткілікті деңгейде бағалау үшін кәсіпорынмен орындалатын тиісті процедуралар сипатталған. Ішкі бақылау басшылықтың қамтамасыз етілуімен әзірленеді. Ішкі бақылау бұрмалануды анықтаса, елеулі бұрмалану бойынша шараларды қабылдау үшін қандай да бір жеткілікті уақыт ішінде аудитор шешімге келеді. Бұл тарауда кәсіпорынның ішкі бақылауының сипаты мен тәуекелді жеткілікті бағалау түсіндіріледі. Қаржылық есептілікте елеулі бұрмалануға алдын ала жол бермеу немесе дер кезінде анықтау үшін бақылау процедураларын жүргізуді аудитор өз жауапкершілігіне алады. Тарауда бақылау тәуекелінің деңгейін алдын ала бағалауды қалыптастыру үшін аудиторлар тексеретін ішкі бақылау әзірлемесінің тиімділігі сипатталады. Бұл алдын ала бағалау төмен болған жағдайларда аудиторлар 6-тарауда сипатталған бақылау тәуекелін бағалау деңгейінен өте төмен аудиторлық стратегиясын қабылдау мүмкіндігін қарауы мүмкін. Егер бұл стратегия қабылданатын болса, ол неғұрлым кең бақылау тесттерімен расталуға тиіс. Ішкі бақылау кейде «тәуекелдерді басқару құрылымы» деп аталады. «Ішкі бақылау» термині аудиторлық әдебиетте жиі пайдаланылады, бірақ студенттер кез келген терминді тануға дайын болуы тиіс.

Ішкі бақылау

Біз кәсіпорын ішіндегі ішкі бақылаудың маңыздылығын түсіндіруден бастайық, содан кейін кәсіпорынның ішкі бақылау компоненттерін сипаттаймыз.

Ішкі бақылаудың маңыздылығы

Ішкі бақылаудың маңыздылығы жарты ғасырдан астам уақыт бұрын кәсіби әдебиеттерде танылған. Сонау 1947 жылғы американдық «Ішкі бақылау» деп аталатын жарияланым ішкі бақылау маңыздылығын мойындауды кеңейтуге ықпал ететін мынадай факторларды атаған:

- Шаруашылық бірліктің көлемі мен мөлшері соншалықты күрделі және ауқымды болғандықтан, басшылыққа бақылау қызметінің тиімділігі үшін көптеген есептер мен талдауларға сүйенуіне тура келді.
- Жақсы ішкі бақылау жүйесіне тән тексерулер және шолулар елеулі бұрмалану фактілерін болдырмауды қамтамасыз етеді және қателер немесе заң бұзушылықтардың туындау ықтималдығын азайтады.
- Клиенттің ішкі бақылау жүйесін болжамай отырып, аудиторлар іс-жүзінде сыйақыны экономикалық шектеулер шегінде компаниялардың көпшілігін аудиттеуі мүмкін емес.

1980-жылдары қоғамда қызығушылық білдіретін мәселеге орай, ірі компаниялардың бухгалтерлік есептерінің шығармашылық және тіпті алаяқтық жиілігі басшылықтың жеке мүддесінен ішкі бақылауды арттыруға әкелді. Мысалы, корпоративтік басқарудың қаржылық аспектілер Комитетінің 1992 жылы жарияланған баяндамасында («Кэдбери есебі») директорлар өзінің ішкі бақылау жүйесінің тиімділігі туралы көпшілік алдында жариялап хабарлауы тиіс екендігі ұсынылған. Бұл, өз кезегінде, 1999 жылғы «Ішкі бақылау - Біріккен кодекс бойынша директорлар үшін нұсқаулық» (Тернбулл (Turnbull) есебі) жарияланды. Біріккен кодекс талаптарының ең соңғы нұсқасы 2006 жылдың маусымында шығарылды. Тернбулл есебінде тәуекелдерді басқару тәсілі қабылданған, олар керексіз тәуекелдерді анықтап, ішкі бақылауды арттырады.

Тернбулл есебінде ішкі бақылауға қатысты өз саясатын анықтау кезінде және бағалау кезінде ішкі бақылаудың сенімді жүйесін білдіруді талап етіледі. Директорлар кеңесінде компанияның нақты мән-жайларын талқылау үшін мынадай факторлар қамтылуы тиіс:

- Компанияда кездесетін тәуекелдердің сипаты мен ауқымы;
- Компания үшін қолайлы деп есептелетін тәуекелдің дәрежесі мен санаты;
- Заттануға байланысты тәуекелдердің туындау ықтималдығы;
- Компанияның бизнес тәуекелдің жиілігін және әсерін төмендететін қабілеті;
- Тиісті тәуекелдерді басқару салдарынан алынған пайдаға қатысты нақты бақылау құралдарымен басқару үшін шығындар.

Тернбулл есебі сенімді ішкі бақылау жүйесінің элементтерін сәйкестендіреді, төмендегіше:

Басқарудың ішкі жүйесіне компанияның саясаты, үрдістері, міндеттері және басқа да аспектілері жатады, олар бірге алынған:

- Заң бұзушылыққа байланысты операциялық, қаржылық елеулі бизнес тәуекеліне және компанияның мақсатына қол жеткізу үшін басқа да тәуекелдерді барабар сезінуге мүмкіндік бере отырып, оның тиімді және нәтижелі жұмыс істеуіне ықпал етеді. Бұл активтерді тиісінше пайдалануды қамтиды немесе шығындар мен алаяқтықтан

қорғауды қамтиды, сондай-ақ міндеттемелерді анықтау мен басқаруды қамтамасыз етеді;

- Ішкі және тәуелсіз есептілік сапасын қамтамасыз етуге көмектеседі. Бұл тиісті жазбалар мен үрдістерді қолдауды талап етеді, олар ұйым ішінде және одан тыс жерлерде орынды және сенімді ақпараттың уақытылы ағынын түрлендіреді;
- Қолданылатын заңдар мен ережелердің, сондай-ақ бизнесті жүргізуге қатысты ішкі саясаттың сақталуын қамтамасыз етуге көмектеседі.

Америка құрама Штаттары бұл мәселеге қатысты бастаманы өз мойнына алды. 1987 жылы қаржылық есептіліктегі алаяқтықпен күрес жөніндегі Ұлттық комиссия (Тредуэй комиссиясы) қаржылық есептіліктегі алаяқтықтың ауқымын қысқартуда ішкі бақылаудың маңыздылығын қайтадан атап өтті. Комиссияның түпкілікті есебіне келесі ұсыныстар енгізілген: «Барлық жария компаниялар, қаржылық есептіліктің бұрмалануына жол бермейді немесе ерте анықталуға ілігеді деген дұрыс сенімділікті қамтамасыз ететін ішкі бақылауды қолдауы тиіс». Осы ұсынымдарды жүзеге асыру кезінде Тредуэй Комиссиясының демеушілікті ұйымдастыру Комитеті (COSO) 1992 жылы «Ішкі бақылаудың интеграцияланған тұжырымдамасы - ішкі бақылау» деп аталатын есепті жариялады. 2001 жылы американдық Энрон (Enron) ірі корпорациясының банкроттыққа ұшырауы және кейіннен жойылуы, оның тәуелсіз аудиторы -Андерсенді 2003 жылы «Кәсіпорынның тәуекелдерін басқару тұжырымдамасы» атты құжатты қайта қарауға әкелді. Сондай-ақ, бұл құжатта тәуекелдерді басқарудың маңыздылығы аталады.

Кәсіпорын тәуекелдерін басқарудың негізін қалаушы алғышарттың ерекшелігі әрбір кәсіпорын, коммерциялық емес немесе үкіметтік орган өзінің мүдделі құнын байланысты тараптарға қамтамасыз ету үшін керек. Барлық компаниялар белгісіздікке тап болады, басшылықтың міндеті- компания қабылдауға дайын белгісіздік дәрежесін анықтау болып табылады, өйткені ол мүдделі тараптардың құнын көбейтуге ұмтылады. Белгісіздік тәуекелді білдіреді, сондай-ақ құнсыздандыру мүмкіндігін немесе құнын көбейтудің келешегін білдіреді. Кәсіпорынның тәуекелдер басқармасы тұрақсыздықпен тиімді жұмыс жасау үшін басқарудағы принциптерді қамтамасыз етеді, онымен байланысты тәуекелдермен перспективті жұмыс жасауда және құндылықты құруда оның қабілетін арттырады.

Энрон банкроттығына қосымша жауап ретінде 2002 жылдың шілде айында шыққан Сарбейнса-Оксли заңы АҚШ-тағы биржада тіркелген компания үшін (және олардың шетелдік еншілес компаниялары) корпоративтік басқаруды реттеуге және қаржылық практикасына кәдімгідей өзгеріс енгізді. Ішкі бақылауға қатысты мынадай өзекті мәселелер бар:

302-бөлімде жылдық есептіліктегі растауда қамтылуы тиіс төмендегідей талаптар көрсетілген:

- Қол қойған лауазымды тұлғалар есеппен танысуы;
- Есепте қандай да бір елеулі қате бекітулер бар немесе онда қате жіберілуі мүмкіндігін ескеру;
- Қаржылық есептілік пен тиісті ақпарат барлық елеулі аспектілердегі қаржылық жай-күйді және нәтижелерді әділ ұсынады;
- Қол қойған лауазымды тұлғалар ішкі бақылауға жауап береді және алдағы 90 күн ішінде бұл ішкі бақылау шараларын бағалап, өз қорытындыларын хабарлайды;

- Ішкі бақылаудың барлық кемшіліктерінің тізімі мен ішкі қызметін атқаруға қатысатын қызметкерлері тартылған кез келген алаяқтық іс-әрекеттер туралы ақпарат;
- Ішкі бақылаудағы кез келген елеулі өзгерістер немесе онымен байланысты ішкі бақылауға теріс әсер етуі мүмкін факторлар.

404-бөлімде есеп шығаратын кәсіпорындардан, өздерінің жылдық есептерінде ішкі бақылаудың ауқымы мен құрылымының барабарлығын және қаржылық есептілік үшін процедураларға қатысты ақпаратты жариялауды талап етеді. Сондай-ақ, бұл бекіту осы ішкі бақылау процедураларының тиімділігін бағалайды.

Тіркелген бухгалтерлік фирма сол есепте ішкі бақылау құрылымының тиімділігін бағалау туралы және қаржылық есептілік үшін процедураларды растауға, хабарлауға тиіс.

Аудитке қатысты ішкі бақылау

Осы тарауда, ең алдымен, бақылау құралдары қаралады, оның мақсаты сенімді қаржылық есептілікті қамтамасыз ету болып табылады. Басқа да мақсаттары және олармен байланысты бақылау құралдары маңызды болуы мүмкін. Егер олар аудит процедураларын жүргізу кезінде аудиторлар қолданатын деректерге жатса, мысалы:

- Аналитикалық процедураларына пайдаланылатын қаржылық емес деректер, мысалы, қызметкерлердің саны, өндірілген өнім көлемі және басқа да өндіру статистикасы, маркетинг;
- Ішкі мақсаттар үшін әзірленген қаржылық мәліметтер. Мысалы, қаржылық есептіліктегі сомаларға қатысты тәуелсіз дәлелдемелер алуда аудиторлар қолданатын бюджеттер мен өнімділік көрсеткіштері.

2-тарауда түсіндірілгендей, аудиторлар қателер мен заң бұзушылықтарды (соның ішінде басшылық пен қызметкерлер алаяқтықтығы) және жекелеген заңға қайшы іс-әрекеттерді табу үшін мойнына белгілі бір жауапкершілікті алады. Осылайша, осы мәселелерге қатысты кез келген мақсат пен бақылау құралдары аудиторларға да қатысты болады. Заңдар мен ережелерді сақтамау қаржылық есептілікке тікелей және елеулі әсер етеді. Қолданыстағы заңдар мен ережелерді сақтауда бақылау құралдары маңызды рөл атқарады.

Операциялық тиімділігі мен бақылау құралдарының шығындар бойынша тиімділігі жарамсыз операциялық шешімдердегі тәуекелді азайту үшін тағайындалады. Мысалы, тым төмен бағамен өнімді сату сияқты немесе тауарлық-материалдық қорға тапсырыстың дер кезінде орындалмауы. Әдетте, қаржылық есептілік аудитіне жатпайды. Шығарып тастау активтерді рұқсатсыз иеленуден қорғауға байланысты бақылау құралдарын пайдалануды және билік етуді білдіреді. Бұл бақылау құралдары тиісті шығындарға (мысалы, ұрлық) қатысты кәсіпорынның қаржылық есептілігінің көрінісін қамтамасыз ету үшін көмектеседі.

Ішкі бақылаудың компоненттері

315 АХС (қайта қаралған) «Субъектіні және оның ортасын білу негізінде елеулі бұрмаланулар тәуекелдігін анықтау мен бағалау». Анықталған ішкі бақылау компоненттеріне мыналар жатады:

- Бақылау ортасы;
- Кәсіпорын тәуекелін бағалау үрдісі;
- Тиісті бизнес-үдерістермен қоса, қаржылық есептілікке және ақпараттық өзара іс-қимылға жататын ақпараттық жүйе;
- Бақылау іс-шаралары;
- Бақылау мониторингі.

Бақылау ортасы

Тиісті бизнес-процестерді қоса, қаржылық есептілікке және ақпараттық өзара іс-қимылға жататын ақпараттық жүйе. Көптеген факторлар бақылау ортасын құрайды, соның ішінде:

- Тұтастық және әдеп құндылықтары;
- Құзыреттілік бейімділігі;
- Менеджмент философиясы және қызмет стилі;
- Ұйымдастыру құрылымы;
- Өкілеттік пен жауапкершілікті беру;
- Ішкі аудит;
- Ақпараттық технологияларды қолдану;
- Адами ресурстар саласындағы саясат пен практика;
- Аудит жөніндегі директорлар кеңесі мен комитет.

Бұл факторлар келесі бөлімдерде талқыланады.

Тұтастық және әдеп құндылықтар

Бизнесіні ұйымдастырушылар, мысалы, қызметкерлер, клиенттер, жеткізушілер мен қоғам кәсіпорын басшылығынан тұтастық және әдеп құндылықтарын көрсетуді талап етеді. Кәсіпорындарды сауатты басқаратын басшылар «әдеп төлейді» деген көзқарасты жиі мойындайды, яғни, әдеп тәртібі – бұл жақсы бизнес.

Ұйымның барлық қызметкерлері арасында адалдық пен әдеп құндылықтарының маңыздылығын ескеру үшін, бас атқарушы директор және басқа да жоғары басшылықтың мүшелері, төмендегілерді білуі тиіс:

- "Басымдылық ететін ойлауды" айқын атап көрсете отырып, тұтастық пен әдеп тәртібін іс-жүзінде көрсету, жеке мысалмен келтіру.
- Ұйымның барлық қызметкерлеріне мінез-құлық ережелері мен ұйым саясаты туралы ауызша және жазбаша түрде хабарлау керек және олардан үлкен тәртіптілік күтіледі. Әрбір қызметкер ұйымда орын алған белгілі бір заң бұзушылықты хабарлауға жауапты және бұл заң бұзушылықтар айыппұлдарға әкелуін сезінуі тиіс.
- Адамдарды қылмысқа, заңсыз немесе әдепсіз іс-қимылдарға итермелейтін әрекеттерді қысқарту немесе жою.

Жағымсыз теріс мінез-құлыққа: қысқа мерзімді нәтижелері қисынсыз, айқын емес мақсатты көрсеткіштерге назар аудару және бонустар ұсыну, пайдаға қатысу бағдарламалары жатады. Егер оларда қажетті бақылау құралдары болмаған жағдайда қаржылық есептіліктегі алаяқтықты көрсетуі мүмкін.

Құзыреттілік бейімділігі

Ұйымның барлық деңгейіндегі қызметкер тиімді жұмыс істеуге қажетті білім мен дағдыларды білуі тиіс. Кішігірім жеке меншік компания қызметкеріне қарағанда, ірі танымал компанияның қаржы есептілік міндеттерін орындауда басты қаржы қызметкер мен бухгалтерлер тарапынан құзыреттіліктің неғұрлым жоғары деңгейін талап етеді.

Менеджмент философиясы және қызмет стилі

Бақылау ортасына әсер ететін менеджмент философиясының құрамдас бөлігі және қызмет стилінің сипаттамаларына:

- Қабылдау тәсілі және бизнес-тәуекелдер мониторингі;
- Негізгі менеджерлердің бейресми жеке байланыстарға сеніммен қарауы, ресми жүйеге жазбаша түрдегі қарсы саясаты, тиімділік көрсеткіштері мен салыстыру ведомостары;
- Қаржылық есептілікке қатысты жайғасым мен іс-әрекеттер;
- Қол жетімді баламадан бухгалтерлік есептің сақтанымпаздық немесе таңдау принциптері;
- Бухгалтерлік бағалауды әзірлеу кезіндегі адалдық пен сақтанымпаздық;
- Ақпаратты өңдеу және бухгалтерлік есеп қызметі мен қызметкерлер мәселелеріне қарым-қатынасы.

Соңғы төрт сипаттамалар, әсіресе, қаржылық есептілікте бақылау ортасын бағалау үшін маңызды болып табылады.

Ұйымдастыру құрылымы

Ұйымдастыру құрылымы жоспарлау, орындау, бақылау үшін және кәсіпорын қызметінің мониторингісіне жалпы құрылымды ұсына отырып, кәсіпорынның өз міндеттерін орындау қабілетіне ықпал етеді. Кәсіпорын үшін ұйымдастыру құрылымының әзірлемесі өкілеттіктің негізгі аймақтары мен жауапкершілігін және тиісті есептілік тәртібін анықтауды болжайды.

Өкілеттік пен жауапкершілікті беру

Өкілеттік пен жауапкершілікті беру ұйымдастыру құрылымын әзірлеудің жалғасы болып табылады. Өкілеттілік пен жауапкершілікті қалай және кімге беру туралы мәліметтерді қамтиды және әрбір адам төмендегілерді білуі тиіс:

- Олардың іс-әрекеті ұйымның мақсаттарына қол жеткізуге ықпал етеді;
- Ол үшін есеп беруге жауапты болады.

Ішкі аудит

Ішкі аудит қызметін құру бақылау ортасын нығайтады. Ішкі аудит қызметкерлерінің құрамы тиімді болуы үшін:

- Тиісті түрде білікті және жеткілікті кәсіби болу керек;
- Лауазымдық міндеттер тәуелсіздігінің тұтастығын және мүмкіндігін меңгеру керек;
- Қамтамасыз етілген ресурстармен барабар болу керек;
- Директорлар кеңесіне, аудит комитетіне және тәуелсіз аудиторларға тиісті рұқсат алу мүмкіндігінің болуы.

Ақпараттық технологияларды қолдану

Ақпараттық технологияларды қолдану ұйым көлемі мен күрделілігіне сәйкес келуі тиіс. Басшылықпен белгіленген жалпы бақылау принциптері - ақпаратты өндеуге жүргізілетін жалпы бақылауға қол жеткізуді қамтамасыз етуі керек (бұдан әрі тарауда сипатталғандай).

Адами ресурстар саласындағы саясат және практика

Ішкі бақылаудың негізін қалаушы тұжырымдаманы адамдар жасайды және жүзеге асырады. Осылайша, ішкі бақылау құрылымы тиімді болу үшін адами ресурстар саласындағы саясат және тәжірибе ұйым қызметкерінің күтілетін тұтастықпен, этикалық құндылықтар және біліктілікпен қабілетті болуын қамтамасыз етуі керек. Мұндай тәжірибеге:

- Жалдау саясатына сәйкес әзірлеу;
- Әлеуетті қызметкерлерді іріктеу;
- Жаңа қызметкердің ұйым қызметінің мәдениеті мен стиліне бағдары;
- Кәсіби даярлау саласындағы саясатты әзірлеуде ұйым қызметіне қатысты болашақ рөлі мен жауапкершілікті хабарлау;
- Күтілетін мінез-құлықты бұзғаны үшін тәртіптік шараларды қолдану;
- Қызметті кезеңдік бағалау негізінде бағалау, кеңес беру және адамдардың қызметін жоғарылату;
- Әдеп мінез-құлықтына кедергі келтірмей жоғарғы өнімділікті ынталандыратын және марапаттайтын өтемақы енгізу.

Аудит жөніндегі директорлар кеңесі мен комитет

Аудит жөніндегі директорлар кеңесі мен комитеттің құрамы басқару мен қадағалаудағы өз жауапкершілігін орындап, бақылау ортасына айтарлықтай әсер етеді. Әсер ететін факторларға мыналар жатады:

- Орындаушы емес директорлар кеңесінің үлесі мен аудит жөніндегі комитетті құру;
- Директорлардың тәжірибесі мен беделі;
- Оларды жұмысқа тарту дәрежесі және басшылық қызметін тексеру;
- Басшылықпен қаралатын және көтерілетін күрделі мәселелер деңгейі;
- Олардың ішкі және тәуелсіз аудиторлармен өзара іс-қимылының сипаты, дәрежесі.

Тәуекелдерді бағалау процесі

Кәсіпорында тәуекелдерді табудың формалды үрдісі және осы тәуекелдерге қатысты тиісті стратегияны анықтау үрдісі болу керек.

Аудиторлар тіркелмеген операциялар немесе сенімсіз есептік бағаларға қатысты қаржылық есептіліктің дұрыстығы мен әділдігіне байланысты тәуекелдерге алаңдаушылық танытады. Сондықтан ішкі бақылау бойынша іс-шаралар табылған тәуекелдерді қарап анықтау үшін ғана әзірленуі мүмкін. Әсіресе кәсіпорын қолданыстағы бақылау іс-шараларының тиімсіздігіне әкелетін өзгерістерді назардан тыс қалдырмауы тиіс, мысалы, іскерлік белсенділікте өзгерістің жылдам өсуі, корпоративтік қайта құрылымдау және қаржылық есептілікке қойылатын жаңа талаптар.

Ақпараттық жүйе

Кәсіпорынның қаржылық есептілік аудитін бастар алдында аудиторларда оның ақпараттық жүйесі туралы, аудитті жоспарлауға жеткілікті және аудиттің тиімді тәсілін әзірлеуде толық түсінік болуы тиіс.

АСҚСХК (IAASB) терминдер глоссарийі қаржылық есептілікке қатысы ақпараттық жүйені анықтайды, ол:

Ішкі бақылау компонентіне қаржылық есептілік жүйесі жатады және жүзеге асыру үшін құрылған, тіркеу, өңдеу, кәсіпорын операцияларын беру (сондай-ақ, оқиғалар мен шарттар) және есеп берушілікті сақтауға тиісті активтер, міндеттемелер және капитал бойынша рәсімдер мен жазбалардан тұрады. Жүйені түрлендіретін ақпараттың сапасы - кәсіпорынның қызметін бақылауға және сенімді қаржылық есептерді даярлауға қатысты дұрыс шешім қабылдаудағы басшылықтың қабілетіне әсер етеді. Алайда, аудиторлар ретінде ғана емес, бухгалтерлер де ақпараттық жүйелерді түсінуі тиіс. Бухгалтерлер ретінде олардың негізгі қызметі мұндай жүйені құру мен қолдауда кепілдік беру болып табылады, олар дайындаған қаржылық есептер басшылық үшін де немесе сыртқы тараптар үшін де дәл және сенімді болып табылады. Ақпараттық жүйеде операцияларға басты назар бөлінеді. Операциялар активтерді айырбастаудан және кәсіпорын мен сыртқы тараптар арасындағы қызметтерден және активтерді пайдалану немесе беруден және ұйым ішіндегі қызмет көрсетуден тұрады. Ақпараттық жүйедегі бақылаудың негізгі мақсаты - операциялар құрылып, қаржылық есептілік алғышарттарында қателіктерді болдырмайтындай өңдеп, қамтамасыз ету болып табылады. Тиімді ақпараттық жүйе мынадай болуы тиіс:

- Барлық расталған операцияларды анықтау және тіркеу;
- Қаржылық есептілік үшін оларды тиісті жіктеуді қамтамасыз етудегі операцияларды уақытылы және тиісінше егжей-тегжейлі сипаттау;
- Қаржылық есептілікте олардың тиісті ақшалай құнын тіркеуге рұқсат беру үшін операциялардың құнын өлшеу;
- Тиісті есепті кезеңде операцияларды тіркеуге рұқсат беру үшін операциялар болған уақыт кезеңін анықтау;
- Операцияларды және қаржылық есептілікте олармен байланысты ашуларды тиісті түрде ұсыну.

Әрбір операция үшін кәсіпорынның ақпараттық жүйесі толық бақылау журналы ретінде ұсынылуы тиіс. Бақылау журналы кодтаумен ұсынылатын сілтемелермен және құжаттамалардағы дәлелдемелер тізбегін білдіреді. Олар шоттардағы сальдо мен басқа да қорытынды нәтижелерді бастапқы операциялардың деректерімен байланыстырады. Аудиторлық бақылау журналдары басқару үшін де, сондай-ақ аудиторлар үшін маңызды болып табылады. Мысалы, басшылық бақылау журналын клиенттердің немесе өнім берушілердің шоттар сальдосына қатысты сұраныстарына жауап берген кезде пайдаланады. Аудиторлар бақылау журналын операцияларды құжаттық растауға тексеру кезінде қолданады. Компьютерлік ақпараттық жүйелерде бақылау журналы тек электронды форматта болады, олар кейде операциялар тексерілгеннен кейін жойылуы мүмкін (мысалы, жеке сәйкестендіру нөмірі (ЖСН) кредиттік немесе дебеттік карточкалар бойынша операциялар басында салыстырылып тексеріледі). Бақылау журналын тексеру үшін аудиттің кіріктіріме құралдарын пайдалану секілді арнайы аудит әдістері талап етіледі. Олар бақылау элементтерінің жұмысын электронды түрде қадағалап отырады.

Бақылау іс-шаралары

Бақылау іс-шаралары - егжей-тегжейлі процедуралар. Кәсіпорынның нақты мақсаттарын мүмкіндігінше қамтамасыз ету үшін оларды басшылық белгілейді. Қаржылық есептіліктің аудитіне қатысы бар бақылау іс-шараларын төмендегіше жіктеуге болады:

- Ақпаратты өңдеуді бақылау:
 - Жалпы бақылау;
 - Қосымшаларды бақылау (дұрыс авторландыру, құжаттар және есепке алу жазбалары, тәуелсіз тексеру);
- Міндеттерді бөлісу;
- Физикалық бақылау;
- Орындауды шолу.

Осы санаттар келесі бөлімдерде түсіндіріледі.

Ақпаратты өңдеуді бақылау

Тәуекелдерді ескеретін авторизацияға байланысты ақпаратты өңдеуді бақылау толықтығы мен дәлдігі аудит үшін ерекше мәнге ие. Көптеген кәсіпорындар көлеміне қарамастан, есептік ақпарат үшін ақпаратты өңдеуге компьютерлерді пайдаланады. Мұндай жағдайларда ақпаратты өңдеуді бақылау бақылаудың жалпы элементтері мен қосымшаларды бақылау болып жіктеледі.

Жалпы бақылау

Жалпы бақылау - бұл бақылау элементтері. Олар компьютерлік ақпараттық жүйелерге (КАЖ) қолданылады және бақылау құралдарын қамтиды. Мынадай мәселелермен байланысты, мысалы ұйымның деректерді өңдеу орталығы, аппараттық, бағдарламалық қамтамасыз ету жүйесінде сатып алу және қызмет көрсету, сондай-ақ резервтік көшіру және қалпына келтіру процедуралары. 7.1-суретте жалпы бақылаудың аса маңызды жалпы элементтері көрсетілген.

Қосымшаларды бақылау

Қосымшаларды бақылау - бұл белгілі бір операциялардың түрлерін өңдеуде қолданылатын бақылау элементтері. Мысалы, клиенттердің шоттарын ашу, жеткізушілер төлемдерін және жалақыны есептеуді дайындау. Олар компьютерленген немесе қолмен жазылған ортада болғанына қарамастан, қосымшаларды бақылау құралдары келесі санаттар бойынша төмендегіше жіктеледі:

- Тиісті рұқсат;
- Құжаттар мен жазбалар;
- Тәуелсіз тексеру.

Авторизацияның тиісті процедуралары ұйым қызметкерлерінің қолданыстағы операцияларды өз өкілеттігі шегінде санкциялануына кепілдік береді. Рұқсат жалпы немесе нақты болуы мүмкін. Жалпы рұқсат жалпы шарттарға жатады, олар сәйкес операциялармен шешіледі. Мысалы өнімдер үшін стандартты прайс-парақтар, несиеге сату үшін несие саясаты. Нақты рұқсат әрбір нақты жағдайда беріледі, стандартты емес операциялар ретінде пайдаланылуы мүмкін (мысалы, негізгі күрделі шығындар),

сондай-ақ лимиттен асатын ағымдағы операцияларда жалпы рұқсатпен көзделген (мысалы, қорды толықтырудағы тауарларға немесе қызмет көрсетуге тапсырыс).

Авторизация процедуралары, сондай-ақ активтерге, құжаттар мен жазбаларға қол жетімділікті шектеу үшін маңызды. Компьютерлік жабдықтарға, бағдарламалар мен файлдарға да маңызды. Бұл процедуралар бұдан әрі осы тарауда жеке бақылауға арналған бөлімде түсіндірілетін болады.

Құжаттар мен жазбалар - бұл бастапқы құжаттар, журналдар мен тіркелімдер. Компьютерленген жүйелерде кейбір құжаттар мен жазбалар тек электрондық форматта болады. Құжаттар орындалған операцияларды және қолданылатын бағаны, оның сипаты мен шарттарын айғақтайды. Шот-фактуралар, чектер және уақытты есепке алу карточкасы жалпы құжаттардың түрлерін суреттейді. Құжаттарға тиісті түрде қол қойылған кезде немесе мөрмен расталғанда, операцияларды орындау мен тіркеу үшін жауапкершілікті белгілеу негізін қамтамасыз етеді. Құжаттар барлық ұсынылған тиісті ақпаратты көтермелеу мен қажетті қолдарды қамтамасыз ету үшін және орындаған жауапты тұлғалардың аты-жөнін және операцияларды тіркеу үшін әзірленуі тиіс. Қызметкерлердің, егер олардың жауапкершілігі құжатпен расталса, онда олар өз міндетін сенімділікпен орындайды деген ықтимал үлкен болады.

Амальгамирленген өнім ЖАҚ клиенті		Баланс мерзімі: 31/12/X1
Орындалған: RSC Мерзімі: 12/9/X1		Тексерілген: GEY Мерзімі: 29/10/X1
Ішкі бақылаудың сауалнама парағы: бақылау ортасы		
Сұрақ	Иә. Жоқ. Жауап жоқ	Сын-ескертпе
Тұтастық және әдеп құндылықтары:		
1. Басшылық өз сөзімен және іс-әрекетімен «басымдылық етуші бейімдеу» көзқарасын анықтайды ма?	Иә	Басшылық үлгілі қызмет көрсету қажеттілігін түсінеді. Ұйымда формальды мінез-құлық кодексі жоқ.
2. Компанияда іскерлік тәжірибеге қатысты саясат пен мінез-құлық кодексі жасалынған ба және қызметкерлерге түсіндірілген бе?	Иә	Компания қызметкерлері компанияның саясаты туралы біледі және басшылық ол туралы түсіндірген
3. Әдеп мінез-құлығына жатпайтын әрекетке әкелетін ынталандыру азайтылды ма немесе жойылды ма?	Иә	Пайданы бөлу жоспары аудит жөніндегі комитетпен бақыланады.
Аудит жөніндегі директорлар кеңесі мен комитет		
1. Директорлар кеңесінің отырыстары тұрақты жүргізіле ме және хаттамалар уақытылы дайындалады ма?	Иә	Кеңестің тоғыз ішкі мүшесі бар, олардың үшеуі аудит жөніндегі комитетте жұмыс істейді. Директорлар кеңесіне үш сыртқы мүшені қосу қаралуда, олар аудит жөніндегі комитетке мүшелікке енгізіледі.
2. Директорлар кеңесінің мүшелері өз міндеттерін тиімді орындауда тәжірибесі мен білімі жеткіліктіме және уақыты бар ма ?	Иә	
3. Сыртқы директорлардан тұратын аудит жөніндегі комитет бар ма?	Жоқ	

Басшылық философиясы және жұмыс стилі:

- | | | |
|--|----|--|
| 1. Бизнес-тәуекелдер мұқият қарала ма және тиісті түрде бақыланады ма? | Иә | Менеджмент бизнес-тәуекелдерге қатысты сақтанымпаз болады. |
| 2. Есептік принциптерді таңдау басшылықпен келісіле ме және басшылықтың бухгалтерлік әзірлемені бағалауы объективті ме, шынайы есептілікпен үйлесе ме? | Иә | |
| 3. Басшылық қаржылық есептіліктегі елеулі бұрмалануды түзету дайындығын көрсете ме? | Иә | Басшылық алдыңғы аудит барысындағы барлық ұсынылған түзетулерді дайындықпен қабылдады. |

Адами ресурстар саласындағы саясат және тәжірибе:

- | | | |
|---|----|---|
| 1. Кадрлық саясат пен процедуралар ішкі бақылаудың тиімді құрылымын қолдауға қажетті құзыретті және сенімге ие адамдардың жиынтығын дамыта алды ма? | Иә | Барлық лауазымдық қызметкерлер үшін лауазымдық міндеттер ресми сипатталып беріледі. |
| 2. Қызметкерлер өздерінің жұмыстарында қолданылатын міндеттері мен процедураларды түсінеді ме? | Иә | |
| 3. Басты позицияда кадрлардың тұрақтамауы өз деңгейінде қарала ма? | Иә | Кадрлардың тұрақтамауы қалыпты. |

7.1-сурет. Ішкі бақылаудың сауалнама парағынан үзінді- бақылау ортасы.

Нөмірленген құжаттар бақылауды қолдау үшін және қаражатты ұсыну жолымен есептілікті қамтамасыз ету үшін пайдалы:

- Барлық операциялар тіркелген;
- Операциялар бір реттен артық тіркелмейді.

Есептік жазба бастапқы есепке алу жазбаларынан (журналдар мен тіркелімдер), сондай-ақ басқа да жинақталған деректер жазбаларынан тұрады. Мысалы қызметкерлердің кірістер туралы жазбалары (әрбір қызметкер үшін жалақы туралы жиынтық деректер) және тауарлық-материалдық қорларды үздіксіз есепке алу регистрлері жатады.

Тәуелсіз тексерулерге басқа адамдармен немесе бөлімдермен орындалған жұмыс немесе тіркелген сомалардың тиісті бағалануы жатады. Төменде тәуелсіз тексерулерге мысалдар келтірілген:

- Диспетчер тауарды жіберер алдында қоймадан алынған тауарлардың сәйкестігін, ақпаратты бекітілген жеткізу тапсырысының түпнұсқасымен тексереді.
- Сату жөніндегі менеджер ұйым қызметкерлері дайындалған шот-фактура бойынша шот-фактуралардағы бағаларды, оларды поштамен жібермес бұрын бекітілген прайс-парағына сәйкес тексереді.
- Қазынашы бухгалтериямен дайындалған чек сомасын чекке қол қойылғанға дейін растайтын құжаттама сомасымен салыстырады.
- Компьютерлік бағдарламадағы стандартты бағдарлама компьютердегі жалпы кредит сомасымен және сауда-дебиторлық берешектің бас файлына жіберілген пакеттегі бақылау сомасымен салыстырылып, нәтижесі басылып шығарылады.

Тәуелсіз тексерудің орындалуы жазбаша формада расталуы тиіс.

Міндеттерді бөлісу

Міндеттерді бөлісу қызметкерлердің үйлесімді міндеттерді орындауына кепілдік береді. Егер қызметкер қателік жасаса немесе ережелерді сақтамаса, онда міндеттер орынсыз болып саналады. Содан кейін қалыпты өз міндеттерін орындау барысында жасыруы мүмкін. Мысалы, клиенттердің ақша аударымдарын өңдейтін қызметкер клиенттердің шоттарындағы несиелерді тіркеуге өкілетті болмауы керек. Сондай-ақ сатылған тауарды қайтарған кезде және үмітсіз борыштарды есептен шығарған кезде оларға өкілеттік берілмеу керек. Бұндай жағдайларда қызметкер ақша аударымынан ұрлық жасауы мүмкін. Ұрлықты жасырып, сатылған тауарды қайтаруда жалған жазба көрсетіп немесе сальдоны есептен шығаруы мүмкін. Бұл пайымдаулар мына жағдайларда орын алуы мүмкін:

- Операциялардың орындалуына жауапкершілік және операциялар нәтижесінде туындаған активтердің сақталуын қамтамасыз ету әртүрлі тұлғаларға немесе бөлімдерге міндеттелуі тиіс. Мысалы, сатып алу бөлімінің қызметкерлері тапсырыстарды жасауға бастамашылық етуі тиіс. Бухгалтерия бөлімінің қызметкерлері алынған тауарларды тіркеуге тиіс, ал қойманың қызметкері тауарларды сақтауды өз міндетіне алуы тиіс. Сатып алуды тіркеу алдында бухгалтерия қызметкері бұл операцияға рұқсат берілгендігіне және тапсырыс берілген тауарлардың алынғанына көз жеткізуі тиіс. Өз кезегінде, есептік жазба қоймадағы тауарлар үшін есеп берушіліктің негізін қамтамасыз етеді.
- Операцияларды орындауға байланысты әртүрлі қадамдар жекелеген адамдарға немесе бөлімдерге жүктелуі тиіс. Осылайша, кәсіпорынның сатып алу мәмілесін жасау кезінде сату авторизациясына, тапсырысты толтыруға, тауарларды жеткізуге және түрлі тұлғадағы клиентке есепшотты ұсынуға жауапкершілік тағайындалуы тиіс.
- Белгілі бір бухгалтерлік операцияларға жауапкершілік бөлінуі тиіс. Мысалы, ақпаратты қолмен жазып өңдеу жүйесінде қызметкерлер бухгалтерлік есептің бас кітабын және сату кітабын жүргізуі тиіс. Ал ақшалай түсімдер мен төлемдерді тіркейтін қызметкер банктік шоттарды салыстырып тексеруді жүргізбеуі тиіс.

Міндеттер былай бөлінген жағдайда, мысалы, бір адамның жұмысы автоматты түрде басқа біреудің тексеру жұмысын қамтамасыз етеді, кәсіпорында тәуелсіз тексерудің қосымша артықшылығы болады. Тәуелсіз тексеруге міндеттерді бөлісу жағдайы десек те, алайда міндеттерді бөлу тәуелсіз тексеруді қамтымайтынын атап өткен жөн.

Жеке бақылау

Жеке бақылау активтер мен маңызды жазбаларға қол жеткізуді шектейді. Мұндай бақылау тікелей немесе жанама болуы мүмкін. Тікелей бақылау активтерді, құжаттарды және есептік жазбаларды сақтау бойынша іс-шараларды (мысалы, өртке қарсы сейфтер және жабық қойма үй-жайлары) жүзеге асырады. Жанама бақылау шаралары құжаттарды дайындауға немесе өңдеуге қолданылады (мысалы, сатуға тапсырыстар және шығыс кассалық ордері), олар активтерді пайдалануға немесе жоюға рұқсат береді. Олар механикалық және электрондық жабдықтарды пайдаланумен байланысты болады. Мысалы, кассалық аппараттар барлық қолма-қол ақша алу бойынша операциялардың аяқталуына кепілдік береді және құрамында жарамайтын мәліметтері бар күнделікті

түбіртектерді өзгертуге көмектеседі. Бақылаудың жеке элементтері тиімді болуы үшін активтер мерзімді есептеулерді және есептің бақылау жазбаларында көрсетілген сомамен салыстыруларды қамтиды. Мысалы, ұсақ ақша қаражаттарын санау және қорларды түгендеу.

Компьютерлік ақпараттық жүйеге кіруді бақылау ақпаратқа рұқсатсыз ешкімнің кірмеуін бақылау үшін және есептілік деректерін жойып жібермеу үшін қажет. Компьютерлік жүйелерге құпия сөз орнатылып, жауапты қызметкер ғана кіріп, жұмыс жасауы керек. Компьютерлік жабдықтарға кіру уәкілетті тұлғалармен шектелуі тиіс. Қорғау шараларына: күзетшілермен шектелген орындарға жабдықтарды орналастыру немесе кілттер қолдану, бейдж немесе басқа да автоматтандырылған қауіпсіздік құрылғыларын пайдалану жатады. Деректер мен бағдарламалар файлдарына кіру осындай деректерді рұқсатсыз пайдалануға жол бермеу мақсатында әзірленуі тиіс. Компьютерлерді пайдаланушылардың компьютерлік желіге кіру үшін құпия сөзі болуы тиіс. Әрбір қолданушының белгілі бір бағдарламалар мен файлдарға кіруіне шектеулер болады. Бұдан кейін белгіленген ретпен «тек оқу үшін» немесе «оқу және жазуға» кіре алады. Сондай-ақ компьютерде деректерді жазу, қосу, өзгерту немесе жою мақсатында жұмыс жасайтын барлық пайдаланушылардың есімдері жазбалармен компьютерде бағдарламаланған болуы тиіс. Егер құпия сөздер файл-деректер мен бағдарламалардың қауіпсіздігін қамтамасыз ету үшін құрылса, онда оларды жиі өзгерту керек. Өйткені құпия сөзді табу оңай емес, сол арқылы пайдаланушы да жүйе де қорғалатын болады.

Көптеген пайдаланушылар қашықтықта отырып, арнайы құрылғылармен онлайн жүйесі арқылы деректерге, мәліметтерге тікелей қол жеткізе алады.

Кәсіпорын қызметкерлері клиенттер мен жеткізушілерге байланысқа қашықтағы терминалдар арқылы жиі шығып жатады, мысалы, банкоматтар немесе ғаламтор арқылы. Әр пайдаланушыға қажетті бақылауды қамтамасыз етуде қашықтан құрылғысын енгізу үшін кілт, құпиясөз немесе карточка ұсынылады, ол жеке тұлғаны авторландырылған пайдаланушы ретінде сәйкестендіреді.

Қауіпсіздік пакеттері, сондай-ақ қол жетімділіктің қауіпсіздігін қамтамасыз етеді. Олар деректер сақталатын компьютердегі бағдарламалар мен файлдарға түрлі пайдаланушылардың қарым-қатынасын анықтай алады. Бағдарламалық қамтамасыз ету қол жетімділіктің барлық сәтсіз талпыныстарын тіркей отырып, кез келген заң бұзушылықтарды таба алады.

Орындалуды шолу

Басшылықтың шолуы мен талдауы орындалуды шолуға жатады. Мысалы:

- Шоттар сальдосының бөлшектері жинақталған есептер. Мысалы саудалық дебиторлық берешектің кешіктірілген сынама балансы немесе өңірлер, бөлімшелер бойынша сатушылардың сауда қызметі туралы есептері.
- Алдыңғы кезеңдегі бюджетпен, болжамдармен немесе сомалармен салыстырғандағы нақты іс-әрекет нәтижесі.

Мониторинг

Ішкі бақылау басшылықтың немесе қадағалау органының тексеруіне жиі тартылуы маңызды. Қызметкерлер бақылаудың сақталуына және сақталмауына мониторинг

жүргізілетінін білуі тиіс. Ірі ұйымдарда бұл функцияны ішкі аудит бөліміне жүктейді. Бақылау құралдарының жұмыс істеуі туралы басқа да маңызды ақпарат көздері клиенттерден және реттеуші органдардан түседі. Мониторинг сондай-ақ, бақылау шараларының тиімділігіне қатысты кері байланысты қамтамасыз етеді. Бақылау шаралары қайта қарау үшін ынталандыру ретінде жасалады және өзгерістерді жүзеге асырады.

Ішкі бақылауды шектеулер

Негізгі тұжырымдамалардың бірі ішкі бақылау кәсіпорын мақсаттарына қол жеткізудегі дұрыс сенімділікті қамтамасыз ете алады. Кәсіпорынның ішкі бақылау құрылымындағы бөлінбес шектеулердің себептері мынадай:

- Кіріспен салыстырғандағы шығыстар: Кәсіпорынның ішкі бақылау құрылымының шығындары күтілетін пайданан аспауы тиіс. Өйткені шығындарды дәл өлшеу, сондай-ақ пайданы да дәл өлшеу мүмкін емес. Сол себепті басшылық шығындар мен пайдаға қатынасты тиісті бағалау және пайымдаулар жасауы тиіс.
- Басшылық өкілеттілігінің асыра қолданылуы: басшылық заңсыз мақсаттар үшін жояға ұйғарылған саясатты немесе процедураларды өзгерте алады. Мысалы, жеке басының пайдасы үшін немесе кәсіпорынның қаржылық жағдайын ұлғайтып ұсынуы (бонусты ұлғайту мақсатында жұмыс нәтижелері бойынша есептік пайданы немесе компанияның акцияларларын нарықтық құнынан өсіріп көрсету). Өкілеттіктерді асыра көрсету практикасына аудиторлар мен басқа да тұлғаларға қасақана бұрмалау жатады, мысалы, жалған сату операцияларын тіркеуді растау үшін жалған құжаттар беру.
- Пайымдаудағы қателіктер: Менеджмент және басқа да қызметкер кейде уақытша шектеулердің немесе басқа да қысымның жағымсыз ақпаратынан шаруашылыққа қатысты шешімдерді қабылдауда, күнделікті міндеттерін орындау кезінде қате пайымдауларды білдіруі мүмкін.
- Сөз байласу: Бірлесе жұмыс жасайтын жеке тұлғалар заң бұзушылықты жасау үшін және оны жасыруда жоспарланған міндеттерді бөлуден жалтаруы мүмкін (мысалы, қызметкерлерге жалған төлемдерді ұйымдастыру үшін өндіріс және жалақы бөлімдері қызметкерлерінен үш қызметкер арасында сөз байласу немесе сатып алу бөлімінің жұмысшысы мен өнім беруші арасындағы ұйымдасқан сөз байласу, сату бөлімі қызметкері мен клиент арасында сөз байласу).
- Заң бұзушылық: белгіленген бақылау іс-шараларында заң бұзушылықтар туындауы мүмкін, өйткені қызметкерлер нұсқаулықтарды дұрыс түсінбейді немесе немқұрайлылықтың, селкостық пен шаршаудың нәтижесінде қателіктер жасайды. Сондай-ақ жүйелердегі, процедуралардағы уақытша немесе тұрақты өзгерістер қызметкерлерді заң бұзушылықтарға итермелеуі мүмкін.

Шағын кәсіпорындарға қолдану

Ақпараттық жүйе, бақылау іс-шаралары және бақылау ортасы кез келген мөлшердегі объектілерге қолданылады. Алайда, формальдылық дәрежесі мен компоненттерді жүзеге

асыру тәсілі практикалық және дәлелді себептер бойынша айтарлықтай ерекшеленуі мүмкін.

Шағын кәсіпорындарда сыртқы директорлардың жазбаша мінез-құлық кодексінің болуы, саясат мәселелері бойынша ресми басшылығының болуы немесе міндеттерді оңтайлы бөлу, ішкі аудиторларды қамтамасыз ету үшін жеткілікті қызметкерінің болуы ықтималдылығы аз.

Алайда, олар осы сақтық шараларының болмауын мәдениетті дамыту арқылы жеңілдете алады. Ол этикалық құндылықтар мен құзыреттіліктің тұтастығын көрсетеді. Сонымен қатар, менеджерлер белгілі бір өзекті міндеттердегі жауапкершілікті өз мойнына алады, мысалы кредитті бекіту, чектерге қол қою, банктік салыстырылымды тексеру, дебиторлар сальдосының мониторингі, үмітсіз борышты есептен шығаруды бекіту. Сонымен қатар, шағын кәсіпорындардың менеджерлері барлық қызметтегі ең маңызды орындарды біліп, қарым-қатынастың неғұрлым қарапайым байланысын білсе, ресми рәсімделетін бақылау шараларын сақтап қалады.

Компьютерлік ақпараттық жүйелердегі бақылау

Бақылаудың жалпы принциптері компьютерленгенде де және қолмен жасалған ақпараттық жүйелерде де бірдей, бірақ ішкі бақылау құрылымына технологияның әсерін тану қажет. Әдетте, компьютерлік ақпараттық жүйелер (КАЖ):

- Алдын ала анықталған бизнес-ережеге дәйекті түрде қолданады және үлкен көлемді шаруашылық операцияларын немесе деректерді өңдеу кезінде күрделі есептеулерді орындайды;
- Ақпараттың уақыттылығы, қолжетімділігі және дәлме-дәлдігі жоғарылайды;
- Ақпараттың қосымша талдауы жеңілдетіледі;
- Кәсіпорын қызметінің тиімділігін және оның саясаты мен процедураларын бақылайтын қабілеті артады;
- Бақылау құралдары айналып өтетін болады деген қауіп азаяды;
- Қосымшаларда, деректер базасында және операциялық жүйелерде бақылау құралдарын қорғауды енгізу арқылы міндеттерді тиімді бөлуге қабілеті жоғарылайды.

КАЖ пайдалану неғұрлым кең тарағанына қарай, олардың жұмыс істеуі адамның араласуынан барынша еркін болады және оларға үлкен басымдық жасалады. Жақсы жобаланған КАЖ қателіктерді айтарлықтай азайтуы мүмкін, бұл 7.1-кестеде көрсетілген. Алайда, жүйе жақсы әзірленбесе, қателердің әсері неғұрлым көп болады.

ҚОРЫТЫНДЫЛАР

Ішкі бақылау бұрынғы-қазіргі кәсіпорындардағы ең маңызды функция болып табылады. Оның мақсаты ұйымдастыру, бақылау және бақылау тәуекелін бағалау болып табылады. Ішкі бақылау ұйымдастыру, бақылау және бақылау тәуекелін бағалау болып табылады. Ішкі бақылау ұйымдастыру, бақылау және бақылау тәуекелін бағалау болып табылады.

7.1-көстө. Ақпараттық технологиялардың (АТ) жүйелері мен қолмен басқарылатын процестер

АҚПАРАТТЫҚ ТЕХНОЛОГИЯЛАР ЖҮЙЕЛЕРІНІҢ БЕЛГІЛЕРІ	ҚОЛМЕН БАСҚАРЫЛАТЫН ПРОЦЕСТЕРДІҢ БЕЛГІЛЕРІ	АҚПАРАТТЫҚ ТЕХНОЛОГИЯЛАР ЖҮЙЕСІ ПРОЦЕСТЕРІНІҢ АРТЫҚШЫЛЫҚТАРЫ	АҚПАРАТТЫҚ ТЕХНОЛОГИЯЛАР ЖҮЙЕСІ ПРОЦЕСТЕРІНІҢ ЫҚТИМАЛ ТӘУЕКЕЛДЕРІ
Неғұрлым дәйекті өңдеу	Реттіліктегі ешқандай нақты кепілдіктің болмауы	Бір рет дұрыс; Әрқашан дұрыс; Қателердің аз болуы ықтимал	Егер бұл логикалық процесс үшін дәйекті түрде дұрыс түзетілмесе; үлкен көлемді операциялардың болуына байланысты едәуір жекелеген қиындықты анықтауы
Жиі шектеулі икемділік, егер ол жобаға қосылмаса (өзгеруі мүмкін)	Адамдарға жоғары тәуелділік; жоғары икемділік	-	Жеткілікті тексерусіз және тестілеусіз-ақ жүйе дұрыс деген пайдаланушылардың болжамы Өзгерістер болғанда елеулі күш-жігер қажет (мысалы, жаңа өнімдер) АТ жүйесін жобалауда икемділікке енгізілген жағдайларда қателердің туындау ықтималдылығы жоғары
Тиімділігін арттыру (қуаты мен көлемі), себебі өңдеуге болатын операциялардың көлемі көбейеді	Уақытылы және ресурстарға қажеттілікке көлемін ұлғайтудың әсері	Жеткізуге қойылатын талаптарды қолдау, көлемді ұлғайту кезіндегі нақтылық және уақытылы орындалуы Көлемін өсіру жағдайында шығыстарды ұстап тұру Ағымдағы эксплуатациялық шығындарды қысқарту	Бастапқы шығындар өте жоғары
Пайдаланушымен басқарылатын параметрлердің қолданылуы немесе бірнеше операциялар мен есеп айырысу үшін негізгі деректер	Осындай негізгі деректерді пайдалану, бірақ әр операция үшін оларды зерттеу қажет (мысалы, бағалар)	Деректерді осылайша пайдаланғанмен, қолдану дәйектілігін қамтамасыз ету үшін мәліметтер әркез тексеріледі (мысалы, пайыздық ставкаларды жүйелі пайдалану)	Егер негізгі деректер қате немесе көптеген операцияларға әлеуетті әсері күрделі әрекетпен жасалады

(жалғасы келесі бетте)

7.1-кесте. (жалғасы)

АҚПАРАТТЫҚ ТЕХНОЛОГИЯЛАР ЖҮЙЕЛЕРІНІҢ БЕЛГІЛЕРІ	ҚОЛМЕН БАСҚАРЫЛАТЫН ПРОЦЕСТЕРДІҢ БЕЛГІЛЕРІ	АҚПАРАТТЫҚ ТЕХНОЛОГИЯЛАР ЖҮЙЕСІ ПРОЦЕСТЕРІНІҢ АРТЫҚШЫЛЫҚТАРЫ	АҚПАРАТТЫҚ ТЕХНОЛОГИЯЛАР ЖҮЙЕСІ ПРОЦЕСТЕРІНІҢ ЫҚТИМАЛ ТӘУЕКЕЛДЕРІ
Барлық операцияларды байқау қабілеті жоғары және ерекшеліктері туралы ғана хабарлау	Іріктеу операциялары ғана қаралады Шолу дұрыс тексерумен шектелуі мүмкін	Бақылауды талап ететін мақалалар санының қысқаруы (тиімділігін арттыру) Мүмкіндік операциялардың барлық бөлшектеріне қатысты	Әлеуетті проблемаларды анықтау, олар тек осыған бағдарламаланған болады Анықтаудың ықтимал қабілетсіздігі немесе күтпеген ықтимал қателіктері болады Әлеуетті қателерді бақылау үшін тиімді және тұрақты басшылыққа тәуелді болады
Қолмен тексеру немесе тексерудің ең төменгі деңгейі	Адаммен жүргізілетін процестің егжей-тегжейлі білу қажеттілігі	Шығындарды азайту Заң бұзушылық ықтималдығын төмендету Белсенді қызметкерге тәуелділікті төмендету	Пайдаланушылар жүйенің қалай жұмыс істейтінін көп түсінгісі келмейді және осылайша, анықтай алмайды немесе қателермен жүйесіз жұмыс істегісі келмейді. Авторландыру деңгейлерін төмендетуі мүмкін және алаяқтыққа ұшырауды арттырады
Ең аз көрінетін процестің сақталуы	Қабылданған іс-қимылдардың жеке дәлелдемелері	Қолмен тексеруді талап ететін ақпараттың азайтылған көлемі	Анықталған қателердің сипаты мен дәрежесіндегі қиындық Процесс қалай жұмыс істейтінін анықтау үшін жүйелік құжаттамаға тәуелділік

Дереккөз: CPA Австралия және Австралияның дипломды бухгалтерлер институтының бірлескен рұқсатымен шығарылады. © 1999 Аудит стандарттары мен дұрыстығын растау жөніндегі кеңес (AUASB). Осы жарияланымдардың мәтіні, графикасы және макеті авторлық құқық туралы австралиялық заңнамаға сәйкес және басқа елдердің салыстырмалы заңнамасымен қорғалған. Жарияланымның ешқандай бөлігі қайта қалпына келтірілуі, сақталынуы немесе кез келген нысанда немесе кез келген құралдармен AUASB-бен алдын ала жазбаша рұқсат берілуі мүмкін емес, заңмен рұқсат етілген жағдайларды қоспағанда. Жүргізу үшін AUASB-дің жазбаша рұқсатын алуы тиіс. Сұраныстар ең бірінші кезекте AUASB, PO Box 204, Collins Street West, Мельбурн, Victoria, 8007 әкімшілігінің директорына жіберілуі тиіс.

ҚОРЫТЫНДЫЛАР

- Ішкі бақылау бұрыннан-ақ бизнесті жүргізу үшін және аудитті өткізу үшін экономикалық сыйақы лимитінің шегінде өмірлік маңызды болып танылады.
- Бұл соңғы уақытта Кэдбери есебінің нәтижелерінде және Тернбулл біріккен Корольдігі есебінде және Америка Құрама Штаттарындағы демеушілік ұйымдар Комитеттің Тредуэй Комиссиясының есебінде көрсетіледі. Мұнда ішкі бақылау

кәсіпорынның тәуекелдерді басқару құрылымының шеңберінде анықталатыны көрсетілген.

- Америке Құрама Штатының заңнамасы аясында 2002 жылы Сарбейнса-Оксли Заңы қабылданды. Ерікті кодексте (Біріккен кодекс), басқа да юрисдикцияларда басқару үлесіне ішкі бақылаумен байланысты мәселелерді қосып қарастыру қамтамасыз етелген.
- 315 АХС ішкі бақылау компоненттерін төмендегіше анықтайды:
 - Бақылау ортасы ретінде;
 - Кәсіпорынның тәуекелдерді бағалау үрдісі ретінде;
 - Ақпараттық жүйе;
 - Бақылау іс-шаралары;
 - Бақылау мониторингі.
- Бақылау ортасы басшылықтың ішкі бақылау маңыздылығына қатынасымен байланысты.
- Ақпараттық жүйенің негізгі функциясы дәл және сенімді қаржылық есептілікті қамтамасыз ету болып табылады.
- Бақылау іс-шаралары ұйымның мақсаттарына жетуді қамтамасыз ету үшін басшылықпен белгіленеді. Бухгалтерлік есеп жүйесі ақпаратты өңдеудің бақылау элементтерінен, міндеттерді бөлуден, жеке бақылау және тиімділікті бағалаудан тұрады.
- Ақпаратты өңдеу бақылауы ортақ болуы мүмкін немесе қосымшалар үшін нақты болуы мүмкін. Бақылаудың нақты элементтеріне авторизация, құжаттама және тәуелсіз тексеру жатады.
- Ішкі бақылау тек дұрыс сенімділікті қамтамасыз ете отырып, бөлінбес шектеулердің бейімделген қатарынан табылады.
- Шағын кәсіпорындар бақылауды қажет етеді, алайда формальдылығы аз болып, басшылықтың тікелей бақылауына тәуелді болады.

Ішкі бақылауды түсіндіру процедуралары

Бұл бөлімде ақпараттық жүйені және ішкі бақылау ортасы туралы ақпараттар көзі мен құжаттаудағы аудиторлардың өз жауапкершілігін орындауы түсіндіріледі.

Ішкі бақылау туралы ақпараттар көзі

Ішкі бақылау туралы ақпараттар жинау үшін төмендегідей процедуралар орындалуы тиіс:

- Кәсіпорынның алдыңғы жұмыс тәжірибесін қарау;
- Тиісті басшылыққа, қадағалауға және қызметкерге сұрау салу;
- Құжаттарды және есептік жазбаларды тексеру;
- Кәсіпорынның қызметін және оның операцияларын бақылау.

Алдағы өткен тәжірибені шолу

Аудиторлық тапсырманы қайтадан жүргізу барысында өткен жылғы жұмыс құжаттары ағымдағы жылы аудит жүргізу үшін қолайлы үлкен ақпарат болады. Аудиторлар ағымдағы жылы өзгертулерге қатысты сұраныс жасай отырып, өткен жыл

үшін жіберілген нақты кемшіліктерге, бақылау тәуекеліне қатысты жазылған түсінуді және бағалауды пайдалана алады. Жұмыс құжаттарында, сондай-ақ, алдыңғы аудитте анықталған бұрмаланудың түрлері мен себептері туралы ақпарат қамтылуы тиіс. Аудиторлар басшылық кемшіліктерге түзету әрекетін қолданды ма дегенді анықтау үшін бұл ақпаратты бақылай алады.

Сауалнама жүргізу

Кәсіпорынның басшылығы мен оның қызметкерлерінің анықтамалар жүргізу маңызды ақпарат көзі болып табылады. Ішкі бақылау құжаттамасына қатысты сұранымдар түрі төменде көрсетілгендей сипатталады.

Құжаттарды және есептік жазбаларды тексеру

Аудиторлар кәсіпорынның құжаттары және есепке алу жазбаларын тексеруі тиіс. Мысалы, кәсіпорынның ұйымдастыру құрылымы, саясаты бойынша нұсқаулық, шоттар жоспары, есеп регистрлары, тіркеу журналдары мен бастапқы құжаттарды тексеруге міндетті. Бұл тексерулер нақты іс-шаралар туралы және бақылау талаптарының өзгеруі туралы қосымша сұранысқа әкеледі.

Бақылау және өтпелі бақылау

Бақылау сипатталған процедураларды түсінуді растай отырып, сұранысты толықтырады. Әсіресе тексеру мен бақылаудың маңызды нысаны толассыз бақылау болып табылады. Ақпараттық жүйемен мен бақылау процедуралары туралы өз түсінігін нығайту үшін немесе жүйені соңғы тексеру сәтінен бастап, өзгерістердің жоқтығын растау үшін аудиторлар бір немесе бірнеше операцияларды әрбір негізгі операциялар класында құжатталғанын түсінуді растау үшін «із» операциясы арқылы бақылау жолымен толассыз бақылау операцияларын жүргізеді. Мысалы, аудиторлар бірнеше сату тапсырыстарын таңдай алады және жеткізу арқылы осы тапсырыстармен шоттар ашу, сату журналындағы жазбаны, сату шотына тарату мен кейіннен қолма-қол ақшаны алу және есепте тиісті көрсетудің орындалғанын бақылайды. Бірнеше транзакциялар, сондай-ақ кері бағытты байқауға болады. Мысалы, жазбадан сату шотының кредитіне, ақша түсімдерінен керісінше операцияда бастамашылдық көрсеткен клиенттің тапсырысына.

Ішкі бақылауды құжаттау

Ақпараттық жүйені түсінуді құжаттау барлық аудит үшін міндетті талап болып табылады. Құжаттама толтырылған сұрақ кітапшасының формасын, блок-сұлбаны және/немесе сипаттамалық меморандумдарды қабылдай алады. Ірі кәсіпорынның аудитін жүргізу кезінде аудит стратегияларының үйлесімін қамтитын түсінудің әртүрлі бөліктері үшін құжаттаманың барлық үш түрі пайдаланылуы мүмкін. Шағын кәсіпорынның аудиті кезінде барлық компоненттер аудитормен түсінуді құжаттау үшін бір меморандум жеткілікті болуы мүмкін. Аудиторлық тапсырманы қайтадан жүргізу кезінде алдыңғы жылға жұмыс құжаттары бойынша құжаттаманы жаңарту ғана қажет болуы мүмкін. Ақпараттық жүйенің аудитке қатысы бар бөлігін ғана құжаттандыру қажет.

Сауалнама

Ішкі бақылау (ICQ) бойынша сұрақ кітапшасы есепке алу, бақылау қағидалары мен рәсімдері туралы бірқатар мәселелерден тұрады. Аудиторлар оларды қаржылық есептілікте елеулі бұрмалануды болдырмау үшін қажетті деп санайды. Сұрақтар, әдетте, жауабы «иә» деп көрсетілетін қолайлы шартпен қалыптасады. Сондай-ақ сұрақ кітапшасында түсіндірмелерге орын беріледі, мысалы, кім бақылау рәсімін және жиі орындайды. Көптеген аудит үшін стандартты сұрақ кітапшалары пайдаланылады. Кейбір фирмалар ірі немесе шағын кәсіпорындар үшін немесе жекелеген салалар үшін тіпті басқаша түрдегі сұрақ кітапшаларын пайдаланады. Үш сұрақ кітапшаларынан үзінділер 7.1, 7.2 және 7.3-суреттерінде көрсетіледі. Олар бақылау ортасы бөліктерінің ақпараттық жүйеге, қолма-қол ақшамен ақы төлеу іс-әрекеттеріне және компьютерлік ақпараттық жүйеге тиісті бақылауды суреттейді. 7.2 -суреттегі сұрақтар бақылау қызметінің бірнеше ықтимал санаттарына жатады: 1-4 сұрақтар авторизация процедураларына жатады; 2 - 6 сұрақтар құжаттар мен жазбаларға жатады; 5, 8,9-сұрақтар тәуелсіз тексерулерге жатады; 3-сұрақ жеке бақылауға жатады; 7 (a) және (b) сұрақтары міндеттерді бөлуге катысты.

Өнімдерді амальгамалау ЖАҚ-ның клиенті		Баланс мерзімі: 31/12/X1	
Орындалған: RSC Мерзімі: 12/9/X1		Тексерілді: GEY Мерзімі: 29/10/X1	
Ішкі бақылаудың сауалнама парағының бөлімі: ақша қаражатымен ақы төлеу			
Сұрақ	Иә. Жоқ. Жауап жоқ	Түсіндірме	
Қолма-қол төлемдермен операциялар:			
1. Құжаттарымен расталған төлем үшін әрбір дайындалған чекте бекітілген төлем тапсырмасы бар ма?	Иә		
2. Нөмірленген чектер пайдаланылады ма және ескеріледі ме?	Иә		
3. Пайдаланылмаған чектер арнайы қорғалатын орында сақталады ма?	Иә	Сейф қазынашының кеңесінде орналасқан.	
4. Чектерге қол қою тек уәкілетті қызметкерге ғана рұқсат етілген бе ?	Иә	Тек қазынашы және көмекшісі ғана қол қоюы мүмкін.	
5. Чектерге қол қоятын заңды тұлғалар чек бөлшектеріне қол қояр алдында төлем тапсырмасымен тура келуін тексереді ме?	Иә		
6. Төлем тапсырмалары мен растайтын құжаттар төлегеннен кейін жойылады ма?	Иә	Төлем тапсырмасына және барлық растайтын құжаттарға «Төлөнді» деген мөртабан қойылады	
7. Мыналар үшін міндеттер бөлінген бе?:			
(a) Төлем тапсырмаларының бекітулері және чектерге қол қою	Иә		
(b) Чектерге қол қою мен чектерді тіркеу	Иә		

8. Банк шоттарын мерзімді тәуелсіз салыстырып тексеру	Иә	Контроллер көмекшісімен орындайды
9. Жазып берілген чектердің қорытынды сомасы туралы ақшалай төлемдердің өткізбелерімен тәуелсіз тексерудің сәйкестігі	Жоқ	Салыстыруды қазынашының көмекшісі жасайды; Мұны контроллер көмекшісі жасау ұсынылады.

7.2-сурет. Ішкі бақылау, бақылау процедурасы сұрақ кітапшасынан үзінді.

Кейбір аудиторлық фирмалар ішкі бақылау үшін өз сауалнамаларын автоматтандырған. Ақпарат алынғанда штаттық аудитор бағдарламаны қамтамасыз етуді пайдалана отырып, жауаптарды ноутбукке енгізеді. Ол барлық тиісті сұрақтармен жауаптардың профилін талдайды. Аудитор бақылау тәуекелін бағалау бойынша және маңыздылығы бойынша аудитті тексеру процедураларының әзірлемесін жасаудың келесі қадамдарына жібереді.

Кейбір аудиторлық фирмалар, сондай-ақ әкімшілік сұрақ кітапшасына қажетті дағдыларды қалыптастыру үшін, әңгімелесу өткізу үшін штаттық қызметкерлерге арнайы дайындық жүргізеді. Мысалы, егер таңбалы сигналдарға, сұхбаттасу деректеріне (мысалы, жауаптың шешімсіздігі, бақылау элементтерімен танысудың анық болмауы немесе әңгімелесу кезінде шамадан тыс ашуланшақтық) зейінді болса, аудиторлар өз түсінуін айтарлықтай жақсартуы мүмкін.

Түсінуі құжаттандыру құралы ретінде сұрақ кітапшасы бірқатар артықшылықтарды ұсынады. Олар тәжірибелі мамандармен әзірленіп, тәжірибесі аз қызметкерлер үшін басшылық қамтамасыз етеді және нақты аудитті түсінуді алу үшін тапсырылуы мүмкін. Аудиторлар ішкі бақылаудың маңызды сұрақтарын елемей мүмкін деген ықтималдылықты азайтуда және қолдануда салыстырмалы түрде олар қарапайым болып табылады. Олардың кемшілігі ақпараттық жүйенің түрлі үлгідегі қызмет көрсетуі үшін олар ұзақ және қолайсыз болуы мүмкін.

БАҚЫЛАУЛАР	ИӘ	ЖОҚ	ТҮСІНДІРМЕ
Ұйымдастыру бақылауы			
1. Компьютерлік департаментте мынадай міндеттер бөлінген бе?:			
(a) жүйелерді жобалау			
(b) компьютерлық бағдарламалау			
(c) компьютерлік операциялар			
(d) деректерді енгізу			
(e) Жүйелік құжаттаманың бағдарламалар мен файлдардың сақталуы			
(f) бақылау деректері			
2. Компьютерлік департаменттен тыс жерлерде келесі міндеттер орындалады ма?:			
(a) операцияларды авторизациялау және бастамашылық			
(b) жүйелердегі, бағдарламалар мен шебер-файлдардағы өзгерістерге рұқсат			
(c) бастапқы құжаттарды дайындау			
(d) бастапқы құжаттардағы қателерді түзету			
(e) активтерді сақтау			

<p>Қызмет көрсету жүйесі мен әзірлемені бақылау</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Пайдаланушылар мен ішкі аудиторлардың жаңа жүйелерді әзірлеуге қатысы бар ма? 2. Жүйені, бағдарламаны өзгертуде авторландыру мен тестілеу құжатталуы талап етіле ме? 3. Уәкілетті қызметкер жүйелік бағдарламаларға кіруі шектелген бе? 4. Рұқсат етілмеген өзгерістерді болдырмау үшін жаңғырту кезінде деректер файлдарына (негізгі және операциялар файлдарына) бақылау жеткілікті ме? 			
<p>Кіруді бақылау</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Уәкілетті қызметкерлердің компьютерлік құралдарға кіруі шектелген бе? 2. Уәкілетті қызметкерлердің файлдарға, деректер мен бағдарламаларға кіруін кітапханашы шектей ала ма? 3. Басшылық компьютерлік өңдеу қызметін тексере ме? 			
<p>Бақылаудың басқа да элементтері</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Операциялардың үздіксіздігін қамтамасыз ету үшін төтенше жағдайлардағы іс-шаралар жоспары бар ма? 2. Резервтік файлдар мен бағдарламалардың сыртқы сақтауы бар ма? 3. Қалпына келтіруді жеңілдету үшін және компьютерлік өңдеуді қайта жаңартуда бағдарламаларды даярлау, негізгі файлдарды және операциялар файлдарын қолдау жеткілікті ме? 4. Өртке қарсы, су бүлінген кезде, тоқ көзінің істен шығуына, тербеліс қуатына, ұрлыққа, жоғалу немесе әдейі бұзуға қарсы нақты сақтық шаралары бар ма? 			

7.3-сурет. Ішкі бақылауға қатысты жалпы бақылаудың сұрақ кітапшасынан үзінді.

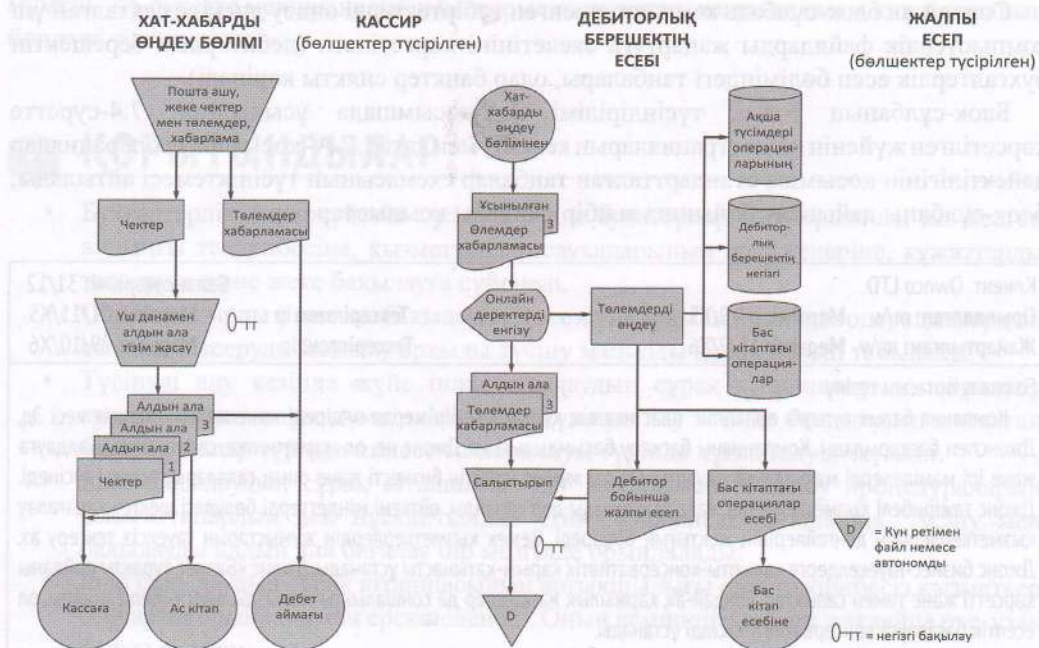
Блок-сұлба

Блок-сұлба сұлбалық диаграмманы білдіреді, ақпараттық жүйе арқылы ақпаратты өңдеуге байланысты қадамдарды бейнелеу үшін онда аннотациялар мен ағын сызықтарын қосатын стандартталған белгілер пайдаланылады. Блок-сұлбалар жекелеген операциялар кластарын өңдеуді бейнелеу үшін жасалады. Мысалы, сатылымдар, ақшалай түсімдер, сатып алу, ақша төлемдері, еңбекақыны есептеу және өндіру.

Блок-сұлбаларда мыналар бейнеленуі тиіс:

- Транзакция класын өңдеуде орындалатын барлық операциялар;
- Өңдеу тәсілдері (қолмен немесе компьютерленген);
- Міндеттерді бөлудің дәрежесі (функционалдық бағытпен, жеке тұлға немесе бөлімімен әрбір операцияны анықтау арқылы);
- Өңдеумен байланысты құжаттардың, жазбалар мен есептер көзі, ағыны және орналасуы.

Бұндай негізгі компоненттер 7.4-суретте түсіндіріледі. Ол ақша қаражатын (чек) өңдеу жүйесін және клиенттерден алынған ақша қаражаттарын аудару бойынша төлем хабарламаларымен бірге жүретін ішінара блок-сұлбаларды білдіреді. (Мысалы төлем хабарламасы, бұл телефон шоты немесе кредиттік карта бойынша көшірме, оларды клиент төлеумен қайтарады).



7.4-сурет. Ақша түсімдерінің пошталық хат-хабарын өңдеудегі блок-сұлбасы.

7.4-суретте төрт операцияның блок-сұлбасы көрсетілген. Алғашқы екеуі хат-хабарды өңдеу бөлімінде орындалады, атап айтқанда: (i) пошта ашу және чектер мен төлем хабарламаларын бөлу және (ii) чектердің (әрбір аударма сомасын көрсету үшін және жалпы сомасы үшін) алдын ала тізімін дайындау (үш дана). Дебиторлық берешек бойынша бухгалтерлік есепте басқа да екі операциялар орындалады, атап айтқанда, (iii) ақша аударымының деректерін өңдеу үшін компьютерге енгізу және (iv) кіріс құжаттармен компьютерде құрылған жиынтық ақпаратты келісу. Бірінші, екінші және төртінші операцияларға қолмен өңделгендер жатады, олар трапецеидальды формадағы пайдалануды айғақтайды. Үшінші операция «Онлайн деректерді енгізу» таңбасымен және «Чектерді өңдеу» деген жазуы бар тік бұрышты таңбамен берілген блок-сұлбада ұсынылған, олар бірге компьютерлік процестерді көрсетеді. Міндеттерді бөлу- блок-сұлбаны тік бөліммен төрт бөлікке бөлуді білдіреді, олар ақшалай түсімдерді өңдеумен байланысты төрт бөлімді білдіреді. (Тек осы екі бөлімнің бөлшектері иллюстрациялар үшін қарапайымдылығы көрсетілді.) Соңғы суретте мынадай құжаттар мен есептік жазбалардың көзі, ағыны және орналастырылуы көрсетілді:

- Ақша қаражаттарын аудару бойынша, поштамен алынған чектер бойынша төлем хабарламалары;
- Ақпаратты өңдеу бөлімінде дайындалған чектердің алдын ала тізімінің үш көшірмесі;
- Компьютермен генерацияланатын екі есеп. Ол төлем хабарламалары компьютерге, дебиторлық берешек бухгалтерлік есепке енгізілген жағдайда жүргізілетін болады.

Сондай-ақ блок-сұлбада компьютерленген түбіртектерді өңдеу дискіде сақталған үш компьютерлік файлдарды жаңартуға әкелетінін көрсетілген (дебиторлық берешектің бухгалтерлік есеп бөліміндегі таңбалары, олар банктер сияқты көрінеді).

Блок-сұлбаның толық түсіндірілімі 7.А-қосымшада ұсынылған. 7.4-суретте көрсетілген жүйенің иллюстрацияларын кеңейтумен қатар, 7.А-қосымшада операциялар дәйектілігінің қосымша стандартталған таңбалар схемасының түсініктемесі айтылады, блок-сұлбаны дайындау бойынша кейбір пайдалы ұсыныстар бар.

Клиент Ownco LTD			Баланс мерзімі: 31/12
Орындалған: m/w	Мерзімі: 30/9/X5	Тексерілген: ip	Мерзімі: 01/11/X5
Жаңартылған: m/w	Мерзімі: 15/9/X6	Тексерілген: ip	Мерзімі: 29/10/X6
Бақылау ортасын түсіну			
<p>Компания балық аулауға арналған пластикалық құрттарды бір жерде өндіреді және жалғыз меншік иесі Эд. Джонспен басқарылады. Компанияны басқару басымдылығына Джонс ие, ол маркетингке, сатып алуға, жалдауға және ірі мәмілелерді мақұлдауға жауапты. Ол өзі жұмыс істейтін бизнесті және оның салаларын жақсы түсінеді. Джонс тәжірибелі қызметкерлерді жалдау маңызды деп санайды, өйткені міндеттерді бөлудегі шектеу қадағалау қызметкерлерінің деңгейлерінің жоқтығын білдіреді. Демек қызметкерлердің жұмыстарын тәуелсіз тексеру аз. Джонс бизнес-тәуекелдерге қалыпты-консервативтік қарым-қатынасты ұстанады. Джонс «Бизнес тұрақты пайданы көрсетті және төмен салықтар, сондай-ақ қаржылық нәтижелер де соншалықты маңызды емес»- деп санайды, ол есептік бағалауға консервативті тәсілді ұстанады.</p> <p>Джонс және Пэт Уиллис, бухгалтер бухгалтерлік бағалауды дайындауды қоса алғанда, жедел есеп мәселелері бойынша біздің фирмамен қуана кеңеседі (салықты есептеу, қорлардың ескіруі немесе күмәнді борыштар). Біздің фирма сондай-ақ, қаржылық есептерді қалыптастыруға көмектеседі деп есептейді.</p> <p>Компанияның директорлар кеңесі отбасы мүшелерінен тұрады. Болжам бойынша, директорлар кеңесі бизнесті немесе меншік иесінің қызметін бақыламайтын болады.</p> <p>Бухгалтерлік есептің көптеген маңызды функцияларын Уиллис, бухгалтер, хатшы Джонс Крис Росс орындайды. Уиллис компанияға 19X0 жылы алынған болатын, бухгалтерлік есеп саласында практикалық білімі бар және бізде оның құзыреттілігіне күмән тудыратын себептердің әсері жоқ. Уиллис біздің фирмамен ерекше операциялар бойынша үнемі ақылдасады, ал өткен жылдардың тәжірибесі көрсеткендей, ағымды операцияларды өңдеудегі түзетулер, қателерге байланысты туындайтын мәселелер сирек кездеседі.</p> <p>Джонс микрокомпьютер және есепке алу үшін «кілтпен» бағдарламаны қамтамасыз ету топтаманы сатып алуға шешім қабылдады. Алайда бағдарламалық код бұл бағдарламаны қамтамасыз етуге қол жетімді емес. Компьютерлер мен компьютерлік файлдарға кіру Уиллис, Росс және Джонспен шектелген, олар іс-жүзінде барлық компьютерлік файлдарға кіре алады.</p> <p>Менеджер-меншік иесі компьютерлік қаржылық есептерді мұқият талдайды, мысалы дебиторлық берешектің төлеу мерзімдері бойынша талдау есептерін және кірістер мен шығыстарды алдыңғы жылдардағы көрсеткіштермен салыстырады. Сондай-ақ, ол белгілі бір коэффициенттер мен өтемақы қалдығын талап ететін ұзақ мерзімді борыштық келісімдердің шарттарын бақылайды.</p>			
<p><i>Дереккөз:</i> АICPA аудит бойынша басшылығы (1990) қаржылық есептілік аудитіндегі ішкі бақылау бойынша құрылымын қарау 117-18 © -15BB5@, <5@8:0=4K> 48?;><4K бухгалтерлердің қоғамдық институты</p>			

7.5-сурет. Бақылау ортасын түсінуді құжаттаудағы баяндау меморандумы.

Баяндау меморандумдары

Баяндау меморандумы ақпараттық жүйені немесе нақты бақылау саясатын немесе рәсімдерді аудитордың түсінуін қорыту арқылы құжаттардың басқа да формаларын толықтыру үшін пайдаланылуы мүмкін. Шағын кәсіпорындардың аудит барысында баяндау меморандумы аудитордың түсінуі үшін жалғыз құжаттама қызметін атқаруы

мүмкін. 7.5-суретте меншік иесімен басқарылатын шағын компаниядағы құжаттаманың бұл түрі түсіндіріледі.

ҚОРЫТЫНДЫЛАР

- Бухгалтерлік есеп жүйесін түсіну кезінде аудиторлар кәсіпорынның кез келген алдыңғы тәжірибесіне, қызметкерлер сауалдарының нәтижелеріне, құжаттарды тексеруге және жеке бақылауға сүйенеді.
- Операцияларды толассыз бақылау, әсіресе жүйе арқылы кішігірім операциялардың санына тексеруде бақылау арқылы түсіну маңызды құрал болып табылады.
- Түсінуді алу кезінде жүйе ішкі бақылаудың сұрақ кітапшаларын пайдалану арқылы құжатталуы мүмкін. Мысалы, түсінуді алу кезінде белгілерден жасалған блок-сұлбалар түрінде немесе меморандум түрінде құжатталуы мүмкін.
- Ішкі бақылаудың сұрақ кітапшасы "иә" жауабымен бақылау процедураларын қанағаттанарлық деп нұсқайтындай етіп әзірленеді. Осылайша, түсіну мен бақылауды алдын ала бағалау бір мезгілде орындалады.
- Ішкі бақылаудың сұрақ кітапшасының артықшылығы оны тәжірибесіз қызметкер басқарып орындауымен ерекшеленеді. Оның кемшілігі: ол көп жағдайда өте ұзақ болуы мүмкін.
- Дегенмен, тәжірибеде олар дұрыс түсінік алу үшін және блок-сұлбаны түсіндіру үшін қажет, олар әсіресе күрделі жүйелерді ұсыну үшін және оның функцияларын бөлуде өте пайдалы.
- Баяндау меморандумдарын дайындау оңай. Олар өте шағын кәсіпорындарға пайдалану үшін қолайлы, сондай-ақ олар сұрақ кітапшалары үшін және аса ірі ұйымдардың блок-сұлбалары үшін қосымша ақпаратты ұсынады.

Бақылау тәуекелін алдын ала бағалау

Бұл бөлімде бағалауды жүргізу кезінде пайдаланылатын ішкі бақылауды түсіну және дәлелдердің сипатынан пайда болатын елеулі бұрмалану тәуекелін алдын ала бағалаудың рөлі түсіндіріледі.

Алдын ала бағалаудың мақсаты

Бақылау тәуекелін бағалау екі кезеңде жүргізіледі: ішкі бақылау жүйесін ұйымдастыру тиімділігі және оның жұмысының тиімділігі.

Бақылау құралдарын ұйымдастырудың тиімділігі

Алдын ала бағалау бақылау тиімділігінің дұрыс күтілімін алуды ұйымдастыру мақсатында жүргізіледі. Бұл бағалау аудиторларға шаруашылық операцияларының негізгі кластары бойынша әрбір алғышарттардағы тиісті аудиторлық стратегияны анықтауға мүмкіндік береді. Содан кейін аудит бағдарламасын егжей-тегжейлі жасап кірісуге болады. Бұл 6-тарауда түсіндірілгендей, бақылау тестінің комбинациясын және маңыздылығы бойынша тексеру процедураларын қамтиды. Тандалған аудиттің стратегиясына сәйкес, сондай-ақ аудиттің егжей-тегжейлі бағдарламасы алғышарттар

деңгейінде және аудиттің тиісті стратегиясымен елеулі бұрмалану тәуекелдерін бағалауға сәйкес әзірленуі мүмкін. Бұл кезеңде негізгі процедураларды әзірлеудің себебі бақылау тесті және маңыздылығы бойынша тексеру процедуралары бір мезгілде жиі өткізілетін болады. Кейбіреуі қосарланған мақсаттағы тест түрінде жүргізіледі. Егер маңыздылығы бойынша тексеру процедурасы басталғанға дейін барлық бақылау тестері аяқталатын болса, онда бұл шығындарды және аудитті жүргізудің уақытын шамадан тыс арттырады.

Жұмыс тиімділігі

Екінші фаза бақылау құралдарының барлық тесті аяқталғаннан кейін жүреді. Егер бұл тесттер бақылау тәуекелін алдын ала бағалауды растамаса, онда аудиторлар мәні бойынша қосымша тексеру процедурасын орындауға тиіс. Алайда, көптеген жағдайларда алдын ала бағалау жеткілікті сенімді (әсіресе аудиторлық тапсырма қайта жүргізілгенде) болып табылады, сондықтан бақылау тесті аяқталғаннан кейін, маңыздылығы бойынша тексеру процедураларын кеңейтудің қажеттілігі сирек туындайды.

Бақылау тәуекеліне алдын ала бағалауды жүргізу

Алдын ала бағалау бұл қаржылық есептілікте елеулі бұрмалануларды болдырмау немесе анықтау үшін кәсіпорында ішкі бақылауды ұйымдастырудағы тиімділікті бағалау процесі.

Бірінші қадам бақылау ортасын бағалау болып табылады. Әлсіз бақылау ортасы ішкі бақылауды бұзуы мүмкін. Күшті жекелеген бақылау іс-шаралары әлсіз бақылау ортасына төтеп бере алмайды. Бақылау ортасын бағалау кәсіби пайымдаулардың мәні болып табылады және барлық операциялар класына, барлық алғышарттарға ортақ болып табылады.

Екінші қадам тәуекелдерді басқару принциптерінің әзірлемесін және оларды болдырмау қабілетін немесе бұрмалануды түзетуді бағалайды. Бақылау тиімділігі сайып келгенде, оны ұйымдастырумен шектеледі. Бақылау тәуекелі қаржылық есептілікті жеке бекіту тұрғысынан бағаланады. Өйткені ақпараттық жүйе операцияларды өңдеуде бір орынға жинақталады және көптеген бақылау процедуралары белгілі бір түрдегі операцияларды өңдеуге жатады. Аудиторлар әдетте операциялар кластарын алғышарттар үшін бақылау тәуекелін бағалаудан бастайды. Мысалы алғышарттардың пайда болуы, ақшалай түсімдер мен төлемдердің толықтығы және дәлдігі жайлы операциялар. Бақылау тәуекелдерін бағалау жеке алғышарттар үшін жүргізілетінін есте сақтаған маңызды, ол ақпараттық жүйеге жүргізілмейді.

Бекіту үшін бақылау тәуекелін алдын ала бағалауға бақылау құралдарын ұйымдастыру тиімділігін бағалау кезінде аудиторлар:

- Кәсіпорынның бекітулерінде пайда болуы мүмкін әлеуетті бұрмалануды айқындайды;
- Қандай да бір елеулі бұрмаланудың алдын алу немесе табу үшін қажетті бақылау шараларын айқындайды;
- Дәлелдемелерді анықтап, бағалау жасайды.

Ықтимал бұрмалануды анықтау

Жүйені түсіну үшін аудитор сауалнамаларды пайдалану арқылы алынған болса, онда «иә» жауаптары тиімді бақылаудың болуын көрсетеді, ал «жоқ» жауаптары кемшіліктердің болуын көрсетеді. Кейбір аудиторлық фирмалар компьютерленген сұрақ кітапшаларында ықтимал бұрмалануды нақты бекітуге, нақты сұрақтарға жауаптарды байланыстыру үшін компьютерлік бағдарламаны пайдаланады. Алайда, көптеген аудиторлық фирмалар ішкі бақылауды бағалау сұрақтары бойынша бақылау тізбесін әзірлейді, олар нақты бекітулерде орын алуы мүмкін ықтимал бұрмаланудың түрлерін санап шығады. Бақылау сұрақтарының тізімі мен кәсіпорынның ақпараттық жүйесін пайдалана отырып, бағдарламаны қамтамасыз етуде аудиторлар кәсіпорынның мән-жайларын ескеріп, нақты бекітулерде қолданылатын әлеуетті бұрмалануды анықтайды. Қолма-қол төлем операцияларына қатысты бірнеше бекітулер үшін ықтимал бұрмаланудың мысалдары 7.2-кестенің бірінші бағанында көрсетілген.

7.2-кесте Әлеуетті бұрмалану, қажетті бақылау құралдары, бақылау тестері, қолма-қол төлем операциялары

ӘЛЕУЕТТІ БҰРМАЛУА/ АЛҒЫШАРТ	ҚАЖЕТТІ БАҚЫЛАУ ҚҰРАЛДАРЫ	БАҚЫЛАУ ҚҰРАЛДАРЫНЫҢ ЖҰМЫС ІСТЕУ ТИІМДІЛІГІНІҢ ТЕСТЕРІ
Қолма-қол төлемдер өз мақсатында жүргізілмеуі мүмкін (расталған операциялардың болуы)	Тиісті құжаттарымен расталған жеткізушінің бекітілген өтініші, (өнім берушінің шот-фактурасы, жүкті қабылдау актісі және әрбір төлем операциялары үшін қажет тапсырысты жеткізудегі бекітілген тапсырыс) Тек уәкілетті қызметкерге ғана қол қоюға рұқсат етіледі Өнім берушілердің шот-фактураларын бекіту үшін және чектерге қол қою үшін қажетті міндеттер бөлінеді	Қолма-қол ақшамен төлеу операцияларын таңдауға өнім берушінің бекітілген шот-фактурасының болуын және әрбір төлем үшін тиісті растайтын құжаттардың болуын анықтау жатады
Шот-фактура екі рет төленуі тиіс (расталған операциялардың пайда болуы)	Көрсетілген шот-фактураны «Төленді» деген мөрмен растау және чекті беру кезінде тиісті құжаттардың болуы	Мөр қойылған құжаттарды тексеру және/немесе төленген құжаттардың іріктелгендерінде «Төленді» деген мөртабанның болуын тексеру
Чек қате (дәл) соммамен шығарылуы мүмкін	Қол қоюшы тұлға қол қояр алдында чек пен шот-фактура деректерінің сәйкестігін тексеру	Қол қоюшы тұлға бөлшектердің сәйкестігіне тәуелсіз тексеруді жүргізетініне және/немесе қайтадан тәуелсіз тексеруді жүргізетінін бақылайды

Қолма-қол төлеу операциясы тіркелмеуі мүмкін (толықтығы) немесе қате соммамен (дәлдігі) жазылуы мүмкін	Барлық төлем операциялары чекпен жүргізілуі тиіс Барлық чектер нөмірленген болуы тиіс және есепте көрсетілуі қажет Пайдаланылмаған чектер қауіпсіз орында сақталуы тиіс Жазып берілген чектердегі күнделікті қорытынды сома қолма-қол төлемдер журналындағы өткізбемен сәйкестігіне тәуелсіз тексеру жүргізілуі тиіс. Мерзімді тәуелсіз банктік салыстырулар орындалуға тиіс	Ақша төлемдерін жасаудың тәсілдері туралы сұрау және/немесе төлем операцияларын таңдау үшін төленген чектерді тексеру Пайдаланылған дәлелдемелерді және нөмірленген чектерді есепке алуды зерттеу және /немесе чектер тіркелімінде және ақшалай төлемдер журналында чектер нөмірлерінің дәйектілігін сканерлеу Қолданылу тәртібін және пайдаланылмаған чектердің сақталуын тексеру Тәуелсіз тексерудің орындалуын және / немесе қайта жүргізілген тәуелсіз тексерудің орындалуын тексеру Банктік салыстырып тексерудің орындалуын және /немесе банктік салыстыруды тексеру
--	--	--

Қажетті бақылау шараларын анықтау

Ішкі бақылау сұрақ кітапшасының жауаптарын өңдейтін компьютерлік бағдарламаларды пайдалана отырып немесе сұрақтардың бақылау тізімін қолмен талдай отырып, аудиторлар қажетті бақылау шараларын анықтай алады. Олар нақты әлеуетті бұрмалануды болдырмайды немесе анықтайды. 7.2-кестенің екінші бағанында осындай бақылау элементтерінің тізімі суреттеледі.

Кейбір бақылау шаралары осы әлеуетті бұрмалануға жатқызылуы мүмкін; басқа жағдайларда бір бақылау шарасы қолданылуы мүмкін. Сонымен қатар, бір бақылау шарасы бірден астам ықтимал бұрмаланудың түріне жатуы мүмкін; мысалы, «банктік шоттарды мерзімді тәуелсіз салыстырып тексеру» бақылау өлшемі (7.2-кестенің екінші бағанындағы төменгі бөлігінде көрсетілген) чектерді немесе ескерілмеген чектерді (толықтығын бекіту) анықтауы мүмкін, дұрыс сомасы жазылған, бірақ қолма-қол төлемдер журналында қате сомамен тіркелген (бекіту дәлдігі).

7.2-кестенің бірінші және екінші бағандарындағы көрсетілген ақпаратты салыстыру, 7.2-суретте ұсынылған сұрақтармен, сұрақ кітапшасы ретінде көрсетіледі. Олар аудиторлық қызметкермен әкімшілендіру үшін ұсынылуы мүмкін және ықтимал бұрмалануды талдау мен қажетті бақылау шараларын жеңілдету үшін тәжірибелі қызметкерлермен әзірленуі мүмкін. (Ескерету: 7.2-суреттегі сұрақтар, бақылау элементтері де сол тәртіппен көрсетілмейді, себебі кейбір бақылау элементтері бірнеше бекітулерге жатады). Қажетті бақылау шараларын белгілеуді, сондай-ақ мән-жайларды пайымдап қарастыруды талап етеді. Мысалы, өте үлкен көлемді қолма-қол төлем операциялары қайда жүргізіледі, онда ақшалай төлемдер журналындағы өткізбемен жазып берілген чектердегі күнделікті қорытынды сомасына тәуелсіз тексеру жүргізу өте маңызды болуы мүмкін. Осындай тәсіл кезінде қателіктер тез табылатын болады. Қолма-қол төлемдердің көлемі елеусіз болған кезде, қателерді дер кезінде анықтау маңызды емес. Мерзімдік тәуелсіз банктік салыстыру күнделікті тәуелсіз тексерудің болмауын өтеуі мүмкін. Мұндай жағдайда банктік салыстыру өтемдік бақылау ретінде

қарастырылуы мүмкін және операциялар компьютерлік ақпараттық жүйемен өңделеді. 7.3-кестеде компьютерлендірілген қосымшадағы бақылау элементтерінің тиімділігін бағалау жоспары келтірілген.

7.3-кесте. Бақылау қосымшалары үшін тәуекел факторларын бағалау

ӘЛЕУЕТТІ БҰРМАЛАНУ/ АЛҒЫШАРТ	ҚАЖЕТТІ БАҚЫЛАУ ҚҰРАЛДАРЫ	ЫҚТИМАЛ БАҚЫЛАУ ТЕСТЕРІ
Деректер енгізуді бақылау		
Рұқсат етілмеген операциялар үшін деректер өңдеуге (пайда болуы) ұсынылуы мүмкін.	Пайдаланушы бөлімдерінде авторизация және деректерді бекіту, сондай-ақ бақылау тобымен деректерді тексеру.	Ресми бекітуді растау үшін бастапқы құжаттарды және пакеттік жіберілімдерді зерттеу;
Жарамды деректер компьютер формасына енгізу үшін келетіндей дұрыс қайта құрылмауы мүмкін (пайда болуы, толықтығы, дәлдігі).	Компьютерлік редакциялау және қорытындыны бақылау.	Деректерді бақылау тобын зерттеу Деректерді тексеру процедураларын қадағалау; редакциялау процедураларын тестілеу үшін тестілік деректерді пайдалану; қорытынды бақылау -салыстырып тексеруді зерттеу.
Бастапқы құжаттардағы қателерді түзету және қайтадан ұсыну мүмкін емес (пайда болуы, толықтығы, дәлдігі).	Қателерді тіркеу журналын жүргізу; түзету үшін пайдаланушылар бөліміне қайтару; кейіннен деректерді бақылау тобымен қадағалау.	Қателерді тіркеу журналын тексеру және кейіннен деректерді бақылау тобымен қадағалаудағы дәлелдеме
Ақпаратты өңдеуді бақылау		
Дұрыс емес файлдардың өңделуі және жаңартылуы мүмкін (дәлдігі).	Файлдардағы сыртқы және ішкі белгілерді пайдалану	Файлдардың сыртқы белгілерін пайдалануды тексеру; файлдардың ішкі белгілері үшін құжаттаманы зерттеу.
Деректерді өңдеу кезінде жоғалуы, қосылуы, көшірмеленуі немесе өзгертілуі мүмкін (пайда болуы, толықтығы, дәлдігі).	Бақылау қорытындыларын пайдалану; оның шегі мен негізділігін тексеру; тестер реттілігі.	Жиынтық бақылау- салыстырып тексерудің дәлелдемелерін зерттеу және тестілік деректерді пайдалану.
Деректерді шығаруды бақылау		
Шығыс ақпараты қате болуы мүмкін (пайда болуы, толықтығы, дәлдігі).	Деректерді бақылау тобымен және нәтижелерді пайдаланушылар бөлімдерімен келісу.	Салыстырып тексеру дәлелдемелерін зерттеу.
Шығыс ақпараты өкілетті емес пайдаланушылар арасында таралуы мүмкін.	Есептерді бөлуде бақылау парақтарын пайдалану; Деректерді бақылау тобының мониторингісі.	Есептерді бөлуде бақылау парақтарын тексеру; деректерді бақылау тобының мониторингісін тексеру.

Бағалауды орындау

Аудиторлар алдын ала бақылау тәуекелін бағалай алады. Алынған білімдерінен (i) түсінуді алу үшін процедуралар, және (ii) ықтимал бұрмалануларды анықтау және осы бұрмалануларды болдырмау немесе анықтауға қажетті бақылау шаралары арқылы жүзеге асырылады. Аудиторлық бағалау, сондай-ақ бақылау ортасы мен дәрежесін

бағалауды ескеруі тиіс және бақылау іс-шаралары қандай әзірлемеді тиімді болатынын ескеруі қажет. Алдын ала бағалау бақылау тестері одан әрі бақылау жұмысының тиімділігін қуәландыратын болады деген пайымдауларға негізделеді.

Егер бағаланатын тәуекел деңгейі алғышарттар деңгейінен тым жоғары болса, аудиторлар тәуекел деңгейін бағалауы тиіс, 5-тарауда түсіндірілгендей. Бағаланған бақылау тәуекелінің деңгейі негізінде (бағаланған бөлінбес тәуекел деңгейін ұштастыра отырып) аудиторлар аудиттің тиісті стратегиясын анықтайды. Егер аудиторлар осы алғышарттар үшін ең төмен бағаланған бақылау тәуекелі деңгейінің стратегиясын қолдануды шешсе, онда олар бақылау тестіне кіретін аудит бағдарламасын әзірлеуге кіріседі.

(АОВК (ІСЕQ) ішкі бақылауды бағалау бойынша сауалнама

Ықтимал қателерді немесе алаяқтықты бағалау үшін (ішкі бақылаудың болуын анықтаудан айырмашылығы) аудиторлық фирмалармен пайдаланылатын басқа әдістеме, әдетте АОВК пайдаланылады. Бұл сәйкес келмейтін жауапты ескере отырып, негізгі бақылау сұрақтарының жиынтығын әзірлеу арқылы жасалады, егер бақылау элементтері әлсіз болса, елеулі бұрмалану орын алуы мүмкін дегенді көрсетеді. Сату үшін бақылау сұрағының негізіне мысал ретінде: «Жауапты тұлғалар клиенттерге жіберілетін тауарларды тіркегеннен кейін қоймадан және тауарларды жіберу бөлімінен тәуелсіз бола ма?». Содан кейін әрбір негізгі бақылау сұрағы нақты ішкі бақылау құралдарына қатысты көмекші сұрақтармен бекітіледі. Олар негізгі бақылау сұрағына жағымды жауап алуға мүмкіндік береді. Жоғары да көрсетілген сатуды тиіп-жөнелту үшін бақылау сұрағының негізіне қатысты қосымша сұрақтар мыналарды қамтиды:

- Мекемеден шығатын барлық тауарлар үшін тиеу жүкқұжаты шығарылған ба?
- Тауарларды жөнелтудің жүкқұжаттары нөмірленген бе?
- Жеткізуді растау ретінде клиентпен қол қойылған тауарлардың жөнелтпе жүкқұжаттың көшірмесі сақтала ма?

Жаман бақылау аудиторлардан бақылау тестілеуін кеңейтіп орындауды талап етеді деген жалпы түсінбеушілік бар. Іс-жүзінде кері қолданылады. Бақылау шаралары әлсіз болып табылған жағдайларда, аудиторлар мәні бойынша тексеру процедураларының неғұрлым жоғары деңгейін пайдалана отырып, аудитті жоспарлауға кіріседі.

Талқылау және құжаттау

6-тарауда түсіндірілгендей, елеулі бұрмалану тәуекелдерін бағалау одан ары аудиторлық процедураларды жүргізу кезінде тәуекелдер туралы жеткілікті хабардар болуы үшін аудиторлық топ мүшелерінің арасында талқылануы тиіс. Талқыланатын мәселелер, аудиторлық команданың мүшелері, талқылауға қатысушылар жұмыс құжаттарында құжатталған болуы шарт.

Жұмыс құжаттары, сондай-ақ бақылау тәуекелін бағалауға қолданылатын тәуекелдерді бағалау процесін және анықталған елеулі бұрмалану тәуекелдер тұрғысынан бағалау нәтижелерін құжаттандыруды талап етеді. Бұл құжаттама 6-тарауда сипатталғандай, кәсіпорынның түсіну нәтижесінен туындайтын және жоспарлау процесінде әзірленген елеулі бұрмалану тәуекелдерінің қорытынды бағалау құжаттамаларымен бірігеді.

Құжаттамаға ортақ тәсіл бұл қаржылық есептілік бекітуінің көмегімен әзірленген баяндау меморандумы. Сату операцияларының жекелеген бекітулері үшін бақылау тәуекелін бағалауды құжаттандырады, бұл тәсіл 7.6-суретте кесінділермен түсіндіріледі.

Клиент Жас дизайнерлер ЖАҚ	Баланс мерзімі: 30/9/Х5
Орындалған: CRS Мерзімі: 19/05/Х5	Тексерілген: RMT Мерзімі: 01/11/Х5
Операцияларды өткізу үшін: бақылау тәуекелін бағалау	
ТОЛЫҚТЫҒЫ	
<p>Кәсіпорынның ішкі бақылауының саясаты мен рәсімдері негізінен сату тапсырыстарымен, тауарлық-көліктік жүкқұжаттарымен, орау парақтарымен, шот-фактураларымен сәйкес келмейтін компьютерлік тізімнің толықтығына байланысты. Сату есебін жүргізу қызметкерінің 11/5/Х5 талқылауы негізінде және Newton және Butown кеңселерінде дайын өнімді жөнелту бөлімінің іріктемелі қызметкерінің 18/4/Х5 негізінде жеткізілетін тапсырысты орналастырып және тиіп жөнелту екі аптаға дейін уақыт аралығында болуы мүмкін. Алайда, сәйкес келмейтін тауарлық-көліктік жүкқұжаттары немесе орау парақтары сәйкес келмейтін құжаттар есебінде екі күннен асып қалуы өте сирек болып табылады (Р/Д ХХ-4-2 қараймыз [бұл жерде көрсетілмеген]). Тауар-көліктік жөнелтпе құжаттарының немесе орау парақтарының орындалмағаны ең ұзақ кезеңі екі күнді құраған. Бухгалтерлік есеп бөлімі қызметкерлері сауалнама нәтижесімен, біріккен аудиторлық дәлелдемелерді осы талдауға негіз ретінде ала отырып, дайын өнімді жөнелту және растайтын бақылау, бақылау тәуекелі жоғарыдан сәл төмен ретінде бағаланады.</p>	
ҚҰҚЫҚТАР МЕН МІНДЕТТЕМЕЛЕР	
Бақылау тәуекелі жоғары деп бағаланады.	

Дереккөз: АICPA аудит бойынша басшылық (1990) Қаржылық есептілік аудитінде ішкі бақылау құрылымын қарау 145-бет © Американдық дипломды бухгалтерлердің қоғамдық институты.

7.6-сурет. Бақылау тәуекелін бағалаудың құжаттамасы.

ҚОРЫТЫНДЫЛАР

- Бақылау тәуекелін алдын ала бағалау тәуелсіз аудиторларға бақылау тесті аяқталғаннан кейін бағалауды растау шартымен әрбір бекіту үшін аудиттің ең қолайлы стратегиясын анықтауға мүмкіндік береді.
- Алдын ала бағалау түсінуді алу барысында алынған білімге негізделген және ең алдымен, бақылау құралдарын ұйымдастыру тиімділігіне негізделген.
- Бақылау құралдарын ұйымдастырудың тиімділігін тестілеу мыналарды қамтиды:
 - біріншіден, ықтимал бұрмалануды анықтау;
 - екіншіден, мұндай бұрмаланудың алдын алады немесе табуға қатысты бақылау процедураларын анықтау.
- Бақылау құралдарын тиімді ұйымдастыру ішкі бақылауда бағалау парақтары мен ішкі бақылауды бағалау үшін сұрақ кітапшаларын қолдануды жеңілдетеді.

Бақылау тесттері

Алдыңғы тарауда түсіндірілгендей, бақылау тесттері орындалатын ішкі бақылау құралдары жұмысының тиімділігін анықтауға арналған аудит процедуралары болып табылады 330 АХС (қайта қаралған). Бағаланатын тәуекелге аудитордың жауабы: бұл аудитордың алғышарттар деңгейіндегі елеулі бұрмалану тәуекелін бағалауда бақылау құралдары тиімді жұмыс жасады деген күтілімін қамтиды. Аудитор жеткілікті аудиторлық дәлелдемелерді алу үшін, аудиттеу мерзіміндегі тиісті уақыт ішінде бақылау құралдары тиімді жұмыс жасады деген аудиторлық тест жүргізуі тиіс. Олар сенімді болып бағаланған бақылау құралдарын ұйымдастыруға қолданылады. Маңыздылығы бойынша тексеру процедураларының деңгейін төмендету үшін аудит стратегиясы осы бақылау құралдарына сүйенуді көздейді. Аудиторлар қорытынды жасай алады, мысалы, басшылықтың жоспары кедендік қоймалардағы қорларды сақталуы, қорлардың болуы туралы бекітуінде бұрмалану тәуекелінің алдын алуды немесе болдырмауды айтарлықтай азайтады. Бақылау процедураларының операциялық тиімділігіне жататын бақылау тесттері, бақылау құралдары нақты жұмыс істей ме деген фактіге қатысты болады. Бақылау қорларына қатысты мысалда, шын мәнінде тауарлар кедендік қоймаларда сақталады және операциялық тиімді тексеру қамтамасыз етілді деген мысал келтіріледі. Операциялық тиімділік тестері бойынша үш сұраққа басты назар аударуға болады:

- Бақылау қалай қолданылған?
- Ол жыл бойы жүйелі түрде қолданылған ба?
- Ол кіммен қолданылған?

Бақылау жыл ішінде қызметкер (-лер)мен, уәкілетті тұлғалармен дұрыс және дәйекті түрде қолданылғанда ғана ол тиімді жұмыс істеді деуге болады. Керісінше, бақылауды қолданудың дұрыс және дәйекті орындалмауы немесе осыған уәкілетті емес қызметкердің осы бақылауды қолдануы бақылау жұмысының тиімсіздігін көрсетеді. Мұндай бақылауды орынды қолданбау – ауытқу деп аталады. Бұл терминология «қате» терминіне сәйкес келеді, өйткені бұл міндеттерді орындамау есептік жазбаларда қатенің болуын көрсетеді. Мысалы, екінші қызметкермен сату шот-фактураларында тексеру дәлдігінің орындалмауы, бұл ауытқу, егер бірінші қызметкер оны дұрыс дайындаса, құжат бәрібір дұрыс болуы мүмкін.

Бақылау тесттері тиісті аудит стратегиясы анықталғаннан кейін жасалған аудит бағдарламасына жатады. Олар негізінен аралық аудит кезінде орындалады, бірақ аудиторлар аралық аудит кезеңінен кейін түпкілікті аудит кезінде қомақты бақылау құралдарына қосымша тесттер өткізе алады. Бұл тесттер барлық аудиттелетін жыл ішіндегі бақылаудың дұрыс және жүйелі қолданылғанын көрсетеді. Маңыздылығы бойынша тексеру процедураларының жоспарланған деңгейі бақылау тәуекелін қалыпты немесе төмен және тиісті деңгейде деп алдын ала бағалау жасайды.

Тестерді әзірлеу

Бақылаудың операциялық тиімділігін тестілеу әзірлеу кезінде аудиторлар олардың сипатын, мерзімі мен деңгейін анықтауы тиіс. Тестілерді әзірлеу компьютерлік ақпараттық жүйемен өңделетін операцияларға, бақылау процедураларының тиімділігіне

компьютермен қолданылатын дәлелдемелер болмаған жағдайда өзгерістерге ұшырауы мүмкін.

Тесттер сипаты

Бақылау тестілерінің сипаты тұрғысынан аудитордың таңдауына мыналар жатады:

- Қызметкердің өз міндеттерінің орындалуы туралы сауалнама;
- Қызметкер өз міндеттерін орындауын бақылау;
- Бақылау құралдарының орындалуын көрсете отырып, құжаттарды және есептерді тексеру;
- Бақылаудың қайталап орындалуы.

Тест жүргізу кезінде аудиторлар бақылау тиімділігі туралы ең сенімді дәлелдемелер беретін процедураны таңдайды.

Сауалнама жүргізу анықтау үшін белгіленген:

- Қызметкердің өз міндетін түсінуі;
- Қызметкердің бұл міндеттерді қалай атқаруы;
- Ауытқудың жиілігі, себептері және сипаты.

Қызметкердің қанағаттанарлықсыз жауаптары бақылауды дұрыс қолданбағандығын көрсетуі мүмкін.

Қызметкердің жұмысын бақылау ұқсас дәлелдемелерді береді. Бақылау процедуралары туралы дәлелдемелерді алуда сауалнама жүргізу және бақылау міндеттерін бөлу пайдалы құралдар болып табылады. Алайда, бақылау нәтижесінде алынған дәлелдемелер мынадай шектеулерді білдіреді:

- Оларға қадағалау болмаған жағдайда, қызметкер бақылауды әртүрлі жолдармен жүзеге асыра алады. Бақылау болған уақытта ғана дәлелдемелер қолданылады.

Бұл процедура қызметкердің рұқсатынсыз немесе кенеттен орындалуы тиіс.

Құжаттарды және жазбаларды тексеру қол қою транзакцияларының орны және растайтын мөртабандар болғанда қолданылады. Олар бақылау орындалды ма және кіммен орындалды дегенді көрсетеді. Орындауды талап етуді растамайтын кез келген құжат немесе жазба құжаттың дұрыстығына қарамастан ауытқу болып табылады.

Қосарланған мақсаттағы тесттер

Бақылауды қайталап жүргізу бұл қосарланған мақсаттағы тест, ол бақылау тестіне де және бөлшектердің елеулілігіне жүргізілетін тексеруге де дәлелдемелерді ұсынады. Егер мұндай тест қатені анықтаса, онда ол осындай қателердің алдын алуға арналған, орындалмаған бақылау құралдарын санауға негіз береді. Мысалы, тәуелсіз тексерулерді бақылау процедуралары үшін бекітілген прејскурантпен салыстыра отырып, сату бағасының шот-фактуралардағы тауар бірлігімен дұрыстығын тексеру үшін шоттарды тексеру бөлімінде екінші қызметкердің болуы талап етіледі. Бұл ретте қызметкер тәуелсіз тексеруді орындау нұсқаулары үшін шот-фактураның көшірмесіне өзінің аты-жөнін қояды. Осы бақылау процедураларында тестілеу кезінде аудиторлар шот-фактураларда қызметкердің аты-жөнінің болуын тексереді және шот-фактураға жіберілген бағаларды бекітілген прејскурантпен салыстыра отырып, процесті қайтадан орындайды. Мұндай тест бақылау тесттері ретінде және бөлшектердің мәні бойынша тексеру процедураларын еселейді. Өйткені кез келген табылған қателер тиісті тәуелсіз тексерулердің орындамағанын, сондай-ақ тіркелген операциялардағы ақшалай мәндегі

кателерді дәлелдейді. Осы үлгідегі тестілеуді орындау кезінде аудиторлар бақылау тиімділігінде шоттарындағы ақша қателерлеріне қатысты дәлелдемелерді алуды қамтамасыз ету үшін тест әзірлеу кезінде сақ болуы тиіс. Аудиторлар сондай-ақ, алынған дәлелдемелерді бағалау кезінде абай болуы керек.

Бақылау сынағының мерзімдері

Бақылау тестінің уақыты есепті кезеңге қатысы бар есепті кезеңнің бөлігіне жатады. Жоспарлы бақылау тестері аралық жұмыс кезінде орындалады, ол аудиттелетін жылдың соңына дейін бірнеше ай бұрын орындалуы мүмкін. Сондықтан бұл тесттер тек жыл басынан бастап, тест болатын күнге дейінгі аралықта бақылау тиімділігі туралы куәландырады.

Жылдың соңына дейін қосымша бақылау тестін жүргізу қажеттілігі мыналарға тәуелді:

- Қалған кезеңнің ұзақтығына;
- Аралық тестілеуден кейін бақылауда елеулі өзгерістердің пайда болуы, нәтижесінде аудиторлар ішкі бақылау құрылымы бойынша өз түсінуін қайта қарастырады;
- Жылдың соңына дейін шоттар сальдосындағы бөлшектердің елеулілігін тексеруді өткізу туралы шешімге (мысалы, жылдың соңына дейін бір ай бұрын сауда-дебиторлық берешекті растау), бақылау процедуралары күшінде қалады дегенді растауға, мәні бойынша тексеру процедуралары кезеңмен және жылдың аяқталу арасындағы күнмен өткізілуіне.

Тесттер көлемі

Неғұрлым кең таралған бақылау тесттері бақылаудың операциялық тиімділігіне көп дәлелдемелер береді. Мысалы, сол бір бақылау процедурасы туралы бір адамнан артық сұраса, бұл бір сауалнамаға қарағанда, көп дәлелдемелер береді; осыған ұқсас, құжаттардағы аты-жөні немесе қол қоюды неғұрлым мұқият тексерсе, бұл бақылау процедураларының орындалуын көрсетеді, құжаттардың аздаған санына қарағанда көп дәлелдемелер береді. Бақылау тестінің көлемі аудитор жоспарлаған, бағаланған бақылау тәуекелінің деңгейімен анықталады. Неғұрлым кең таралған тесттер орта деңгейдегілерге қарағанда, төмен деңгейлі бақылау тәуекелін бағалау үшін қажет. Бұл дұрыс мағынаға қайшы болып көрінуі мүмкін, бірақ есте болғаны абзал, бақылау тәуекелін бағалау, сайып келгенде, бақылау ортасымен және бақылау құралдарын ұйымдастырумен шектеледі. Бақылау тәуекелі орташа болған жағдайларда мәні бойынша тексеру процедураларының орындалуынан тиісті стратегия үлкен сенімділікпен алынатын еді.

Компьютерлік ақпараттық жүйедегі бақылау тестері

Ерекше мәселе бағдарламаланған қолданбалы бақылау құралдарын тестілеу кезінде туындайды, оның орындалуы көзге көрінбейді. Осындай жағдайларда аудиторлар түрлі аудиторлық тексеру жүргізудің компьютерленген әдістемесін пайдаланады. Мысалы, тестілік деректер, біріктірілген тест жабдықтарын (АТК) және параллель модельдеулер сияқты тәсілдерді қолданады.

Тестілік деректер

Тестілік деректердің талдау тәсіліне сәйкес аудиторлармен жалған операциялар дайындалады және кәсіпорынның бағдарламалық қамтамасыз етілуін аудитор қадағалап өңдейді. Тестілік деректер аудиторлар тексергісі келетін әрбір жарамды немесе жарамсыз шарттар үшін бір операциядан тұрады. Мысалы, жалақының тестілік деректеріне жарамды ретінде сондай-ақ артық жұмыс уақыты үшін ақы төлеудің ретсіз шарты қамтылуы мүмкін. Содан соң тестілік деректерді өңдеу бақылаудың операциялық тиімділігін анықтау үшін аудитормен күтілетін нәтиже шығыс деректерімен салыстырылады. Тестілеуге қатысты мұндай тәсіл қарапайым, тез әрі арзан. Алайда, аудитте бұл әдістің мынадай кемшіліктері бар:

- Әдіс тестіленетін бағдарламада бақылау элементі қызметінің болуына ғана тест болып табылады;
- Іс-жүзінде өңделген жүйедегі құжаттамаларда тексерудің жоқтығын көрсетеді;
- Компьютер операторлары тестілік деректердің орындалып жатқандығын біледі, олар шығыс ақпараттың анықтылығын азайтуы мүмкін біледі.
- Тест көлемі аудитордың елестетуімен және қосымшадағы бақылау элементтері туралы білімімен шектеледі.

Интеграцияланған тесттік жабдық

АТҚ тәсілі тестілік деректерді пайдаланудағы кейбір шектеулерді жеңеді. Бұл жай компьютерлік ақпараттық жүйе шеңберінде шағын жүйені (шағын компания) құруды талап етеді. Бұл жалған негізгі файлдарды құру арқылы қол жеткізілуі мүмкін немесе қолданыстағы кәсіпорынның файлдарға жалған негізгі есептік жазбаны қосу арқылы жеткізіледі. Іс-жүзіндегі операциялармен бірге жалған басты файлдармен сәйкес жүйеге арнайы кодталған тестілік деректер енгізіледі. Тест деректері операциялардағы қателердің барлық түрлерін және пайда болуы мүмкін ерекшеліктерді қамтуы тиіс. Осылайша, тест деректері сол бағдарламаланған бақылау құралдарына ұшырайды, оған нақты деректер ұшыруы мүмкін. Жалған файлдың кіші жүйесі үшін жеке шығыс жинағы құрылады. Нәтижелерін аудиторлар күтілетін нәтижелермен салыстыратын болады.

АТҚ тәсілінің кемшілігі, мұндағы тәуекелдің қателері аталған кәсіпорындарда құрылуы мүмкін. Сонымен қатар жалған деректерді орналастыру үшін кәсіпорынның бағдарламасын өзгерту қажет болуы мүмкін.

Параллель модельдеу

Параллель модельдеу аудитормен бақыланатын бағдарламалық қамтамасыз етуді пайдалана отырып, кәсіпорынның нақты деректерін қайта өңдеуді қамтиды. Бұл әдісте бағдарламалық қамтамасыз ету кәсіпорынның нақты деректері бойынша өңдеудің шығарылуы немесе модельдеуі үшін арналған, сол себепті солай аталды. Мұндай тәсіл кәсіпорынның файлдарын растамайды және тәуелсіз компьютерлік жабдықтармен өткізілуі мүмкін емес. Оның мынадай артықшылықтары бар:

- Нақты деректер пайдаланылады, олардың бастапқы құжаттары мен келісімдеріне бақылау жолымен операцияларды аудиторлар тексеруі мүмкін;
- Іріктеме мөлшері салыстырмалы түрде шағын қосымша шығындармен көбейтілуі мүмкін;

- Аудиторлар өз бетінше тест өткізе алады.

Егер аудиторлар параллель модельдеуді пайдалануды шешсе, онда олар модельдеу үшін таңдалған деректер объектісінің нақты операцияларына репрезентативті болуын ойластыру керек. Олар бағдарламаланған бақылау элементтерінің қосымшаларында табылған қателерді қамтиды. Кәсіпорын өңдеу кезінде анықталған қателер нәтижесінде, кіріс деректерін түзеткен кезде проблема болуы мүмкін.

Бақылау тесттеріне арналған аудит бағдарламалары

Бақылау тестінің көлемі мен уақытының салыстырмалы сипатына қарай аудитордың шешімі аудит бағдарламасында және тиісті жұмыс құжаттарында құжатталған болуы шарт. Қолма-қол төлеу құралдары операцияларының бақылау тесті үшін аудит бағдарламасының үлгісі 7.7- кестеде көрсетілген. Бағдарламада көрсетілген бекіту үшін тестті орындау кезінде пайдаланылатын процедуралар тізімделген. Сондай-ақ ондағы бағандарда мыналар көрсетілген:

- Жұмыс құжаттарына айқыш сілтемелер, оларда тест нәтижелері құжатталған;
- Тестті кім орындады;
- Тестті кім аяқтады.

Amalgamated Products Limited		Құрастырылған	Мерзімі
Жоспарлы бақылау тестері – Қолма-қол төлем операциялары		Тексерілген	Мерзімі
Аяқталатын жыл, 31 желтоқсан 20X1			
Жұмыс құжаты			
Сілтеме	Алғышарт/Бақылау тесті	Аудитор	Мерзімі
	<p>Пайда болудың мәні</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Қолма-қол төлем журналынан қолма-қол төлем операцияларының іріктеулерін таңдау және тиісті бекітілген төлем тапсырмаларының және растайтын құжаттардың болуын анықтау. 2. Төленген шот-фактураларды және (1) тармағынан жоғары «Төленді» деген мөртабанның болуын растайтын құжаттарды зерттеу. 3. Өнім берушілер шот-фактураларын бекіту бойынша міндеттерді бөлуді енгізу және чектерге қол қою. 4. Пайдалану дәлелдемелерін және нөмірленген чектерді есепке алуды зерттеу және ақшалай төлемдер журналындағы чектер нөмірлерінің жүйелілігін тексеру. 5. Өтініш ережесін зерттеу және пайдаланылмаған чектерді сақтау. <p>Нақтылық және бағалау</p> <ol style="list-style-type: none"> 6. Жоғарыда (1) - тармақта таңдалған операциялар үшін тәуелсіз тексеру дәлелдемелерін зерттеу, жеткізушілердің растайтын шот-фактурасымен және сынақ нәтижелері бойынша чек бөлшектерін келісу. 7. Мерзімді бөлуді таңдау және тәуелсіз тексеру дәлелдемелерін тексеру, берілген чектерді қолма-қол төлемдер өткізбесімен және сынақ нәтижелері бойынша күнделікті қорытынды сомасын келісу. 8. Тәуелсіз банктік салыстырып тексеру. (Ескерту: 7 және 8 қадамдар толықтығы туралы бақылауды куәландырады) 		

7.7-сурет. Тексеру процедуралары үшін аудиттің бағдарламасы суреттелген

7.7-суретте көрсетілгендей, тесттің дәрежесі және уақыты туралы егжей-тегжейлі ақпарат аудит бағдарламасында немесе жұмыс құжаттарында көрсетілуі мүмкін. 7.7-суретте көрсетілген аудиттің ресми бағдарламасында аталған тесттер ықтимал бақылау тестінен алынған, олар 7.2-кестенің 3-бағанында көрсетілген. Тесттердің кейбіреуі қайта топтастырылған және бекітулер бойынша топтастырылған. Баламалы тәсіл олардың тиімділігін арттыру үшін тесттер қайта бөлуді білдіреді, яғни 1,2-тесттер және 6-ы қосып топтастыра, бұл 1-тесттегі таңдап алынған іріктеуге арналған тест. Олар бірге орындалады.

Ішкі аудиторларды пайдалану

Көптеген бөлімшелері (мысалы, Dixons and Abbey) немесе көптеген филиалдары (мысалы, Pearsons және Diageo) бар компаниялар, әдетте ішкі аудиторларды пайдаланады. Егер ұйымда әркез ішкі аудит функциясы бар болса, онда аудиторлар өзінің аудиторлық жұмысын ішкі аудиторлардың аудиторлық жұмыстарымен үйлестіруі мүмкін және/немесе аудитте тікелей көмек көрсетуге ішкі аудиторларды пайдалануы мүмкін.

Ішкі аудиторлармен үйлестіру

Әрбір бөлімшеде немесе филиалда ішкі аудиторлар әдетте, өз міндеттері шегінде ішкі бақылауды қадағалайды. Мерзімдік шолу мониторингте қамтылуы мүмкін. Мұндай жағдайларда тәуелсіз аудиторлар ішкі аудиторлармен жұмыстарын үйлестіруі мүмкін, олай болмаған жағдайда кәсіпорында бақылау тесті жүргізілетін орындар саны азайтылады. Аудиторлар алдымен ішкі аудиторлардың жұмысының тиімділігін қарастыруы тиіс:

- Олардың ұйымдық мәртебесін назарға ала отырып:
 - Олар басшылықтың ең жоғары деңгейіне есеп бере ме?
 - Олар операциялық жауапкершіліктен босатылмаған ба?
 - Олар тәуелсіз аудиторлармен еркін қарым-қатынас жасай ала ма?

• Жұмыс көлемін айқындай отырып, атап айтқанда, басшылық олардың ұсыныстарын ескере ме;

• Олардың техникалық құзыреттілігі бағалана ма;

• Олардың жұмысы тиісті кәсіби қамқорлықпен орындалып жатқанына көз жеткізіле ме.

Жұмысты үйлестіру кезінде аудиторлар ішкі аудит бөлімі жұмысының сапасын бағалауы тиіс. 610 АХС, ішкі аудит жұмысын қарастыруда тәуелсіз аудиторлардан мыналарды растауды талап етеді:

- Жұмысты ішкі аудиторлар ретінде техникалық даярлығы мен біліктілігі бар тұлғалардың жүзеге асыруы;
- Көмекшілердің жұмысы тиісті түрде бақыланады, тексеріледі және құжатталады;
- Жасалынатын қорытындыларға дұрыс негіз ретінде алынған аудиторлық дәлелдемелердің жеткілікті болуы;
- Жасалған тұжырымдар осы жағдайларда орынды болып табылады;
- Ішкі аудитпен дайындалған кез келген есептер орындалған жұмыстың нәтижелерімен келісіледі;

- Ішкі аудиторлармен ашылған кез келген кемшіліктер немесе қарапайым мәселелер тиісті түрде шешіледі.

Ішкі аудиторлармен жұмысты үйлестіру кезінде аудиторлар олармен мерзімді кездесулерді жүргізуді тиімді деп есептеуі мүмкін. Олардың жұмыс кестелерін қарау, жұмыс құжаттарын бақылау және ішкі аудит туралы есептерін қарау тиімді деп саналуы мүмкін.

Бақылау тәуекелінің қорытынды бағасы

Қаржылық есептіліктің алғышарттары үшін бақылау тәуекелінің қорытынды бағасы дәлелдемелерді бағалауға негізделген, ішкі бақылаудың тиісті компоненттерін түсінуді алу үшін процедуралар нәтижесінде алынған (i) және (ii) тиісті бақылау тесті. Дәлелдемелердің әртүрлі типтері бақылаудың тиімділігі туралы қорытындыны растаған кезде сенімділік дәрежесі артады. Керісінше, олар түрлі тұжырымдарды қолдаса, сенімділік дәрежесі азаяды; мысалы, қызметкердің аты-жөні бақылау процедураларының орындалуы туралы куәландыратын құжаттарда үнемі жүруі мүмкін, бірақ құжаттарды парафирлеген аудитор тұлғасының сауалнамасы қызметкер қолданылатын бақылау рәсімін түсінбейді дегенді растауы мүмкін. Ауызша дәлелдемелер құжаттардағы аты-жөнін тексеру кезінде алынған сенімділікті азайтуы мүмкін.

Дәлелдемелерді бағалау сандық және сапалық бағалауды қамтиды. Бақылау процедурасы тиімділігінің қорытындысын жасау кезінде аудиторлар бақылау құралдарының (әдетте айқын пайызбен) дұрыс жұмысынан жиілікке қатысты рұқсат етілген ұсынымдарды жиі қолданады. Егер нәтижелер аудиторларды ауытқу жиілігі аз немесе қол жетімді деңгейге тең дегенді жасасуға мәжбүрлейтін болса, онда бақылау құралдарының жұмысы тиімді болып есептеледі. Мұндай қорытынды шығаруда аудиторлар ауытқу себептерін қарастыруға тиіс. Мысалы, аудиторлар тәжірибелі қызметкерімен жасағанға қарағанда, бітірушілердің шақырылған ауыстыруына шамадан тыс ауытқуларға ерекше мән беруі мүмкін. Сондай-ақ, тиімділікті анықтау үшін ауытқу абайсыз қателермен немесе әдейі бұрмаланумен (қабілеті) байланысты ма деген қорытындыға келу маңызды. Неғұрлым жиі ауытқулардағы туындаған қателерге қарағанда, ережелердің сақталмау салдарынан бір рет болған ауытқудың дәлелдемелері аудиторлар үшін неғұрлым маңызды болуы мүмкін. Ауытқудың сипаты мен жиілігі туралы қорытынды жасалған кезде рұқсат етілген деңгейден жоғары болса, алдын ала бағаланатын бақылау тәуекелінің деңгейі расталады. Бұл жағдайда аудиторлар мәні бойынша тексеру процедурасы үшін аудиттің бағдарламасын қайта қарауы тиіс. Бастапқыда жоспарланғанға қарағанда бақылау тәуекелінің неғұрлым жоғары деңгейін көрсететін немесе осы нақты бекітудің елеулі стратегиясын қабылдау.

Ішкі бақылау мәселелерінің коммуникациясы

260 АХС (қайта қаралған және өзгертілген), корпоративтік басқаруға жауапты тұлғалармен ақпараттық өзара іс-қимыл аудиторлардан ішкі бақылаудағы тәуекелді бағалау процесінің нәтижесінде пайда болған маңызды кемшіліктер туралы хабарлауды талап етеді. Осындай есептердің формасы мен мазмұны келесі тарауда түсіндірілетін болады.

ҚОРЫТЫНДЫЛАР

- Бақылау құралдарының тесті тексерілетін кезең ішінде бақылау құралдарын дәйекті және тиімді қолдануға қатысты дәлелдемелерді ұсыну үшін тағайындалған.
- Жоспарлы бақылау тесті бақылауды алдын ала бағалау бақылау тәуекелінен аз деп бағалағанда орындалады. Ал аудиторлар неғұрлым төмен бағаланатын бақылау тәуекелінің деңгейіне негізделген аудит стратегиясын қабылдайды. Осындай жоспарланған тесттер бірінші кезекте бақылаудың операциялық тиімділігін бағалауға бағытталған. Тестілеудің мақсаты белгіленген бақылау шаралары бақылау тәуекелін алдын ала бағалауынан ауытқу жоққа шығарыла ма дегенді анықтау болып табылады.
- Бақылау тесті қызметкердің бақылау процедуралары сауалнамасын, тексеру құжаттарын және аудиторлардың бақылау процедураларының орындалуын қамтуы мүмкін.
- Бақылау процедураларын қайта жүргізу жиі елеулі дәлелдемелерді, сондай-ақ бақылау тиімділігінің дәлелдемелерін береді.
- Бақылау, әдетте, аралық аудит кезінде тексеріледі. Есеп жүйелеріндегі өзгерістерге және ішкі бақылауға, бақылау тәуекелінің елеулі элементтерін бақылау жыл соңына дейін тексерілуі мүмкін.
- Тестілеу дәрежесі бақылау тәуекелінің жоспарлы бағалауымен анықталады. Алайда, жоспарланған бақылау тәуекелінің деңгейі бақылау ортасын бағалауды белгілейтін шектеулерден немесе ұйымды басқарудың жекелеген элементтерінің тиімділігінен аспауы тиіс.
- Бақылау тестінің орындалуы жұмыс құжаттарында құжатталады және аудит бағдарламасына жазылады.
- Егер бақылау тестін жүргізу кезінде тәуелсіз аудиторлар ішкі аудит функциясының тиімділігіне қанағаттанған жағдайда ішкі аудиттің жұмысы ескерілуі мүмкін.
- Бақылаудың бағасы тиісті дәлелдемелерді растайтын әсер ретінде, сондай-ақ тиісті емес дәлелдемелердің теріс әсері ретінде ескеріледі.
- Түпкілікті қорытындыға кіріспес бұрын, олар жалпы бақылау тиімділігіне қатысты ма деген ауытқуды сапалы бағалауы қажет.

ТҮЙІНДЕМЕ

Ішкі бақылау ұйымның тиімді жұмыс үшін маңызды. Аудиторлар үшін аудитті жоспарлауда кезінде ішкі бақылауды түсініп, бақылау тәуекеліне байланысты нақты проблемаларды анықтау маңызды болып табылады. Аудиторлар ішкі бақылау жүйесін түсініп алып, ең бастысы бақылау процедураларын ұйымдастыру тиімділігін бағалауды негізге ала отырып, бақылау тәуекелін алдын ала бағалауды өткізуі тиіс. Егер алдын ала бағалау нақты алғышарттар үшін бақылау тәуекелі жоғары болуы мүмкін дегенді көрсетсе, онда аудиторлар бақылау тәуекелінің бағалық деңгейінен неғұрлым төмен аудит стратегиясын таңдай алады. Содан кейін аудиторлар осы бағалауды негіз ретінде

растау үшін бақылаудың операциялық тиімділігін тексеруге және одан әрі мәні бойынша тексеру процедураларының деңгейін азайтуға кіріседі. Бағалаудың маңызды жанама әсері және ішкі бақылауды тестілеу басшылыққа ішкі бақылаудың елеулі кемшіліктері туралы ұсынысты беру мүмкіндігі болып табылады.

ҚОСЫМША ӘДЕБИЕТТЕР

American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) Control Risk Audit Guide Task Force (1990) Audit Guide: Consideration of the Internal Control Structure in a Financial Statement Audit. AICPA, New York.

Bodine, S.W., Pugliese, A. and Walker, P.L. (2001) A road map to risk management. *Journal of Accountancy*, (December), 192.

Committee of Sponsoring Organisations of the Treadway Commission (COSO) (1992) *Internal Control – Integrated Framework.* AICPA, New York.

D'Aquila, J.M. (1998) Is the control environment related to financial reporting decisions? *Managerial Auditing Journal*, 13 (8), 472–8.

Lindow, P.E. and Race, J.D. (2002) Beyond traditional audit techniques. *Journal of Accountancy*, 194 (1), 28–33.

Little, A. and Best, P.J. (2003) A framework for separation of duties in an SAP R/3 environment. *Managerial Auditing Journal*, 18 (5), 419–30.

McKillop, G. and Shackall, M. (1997) Fraud control: Best practice in business. *Australian Accountant*, (October).

Morrill, C. and Morrill, J. (2003) Internal auditors and the external audit: a transaction cost perspective. *Managerial Auditing Journal*, 18 (6), 490–504.

Myers, R. (2003) Ensuring ethical effectiveness. *Journal of Accountancy*, 19 (2), 28–33.

Spencer-Pickett, K.H. (1998) Diary of a control freak: The manager's guide to internal control. *Managerial Auditing Journal*, 13 (4/5), 210–332.

Thomas, A. and Gibson, K. (2003) Management is responsible too. *Journal of Accountancy*, 195(4), 53–5.

Turpen, R. (1997) Fraud prevention and the management accountant. *Management Accounting (USA)*, 78 (2), 34–7.

Vanasco, R. (1998) Fraud auditing. *Managerial Auditing Journal*, 13 (1), 4–71.

Wells, J.T. (2002) Occupational fraud: The audit as deterrent. *Journal of Accountancy*, 193 (4), 24–8.

Willingham, J. J. and Wright, W.F. (1985) Financial statement errors and internal control judgments. *Auditing: a Journal of Practice and Theory*, 5 (1), 57–70.

York, D. (1997) Assessing risk. *Accountancy*, (February), 76.

7.А-қосымшасы

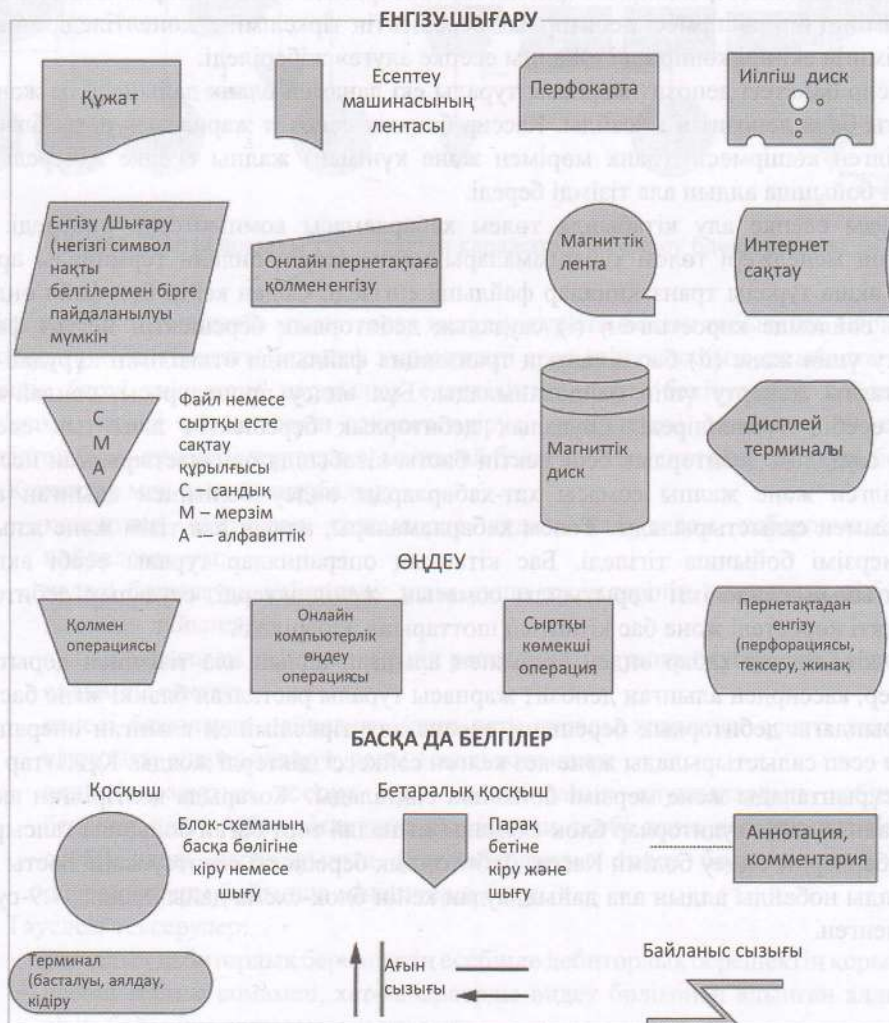
Блок-сұлбаны жасау жөніндегі нұсқаулық

Блок-сұлбаны жасау бұл шығармашылық тапсырма, кез келген екі адам блок-сұлбаның суретін салып, дәл сондай етіп осы жүйе үшін жасауы екіталай. Ең көп

пайдаланылатын блок-сұлбаның белгілері 7.8-суретте көрсетілген. Кейбір фирмалар бұл негізгі белгілерді арнайы кең белгілер жиынтықтарымен толықтырады.

Блок-сұлбалардың төрт негізгі компоненттерін толықтыруға (тарауда сипатталғандай), қажетті блок-сұлбаны дайындау кезінде мынадай пайдалы ұсыныстар беріледі:

- Блок-сұлбаға қосуға керек операциялар класын (тар) анықтау;
- Сұхбат арқылы ақпарат жинау, бақылау және құжаттарды шолу;
- Блок-сұлбалар үшін (мысалы, бөлімдердің қызметін немесе жекелеген тұлғаларды ұсынуға қажетті бағанының саны мен тәртібі) ұйымдастыру пішімін ұсыну және болжалды нобайын дайындау;
- Дұрыс белгілерді мұқият таңдай отырып, блок-сұлбаны дайындау;
- Блок-сұлбаның толықтығы мен дәлдігін тестілеу, ол арқылы жорамалданған операцияны тексеру.



7.8-сурет Графикалық бейнелеудің белгілері.

Бұны суреттеу үшін, мысалы, аудиторлар Hayes компанияның пошталық ақша түсімдерінің өңделуін сипаттайтын блок-схемасын дайындағысы келеді. Төмендегі өңдеу жүйесі деректерінің сипаттамасы ұйым қызметкерінің жүргізген сауалнамасы, бақылау және құжаттарды қарауы арқылы алынған ақпаратқа негізделеді. (Назар аударыңыз, 7.4-суретте көрсетілгендей, бұл жүйені кеңейту)

Hayes компаниясы - пошталық ақша түсімдерін өңдеу

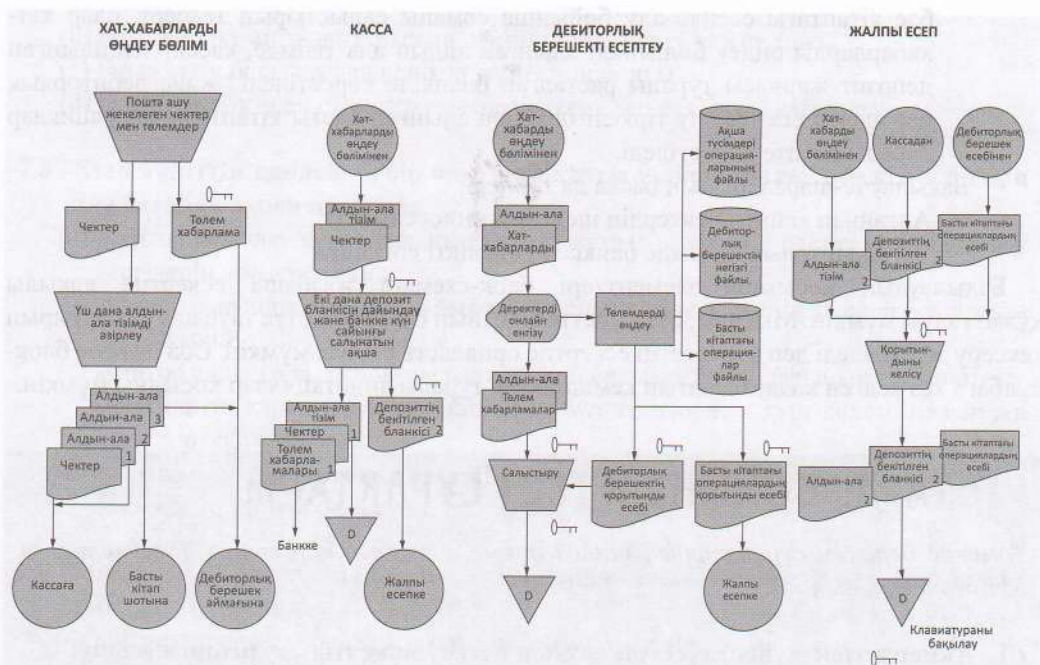
Клиенттердің поштамен алынған барлық түбіртектері алдын ала басылған төлем хабарламасымен қоса жүреді (клиентке бастапқыда жазып берілген шот - фактуралардың төменгі бөлігі). Өңдеу бөлімінде чектер және төлем хабарламасы бөлінеді. Чектер шектелген индоссаментпен белгіленеді (тек банк жарнасы үшін), ал чектердің тізімі (алдын ала тізім) үш данамен жасалады және жинақталады. Содан кейін чектер мен алдын ала тізімінің бір көшірмесімен кассаға жіберіледі. Төлем хабарламасы мен алдын ала тізімінің бір көшірмесі дебиторлық берешектің тіркеліміне жөнелтіледі, ал алдын ала тізімінің екінші көшірмесі «Жалпы есепке алуға» жіберіледі.

Кассир банктегі депозит жарнасы туралы екі данамен бланк дайындайды және күн сайынғы банк депозитін жасайды. Кассир банктік депозит жарнасы туралы бланкінің тексерілген көшірмесін (банк мөрімен және күнімен) жалпы есепке жібереді және мерзімі бойынша алдын ала тізімді береді.

Сатуды есепке алу кітабында төлем хабарламасы компьютерде өңделеді. Сату бөлімінің менеджері төлем хабарламалары мәліметтерін онлайн терминалы арқылы түскен ақша туралы транзакциялар файлына енгізеді. Содан кейін бұл файл өңделеді (келесі сөйлемде көрсетілген) (i) саудалық дебиторлық берешектің негізгі файлын жаңарту үшін және (ii) бас кітаптың транзакция файлында өткізілімді құрудан кейін бас кітапты жаңарту үшін пайдаланылады. Бұл өңдеу процедурасы, сондай-ақ екі баспа есебін түрлендіреді. Саудалық дебиторлық берешектің жиынтық есебінде жалпы саудалық дебиторлық берешектің басты кітабында орналастырылған несиелер көрсетілген және жалпы сомасы хат-хабарларды өңдеу бөлімінен алынған алдын ала тізіммен салыстырылады. Төлем хабарламалары, алдын ала тізім және жиынтық есеп мерзімі бойынша тігіледі. Бас кітаптың операциялар туралы есебі ақшалай қаражатының күнделікті қорытынды сомасын, жеңілдіктерді, саудалық дебиторлық берешекті көрсетеді және бас кітаптың шоттарына жіберіледі.

Бас кітапта хат-хабар өңдеу бөлімінен алынған алдын ала тізімінен қорытынды деректер, кассирден алынған депозит жарнасы туралы расталған бланкі және бас кітап шоттарындағы дебиторлық берешекті есепке алу тіркелімінен алынған операциялар туралы есеп салыстырылады және кез келген сәйкессіздіктерді жояды. Құжаттар содан кейін сұрыпталады және мерзімі бойынша сақталады. Жоғарыда келтірілген ақпарат қаралғаннан кейін аудиторлар блок-схеманы мынадай төрт баған бойынша тапсырады: Хат-хабарларды өңдеу бөлімі, Касса, Дебиторлық берешекті есептеу және Басты кітап. Болжалды нобайды алдын ала дайындаудан кейін блок-схема дайындалды, 7.9-суретте бейнеленген.

ауд
мү
бак
көр



7.9-сурет. Пошта арқылы түскен ақша қаражатының өңдеу блок-сұлбасы.

Айта кетелік, блок-сұлба мақсаттарға жетудің құралы болып табылады. Блок-сұлба аудиторларға қолданыстағы бақылау элементтері арасындағы қарым-қатынасты көруге мүмкіндік беруі тиіс және қаржылық есептіліктің нақты бекітулеріне байланысты бақылаудың негізгі элементтерін сәйкестендіруді жеңілдетеді. Мысалы, 7.9 -суретте көрсетілген блок-сұлбаны зерттеуден мынадай бақылау элементтерін байқауға болады:

- Құжаттар мен есептік жазбалар:
 - клиенттер қайтарған төлемдерде алдын ала төлем хабарламаларының пайдаланылуы;
 - келесі бақылауда пайдалану үшін ақша түсімдерінің алдын ала тізімін үш данамен дайындау;
 - келесі бақылауда пайдалану үшін расталған (расталған түбіртек) депозиттік салымды сақтау;
 - келесі бақылауда пайдалану үшін сату туралы жиынтық есепті және бас кітаптағы операциялар туралы есепті жинақтау;
 - ақша қаражатын есепке алу және сатып алушылардың дебиторлық берешегіндегі (бас кітаптағы шоттардың есебі және дебиторлық берешек есебі) ақша қаражатының (хат-хабарларды өңдеу бөлімі және касса) операциялары бойынша міндеттерді бөлу.
- Тәуелсіз тексерулер:
 - саудалық дебиторлық берешектің есебінде дебиторлық берешектің қорытынды есебін жалпы сомамен, хат-хабарларды өңдеу бөлімінен алынған алдын ала тізім бойынша салыстырып тексеру;

– бас кітаптағы есепке алу бойынша соманы салыстырып тексеру, олар хат-хабарларды өңдеу бөлімінен алынған алдын ала тізімде, кассирден алынған депозит жарнасы туралы расталған бланкіде көрсетіледі және дебиторлық берешекті есепке алу тіркелімдерінен алынған басты кітаптағы операциялар туралы есепте көрсетіледі.

• Бақылау іс-шараларының басқа да түрлері:

- Алғаннан кейінгі чектердің шектеулі индоссаменті;
- Чектерді толық көлемде банкке күнделікті енгізілуі.

Бақылаудың қосымша элементтері блок-схемаға жазбаша ескертпе арқылы құжатталуы мүмкін. Мысалы, бұл суретте ай сайын банктік шотта тәуелсіз салыстырып тексеру жүргізіледі деп көрсететін ескертпе орналастырылуы мүмкін. Сол сияқты блок-сұлбаға кез келген қадағаланатын кемшіліктер туралы аннотациялар қосылуы мүмкін.

ТАРАУ БОЙЫНША ТЕСТ СҰРАҚТАРЫ

Төменде берілген сұрақтардың ішінен дұрыс жауабын көрсетіңіз. (жауаптарын 381 беттен қараңыз)

7.1. Ақпараттық жүйені түсінуді алудың негізгі мақсаты - аудиторға ұсыну:

- (a) компания туралы жалпы пікірді қалыптастыру кезінде аудиторлық дәлелдемені пайдалану үшін.
- (b) аудиторлық дәлелдемелерді жинақтау процедураларын әзірлеу үшін жеткілікті түсіну.
- (c) аудитордың пікірін білдіруге қажетті жеткілікті дәлелдемелер.
- (d) кәсіпорын ішкі бақылауының барабарлығы туралы пікірді білдіру үшін жеткілікті түсіну.

7.2. Төмендегілердің қайсысы бухгалтерлік есеп жүйесін түсінуді құжаттандыру әдісі болып табылмайды?

- (a) Ішкі бақылау бойынша сұрақ кітапшасы.
- (b) Бағаланған ішкі бақылаудың бақылау тізімі.
- (c) Баяндау сипаттамасы.
- (d) Блок-схеманың жүйесі.

7.3. Кәсіпорынның ақпараттық жүйесінің блок-схемасы туралы жасаған аудитордың схемалық ұсынуы аудиторлықбілдіреді.

- (a) бақылау тестілерінің бағдарламасын
- (b) жүйені түсінуін
- (c) Қолданыстағы жүйені ескере отырып, ықтимал болып табылатын ережелерді бұзудың түрлерін түсінуді
- (d) Бақылау тәуекелін бағалауды құжаттау

7.4. Төмендегілердің қайсысы бақылау ортасын түсінуді алу үшін орынды болмас еді?

- (a) Ішкі аудит бөлімнің болуы.

- (b) Реттеуші орган талаптарының сақталуын көрсету қажеттілігі.
- (c) Бюджеттік бақылаудың сенімді жүйесінің болуы.
- (d) Бухгалтерлік есеп стандарттарына сәйкес есеп саясатын қабылдау.

7.5 Егер аудиттің қандай да бір нақты мақсаты үшін бақылау тәуекелін алдын ала бағалау төмен болғанда:

- (a) аудитор бақылау құралдарының тиімді жұмыс істейтінін растау үшін бақылау тестілерін орындауы тиіс
- (b) аудитор елеулілік бойынша төмендетілген тестілеу деңгейін тікелей орындауға өтуі мүмкін
- (c) аудитор алдын ала бағалауды растау үшін бақылау құралдарының тестін өткізу мүмкіндігін қарастыруы мүмкін, егер бұл аудиторлық күш көлемін азайтуға әкелсе, өткізуге болады.
- (d) аудитор бақылау тестінің көлемін азайтуы мүмкін, олай болмаған жағдайда бақылау тәуекелін бағалауды растау қажет.

7.6 Міндеттерді бөлісу мынадай жағдайларда қамтамасыз ету құралы болып табылады, мысалы:

- (a) Қызметкерлер арасында сөз байласу орындалмағанда
- (b) Орындалуы және дәлдігі тәуелсіз тексерілгенде
- (c) Басшылық орнатылған бақылау элементтерін өзгерте алмағанда
- (d) Қызметкерлер өз міндеттерінің қалыпты жағдайларында қателерді аяқтай алмағанда немесе заң бұзушылықтарды жасыра алмағанда.

7.7 Аудиторлар мәні бойынша тексеру процедураларының көлемін азайту үшін бақылау процедураларына барынша сенім артуы, ол былайша анықталады:

- (a) бақылау тестінің операциялық тиімділік нәтижелерімен.
- (b) қателерге тосқауыл қойылады немесе уақытылы табылады деген сенімділікті қамтамасыз ету үшін әзірлеу тиімділігін.
- (c) бақылау тестілерінен жеткілікті дәлелдемелер алынған және олар тиімді жұмыс істеуімен
- (d) аудитке күш салудың қысқаруы, оларға бақылау құралдарына сенімділік есебінен қол жеткізуге болады.

7.8 Жыл сайынғы аудит шегінде барлық төлемдер тиісті түрде шешілді деген дұрыс сенімділікті алу үшін шот-фактураларды таңдаудың қайсысы лайықты болуы мүмкін?

- (a) Ерікті түрде бір айды таңдау және осы айдағы әрбір шот-фактураны таңдау.
- (b) Барлық қаржы жылындағы 100 шот-фактуралардан кездейсоқ іріктеулерді таңдау.
- (c) Жыл ішінде көлемі 5000 фунт стерлингтен асатын барлық шот-фактураларды таңдау.
- (d) Жоғарыда көрсетілген тестердің барлығы қолайлы.

ТАЛҚЫЛАУҒА АРНАЛҒАН СҰРАҚТАР

- 7.1** Демеушілік ұйымдардың ішкі бақылау жөніндегі Комитетінің (COSO) басшылық принциптері бухгалтерлік есеп стандарттарымен ұсынылған қаржылық есептіліктің ұқсас принциптерін жалпы қабылданған бақылау саясатын қамтамасыз етудің негізі ретінде сипатталған. Оған тән бақылау шектеулері тұрғысынан осындай принциптерді ұсынудағы практикалық аспектілерді талқылаңыз.
- 7.2.** Аудиторды бірінші кезекте қаржылық есептілікті бақылау қызықтырады. Аудитор қолданылатын заңдар мен ережелерді тиімділікпен сақтауды және шығындар операциялары бойынша тиімді бақылау мәселесін қандай дәрежеде қарастыруы тиіс, ойланып көріңіз.
- 7.3** Шағын бизнесте кездесетін бақылау мәселелерін сипаттаңыз, мысалы, барлық есептік жазбалар бір жұмыс үстелі компьютерінде сақталған.
- 7.4.** (ӘДК (ICQ) ішкі бақылаудың сұрақ кітапшаларын пайдаланумен байланысты екі мәселе:
- "қолданылмайды" деген жауабы бар бірнеше сұрақтар;
 - сапалық аспектілерге тиісті дәрежеде қарамай, бақылаудың күшті тарапына нұсқау ретінде "иә" жауаптары тым оңай түсіндірілуі мүмкін.
- Жоғарыда көрсетілген проблемаларға нақты сілтеме жасай отырып, ӘДК артықшылықтары мен кемшіліктерін талқылаңыз.
- 7.5.** Аудиторда маңыздылығы бойынша бақылау процедурларын кеңейтумен байланысты соңғы шығын мен уақыт салдарынан болған жағымсыз бақылау тестілерінің нәтижелеріне қызығушылық туындайды. Бақылау тәуекелін өте төмен деңгейде бағалау стратегиясының мүмкіндігін қарастырыңыз.
- 7.5.** Ең төмен бағаланған бақылау тәуекелінің стратегиясын қабылдағанда аудиторларда маңыздылығы бойынша тексеру процедураларына байланысты соңғы шығындар салдарынан және уақыты бойынша болған қолайсыз бақылау тесті нәтижелерінің ырқына көнбеуі туындайды, осыны қарастырыңыз.
- 7.6.** Қазіргі уақытта аудиторлар қаржылық есептілік аудиті аясында бақылау кемшіліктерін табу және анықтау үшін қандай дәрежеде жауапты болатынын сипаттаңыз. Директорларға немесе қаржылық есептілікті сыртқы пайдаланушыларға қатысты бақылаудың әлсіз жақтарын табуда және есептілікте аудиторлар үлкен жауапкершілікті қабылдауы тиіс, осы аргументті қарастырыңыз.

КӘСІБИ ҚОЛДАНУ СҰРАҚТАРЫ

(Жауаптары 382-407 беттерде берілген)

7.1 Бухгалтерлік есептілік жүйесі және ішкі бақылау

Fabulous Fashion Ltd (FF) төрт жеке меншік колледждерді басқарады, олар сән индустриясында білім беруді және адамдарды оқытуды ұсынады. Оның екі жылдық курсына дизайн, тоқыма, сәнді киім өндірісі және бөлшек сауданы оқыту жатады. Сіз

2011 жылғы 30 маусымда аяқталған бір жылға аралық аудит өткізесіз. Әрбір колледждегі материалдық өңделмеген активтер активтерді есепке алу тіркелімінде ескеріледі. Олар колледждің әр жерінде және әрбір колледж басшысымен қолдауға ие. Жүйе төменде көрсетілгендей жұмыс жасайды:

- Жаңа активтерді алу үшін өтініш түрі толтырылады және әрбір колледж менеджерімен бекітіледі.
- Өтініш бас офиске жіберіледі, онда сатып алу бойынша қызметкер бекітуге арналған өтінішті тексереді және жаңа активті сатып алу тапсырысын аяқтайды.
- Құны 5000 фунт стерлингтен асатын активтер қаржы бухгалтерімен бекітіледі. Құны 20 000 фунт стерлингтен асатын барлық активтер директорлар кеңесінің мақұлдауын талап етеді.
- Тапсырысты жеткізу содан кейін жеткізушіге жіберіледі және көшірмесі бас офис орналасқан жердегі орталық дүкенге жіберіледі.
- Активтің барлық бөлшектері жүкті қабылдап алу актісі деректерімен және жеткізу тапсырысының көшірмесімен келісілгенін алушы қызметкер тексеріп, активті орталық дүкенде алады. Содан кейін алушы қызметкер компьютер көмегімен құрылған штрих-кодымен, сериялық нөмірі бар активті береді. Бұл штрих-код активте тіркеледі және қабылдау актісі мен өнім берушінің шотында жазылады.
- Колледждің тиісті менеджері жеткізуге тапсырыстың көшірмесін, өтініштің түпнұсқасын және актив штрих-кодын пайдалана отырып, активтер тіркеліміне жаңа активтердің деректерін енгізеді.
- Активті іске асыру үшін немесе есептен шығару үшін активтерді есептен шығару формасын колледждің тиісті менеджері толтырады, қол қояды және бас кеңсеге жіберіледі. Сату және есептен шығару қаржы бухгалтермен бекітіледі. Форманың көшірмесі бас кеңседе сақталады, ал бекітілген түпнұсқасы колледждің басшысына шешім қабылдау үшін қайтарылады. Содан кейін колледждің менеджері айналымнан тыс активтерді келесі есептен шығару үшін есепке алу тіркелімін жаңалайды.
- Активтер тіркелімі, FASt арнайы әзірленген айналымнан тыс активтердің компьютер жүйесінде сақталады және әрбір колледж менеджері ай сайын бас кітаппен салыстырады.
- FASt жүйесі тіркелімге активті қосу сәтінде колледж менеджері енгізген ставкасын пайдалана отырып, автоматты түрде ай сайынғы амортизацияны есептейді.

Талап етіледі:

- (a) сіз өз аудитіңіз кезінде сүйетенін ішкі бақылаудың бес артықшылығын анықтаңыз.
- (b) анықталған әрбір бақылау тиімділігін бағалау үшін бақылау тестін әзірлеңіз.

Дереккөз: Австралиядағы дипломды алған бухгалтерлер Институтының кәсіптік жыл Бағдарламасынан бейімделген, 1996 жыл 2-бухгалтерлік есеп модулі.

7.2. Ішкі аудит сенімділігі

Glebe көпшілікке танымал компания бөлшек сауданың бас кеңсесі болып табылады, бас дүкені мен Bigtown-де қоймасы және басқа 12 қалаларда қосымша дүкендері

бар. Соңғы жылдары компания өз ішкі аудитінің қызметін әзірледі. Ішкі аудит бөлімі қызметінің түрлеріне басқа да үлгілерді жатқызған:

- (a) Бухгалтерлік есеп жүйесі мен ішкі бақылаудың құжаттамасы және бағалау, белгіленген процедураға сәйкес тексеру, бақылау кемшіліктерін анықтау және бақылау процедураларын өзгертуге байланысты ұсыныстар;
- (b) Құрастырылған аудит құралдарын қолдану арқылы компьютерлік операциялардың мониторингі;
- (c) Дүкендерге тұрақты бару, оларға: қолма-қол ақшаны санау және қорларды түгендеудің мерзімдік бақылауы, сондай-ақ бірқатар бақылау тестілері мен сатып алу, жалақыны есепке алу және банктік операциялардың негізгі процедуралары.

Glebe компаниясының бас қаржы директоры: егер ішкі және сыртқы аудиторлармен жұмысты үйлестіру неғұрлым тиімді және қажетсіз қайталауды жою болса, сыртқы аудит үшін төлем айтарлықтай азайтылуы мүмкін деп санайды. Ол ішкі аудит жұмысына қатысты 610 АХС талаптарымен хабардар болуы тиіс.

Талап етіледі:

- (a) Сіздің фирмаңыз орындауға тиіс ішкі аудит қызметін бағалауды сипаттаңыз.
- (b) Бағалау ішкі аудит қызметінің барабарлығын растайтынын болжай отырып, сыртқы аудиторлар ішкі аудит жұмысының қандай дәрежесіне сүйенуі мүмкін, мынадай салаларда:
 - (i) бухгалтерлік есеп жүйесі мен ішкі бақылауды түсінуді алу және құжаттау;
 - (ii) бақылау құралдарының тестін өткізу;
 - (iii) ажырамас тәуекел мен бақылау тәуекелін бағалау;
 - (iv) (СААТ) компьютерлерін пайдалана отырып, аудит әдістерін пайдалануды талап ететін процедуралардың орындалуы;
 - (v) қолма-қол ақшаның және дүкендердегі қорлар бар болуына тест өткізу.

Дереккөз: 4-сұрақтан бейімделген, аудит Принциптері, 2000 жыл желтоқсан. АССА рұқсатымен шығарылады.

АУДИТОРЛЫҚ ІРІКТЕУ

8- ТАРАУ

ІРІКТЕУДІҢ НЕГІЗГІ ТҮСІНІКТЕРІ

- Іріктеу әдісінің тәуекелі және іріктеу әдісін қолданумен байланысты емес тәуекел
- Статистикалық және статистикалық емес іріктеу
- Іріктеуді тестілеудің басқа түрлері

АУДИТ ТЕСТТЕРІ ҮШІН ІРІКТЕУДІ ПАЙДАЛАНУ

- Іріктеуді жоспарлау
- Іріктеуді таңдау және тестілеу
- Нәтижелерді бағалау

СТАТИСТИКАЛЫҚ ІРІКТЕУ ӘДІСТЕРІ

- Сапалық белгілері бойынша іріктеу жоспарлары
- Айнымалыларды іріктеу жоспарлары
- Монетарлық іріктеу
- Статистикалық іріктеу әдісін таңдау

СТАТИСТИКАЛЫҚ ЕМЕС ІРІКТЕУ ӘДІСТЕРІ

- Статистикалық емес іріктеуді не үшін қолданады?
- Ресми және бейресми статистикалық емес іріктеу

ТҮЙІНДЕМЕ

СІЛТЕМЕЛЕР

ҚОСЫМША ӘДЕБИЕТТЕР

8А-ҚОСЫМШАСЫ

- Маңыздылығы бойынша бөлшектеп тестілеуді статистикалық емес іріктеу

8В-ҚОСЫМШАСЫ

- Монетарлық іріктеу

8С-ҚОСЫМШАСЫ

- Сапалық белгілері бойынша іріктеуді пайдаланып бақылауды тестілеу

8.D-ҚОСЫМШАСЫ

- «Орташа бірлікке» әдісін пайдаланып айнымалыларды классикалық іріктеу

ТАРАУ БОЙЫНША ТЕСТ СҰРАҚТАРЫ

ТАЛҚЫЛАУҒА АРНАЛҒАН СҰРАҚТАР

КӘСІБИ ҚОЛДАНУ СҰРАҚТАРЫ

ЗЕРТТЕУ МАҚСАТЫ

Осы тарауды оқығаннан кейін сіздер:

1. Аудиториялық іріктеуді анықтауды және оның қолданысын талқылауды;
2. Іріктеу әдісінің тәуекелі мен іріктеу әдісімен байланысты емес тәуекелді ажыратуды және іріктеудің тәуекел түрлерін түсіндіруді;
3. Іріктеуді тестілеуді жоспарлауда қолданылатын тәсілдерді түсіндіруді;
4. Іріктеу көлеміне әсер ететін факторларды көрсетуді;
5. Іріктеудің таңдау тәсілдерін сипаттауды;
6. Іріктеуді тестілеу кезіндегі тәсілдерді түсіндіруді және нәтижелерді бағалауды;
7. Аудит кезінде қолданылатын статистикалық іріктеудің негізгі әдістерін сипаттауды;
8. Нақты статистикалық немесе статистикалық емес іріктеу жоспарларын таңдауды түсіндіруді білетін боласыздар.

КӘСІБИ СТАНДАРТТАР

530 АХС *Аудиторлық іріктеу мен іріктелген тестілеудің басқа процедуралары*

Іріктеу аудиттің процедурасы ретінде белгілі, бірақ ол үнемі жүргізіле бермейді. 1881 жылы жарияланған оқулықта келесідей тұжырымдама берілген:

Тиянақты және тиімді аудит компанияның барлық операцияларын тексеруді қамтуы керек және аудитор сол принцип бойынша барлығының тиісті деңгейде енгізілгеніне және орындалғанына көз жеткізуі тиіс.¹

Алайда, бизнестің дамуы және күрделенуі мұның шындыққа жанаспайтын тәсіл екенін көрсетті. Lindley LJ Re London және General Bank Ltd (№ 2) (1895) 2-тарау 673 іріктеу тестілерін аудит мақсаттары үшін жеткілікті дәлел ретінде мойындады. Оның айтуынша, егер күмән туғызатын жағдайлар болмаса, сұралушылардың аз бөлігіне сауалнама жүргізу жеткілікті және түсінікті болады; тәжірибеде бизнесмендер бірнеше кездейсоқ оқиғаларды таңдап алады да, соны дұрыс деп есептейді және оларға ұқсайтындарды да дұрыс деп санайды.

Қазіргі тәжірибеде аудиторлық іріктеудің маңыздылығы 530 АХС «Аудиторлық іріктеумен іріктелген тестілеудің басқа процедуралары» стандартында атап көрсетілген. Бұл тарауда аудиторлық іріктеудің негізгі ұғымдары және олардың бақылауды тестілеу және маңыздылығы бойынша бөлшектеп тестілеуде қолданылуы түсіндіріледі. Тарау төрт бөлімнен тұрады.

Бірінші бөлімде іріктеуді тестілеуден алынған дәлелдемелердің негізгі жиынтықтан іріктеп алынған мәліметтер үшін кепіл бола алмайтын тәуекелге әкеліп соғатындығын түсіндіреді. Бұл тәуекел іріктеу тәуекелі ретінде белгілі. Екінші бөлімде аудиторлық *тестілеудегі іріктеу процесі жоспарлау кезеңінен басталып, таңдау және іріктеуді тестілеу арқылы оларды бағалауға дейінгі нәтижелері сипатталады. Үшінші бөлім* әртүрлі статистикалық іріктеу әдістерін пайдалануды түсіндіреді және олардың салыстырмалы артықшылықтарын қарастырады. Қорытынды бөлімде көптеген

аудиторлардың статистикалық емес іріктеуді статистикалық іріктеуге қарағанда көп қолданатыны жөнінде айтылады.

Осы бөлімге қосымша ретінде тіркелген тәжірибелік талдаудың төрт мысалы аудит процедураларын орындауда қолданылатын іріктеуді сипаттайды. Тәжірибелік талдаудың бірінші мысалында статистикалық емес іріктеуді пайдалану, қалған үшеуінде аудит барысында әртүрлі статистикалық іріктеудің жоспарларын пайдалану сипатталған.

Іріктеудің негізгі түсініктері

530 АХС іріктеу туралы былай делінген: «Барлық статистикалық бірліктер таңдау мүмкіндігіне ие болуы үшін есеп шоттағы немесе мәміле класындағы позициялардың 100%-нан кем емес аудиторлық процедураларды қолдануы тиіс». Негізгі жиынтықтағы барлық элементтерді ұсыну аудиторларға аудиторлық дәлелдемелер алу, яғни негізгі жиынтық туралы қорытындыны өңдеу үшін іріктеу арқылы таңдау мүмкіндігі беріледі. Барлық элементтерді бірдей таңдау ықтималдығы болуы керек емес, бірақ барлық элементтерде аудиторлық іріктеу ретінде сипатталатын таңдау әдісі үшін нақты таңдау ықтималдығы болуы керек. Іріктеу тәсілі бақылауды тестілеуде немесе маңыздылығын тексеруде қолданылады. Екі жағдайда да маңыздылығы бойынша іріктеу принциптері бірдей болады. Негізгі айырмашылық тестілеу кезеңінде қорытындыланады, яғни «қате» бақылау тесттерін жүргізгенде бақылаудың ауытқуына немесе маңыздылығы бойынша тексеру процедураларын жүргізгенде бұрмалауларға қатысты болады. Бақылау тестілеріндегі іріктеуге мысал ретінде сатып алу және сату шот-фактураларын іріктеп тексеруді, яғни жауапты қызметкердің кіріс бойынша шот фактураның сәйкестігіне көз жеткізуін келтіруге болады. Тестілеудің мақсаты – белгіленген бақылау процедураларының сақталуын растау. 7-тарауда түсіндіріліп өткендей іріктеудегі пайыздық ауытқулар аудиторларға бақылау тәуекелінің бағасын қосып бақылау процедураларының тиімділігіне қорытынды жасауға мүмкіндік береді. Іріктелген шот-фактуралардың кіріс жүкқұжатына сәйкестігін тексеру, тіркелген сатып алу транзакцияларының қолда барын тексеру маңыздылығы бойынша бөлшектеп тестілеуді іріктеудің мысалы болып табылады. Іріктеудегі қателердің жиілігі аудиторларға тіркелген сатып алу транзакцияларының пайда болуы туралы қорытынды шығаруға мүмкіндік береді. Аудиторлардың аудиторлық іріктеуде қарастыруы тиіс маңызды сұрақтарының бірі таңдалған іріктеуден қате қорытынды жасау тәуекелі болып табылады. Басқа маңызды талқылауға статистикалық іріктеу мен статистикалық емес іріктеу арасындағы айырмашылық жатады.

Іріктеу әдісінің тәуекелі және іріктеу әдісін қолданумен байланысты емес тәуекел

Іріктеу аудиториялық дәлелдемелер алу үшін қолданылғанда белгісіздік тікелей іріктеуді пайдаланумен байланысы бар (іріктеу әдісінің тәуекелі) және байланысы жоқ факторлардан (іріктеуді пайдаланумен байланысы жоқ тәуекел) туындауы мүмкін.

Іріктеу әдісінің тәуекелі

530 АХС стандартында іріктеу әдісінің тәуекелі келесідей түрде анықталады:

... Аудитордың іріктеу негізінде жасаған қорытындысының негізгі жиынтықтағы қорытындыдан айырмашылығы болады.

Мысалы, егер сөмкеде 80 қызыл шар және 20 ақ шар болса, онда іріктелген 10 шар 8 қызыл шардан және 2 ақ шардан тұрады. Іріктеу әдісінің тәуекелі – бұл кездейсоқ таңдалған іріктеу, яғни 10 шардың 8 қызыл және 2 ақ шардан тұрмайды. Іріктеу неғұрлым көбірек болса, онда негізгі жиынтықтағы сияқты қызыл және ақ шарлардан тұратын пропорциясының ықтималы жоғары болады. Ықтималдылықтар теориясы тәуекелді сан жағынан бағалайды және статистиканың негізін құрайды. Осылайша, іріктеу тәуекелі – бұл аудиторлардың ішкі бақылауы туралы қорытындысы немесе операциялар бөлшектері мен шоттар қалдығын іріктеуді тестілеуге негізделген барлық негізгі жиынтықтың зерттеу нәтижесі болып табылады.

Бақылауды тестілеу мен маңыздылығы бойынша бөлшектеп тестілеу жүргізу кезінде іріктеу тәуекелінің келесідей түрлері пайда болуы мүмкін екенін 530 АХС мойындайды (8.1-сурет):

БАҚЫЛАУДЫ ТЕСТІЛЕУГЕ АРНАЛҒАН ІРІКТЕУ ТӘУЕКЕЛІНІҢ ТҮРЛЕРІ

Кәсіпорын жұмысының нақты тиімділігін бақылау процедуралары

		Бақылау тәуекелінің бағаланған жоспарланған деңгейіне сәйкес келуі	Бақылау тәуекелінің бағаланған жоспарланған деңгейіне сәйкес келмеуі
Іріктеуге негізделген бақылау тәуекелінің бағаланған деңгейі	→	Бақылау тәуекелін алдын ала бағалауды растайды	Дұрыс шешім
	→	Бақылау тәуекелін алдын ала бағалауды растамайды	Шектен тыс сенімділік тәуекелі (аудит тиімді емес)
		Сенімсіздік тәуекелі (аудит шығындар бойынша тиімді емес)	Дұрыс шешім

МАҢЫЗДЫЛЫҒЫ БОЙЫНША БӨЛШЕКТЕП ТЕСТІЛЕУГЕ АРНАЛҒАН ІРІКТЕУ ТӘУЕКЕЛДЕРІНІҢ ТҮРЛЕРІ

Тіркелген шот сальдосының нақты жағдайы

		Елеулі бұрмаланбаған	Елеулі бұрмаланған
Шот сальдосының іріктелген бағасы немесе шот сальдосындағы қате	→	Тіркелген шот сальдосының елеулі бұрмаланбағанын растайды	Дұрыс шешім
	→	Тіркелген шот сальдосының елеулі бұрмаланғанын растайды	Мақұлдау тәуекелі дұрыс емес (аудит тиімді емес)
		Ауытқу тәуекелі дұрыс емес (аудит шығындар бойынша тиімді емес)	Дұрыс шешім

8.1-сурет. Бақылауды тестілеуге және маңыздылығы бойынша бөлшектеп тестілеуге арналған іріктеулермен байланысты тәуекелдер

- Аудиторлар бақылауды тестілеу кезінде бақылау құралдарының тәуекелі шын мәнінде төмен (шектен тыс сенімділік тәуекелі) немесе маңыздылығы бойынша тестілеу жағдайында елеулі қатенің жоқтығына қарамастан қатесі бар (мақұлдау тәуекелі дұрыс емес) деп қорытынды шығарады. Бұл тәуекелдің түрі аудиттің тиімділігіне әсер етеді, әсіресе орынсыз аудиторлық қорытынды шығаруға әкеп соғады.
- Аудиторлар бақылауды тестілеу кезінде бақылау құралдарының тәуекелі шынында жоғары (сенімсіздік тәуекелі) немесе маңыздылығы бойынша тестілеу жағдайында, қатесі шынымен болмаса да елеулі қатесі бар (дұрыс емес ауытқу тәуекелі) деп қорытынды шығарады. Тәуекелдің бұл түрі шығындар бойынша аудиттің тиімділігіне әсер етеді, әдетте, бұл алғашқы қорытындылардың дұрыс еместігін дәлелдеу үшін қосымша жұмыс қосып береді.

Бұл тәуекелдердің тиімділікке және шығындар бойынша аудиттің тиімділігіне айтарлықтай әсер етуі мүмкін. Шектен тыс сенімділік пен теріс мақұлдау тәуекелі аудиттің тиімділігіне байланысты болады. Егер осы қате тұжырымдардың кез келгеніне қол жеткізілсе, онда аудиторлардың елеулі бұрмалауларды анықтауы үшін қолданылатын құрамдастырылған процедуралары жеткіліксіз болуы мүмкін және олардың қорытынды жасауға жеткілікті негіз бола алмайтындығын анықтай алады. Және керісінше, сенімсіздік және қате ауытқу тәуекелдері шығындар бойынша аудит тиімділігіне жатады. Егер осы қате тұжырымдардың кез-келгені көбейіп кетсе, онда аудиторлар маңыздылығы бойынша тексеру процедураларын көбейтеді. Нәтижесінде мұндай ережелер дұрыс тұжырым жасауға мүмкіндік береді және аудитті тиімді етеді. Аудиттің тиімділігіне байланысты іріктеу әдісінің тәуекелі шығындар бойынша іріктеу тәуекеліне қарағанда әлдеқайда үлкен алаңдаушылық тудырады, себебі бұл дұрыс емес аудиторлық қорытынды жасауға әсер етуі мүмкін. Маңыздылығы бойынша тексеру процедураларындағы іріктеу тәуекелі, аудиттің осы нақты процедурасына арналған анықтау тәуекеліне ұқсас болады (9-тарауды қараңыз). Осы тарауда «іріктеу тәуекелі» және «анықтай алмау тәуекелі» терминдері өзара алмастырылып қолданылады. 8.1-суретте бақылауды тестілеуге арналған іріктеу тәуекелі мен маңыздылығы бойынша бөлшектеп тестілеуге арналған іріктеу тәуекелінің түрлеріне қысқаша сипаттама беріледі.

Іріктеу әдісін қолданумен байланысты емес тәуекел

Іріктеу әдісін қолданумен байланысты емес тәуекел аудиторлық тәуекелдің компонентіне жатады. Сондықтан аудиторлар тестілеу үшін негізгі жиынтықтың элементтерін 100% қамтыған болса да, жеткіліксіз қорытынды жасау тәуекелі болады. Адамдардың қателігі (мысалы, құжаттардағы қателерді байқамауы, аудит мақсаттарына сәйкес келмейтін аудиттің процедураларын қолдануы және іріктеудің нәтижесін дұрыс түсіндірмеуі) және екінші тараптан алынған дұрыс емес ақпаратты пайдалану іріктеу әдісін қолданумен байланысты емес тәуекелдің ақпарат көзі болып табылады. Іріктеу әдісін қолданумен байланысты емес тәуекел ешқашан математикалық өлшеммен өлшенбейді. Алайда, тиісті жоспарлау мен қадағалау және жоғарыда сипатталған сапаны бақылау стандарттарына сәйкес оны шамалы деңгейде сақтауға болады.

Статистикалық және статистикалық емес іріктеу

530 АХС стандартына сәйкес статистикалық іріктеудің екі сипаттамасы болады:

- Кездейсоқ іріктеу;
- Іріктеу нәтижелерін, олардың ішінде іріктеу тәуекелін, бағалау үшін ықтималдықтар теориясын қолдану.

Статистикалық іріктеу аудиторлардың анықтай алмау тәуекелінің қолайлы деңгейіне, маңыздылығы бойынша тестілеуге және басқа да айнымалыларға қатысты шешімдер қабылдау моделін қолдануды қамтамасыз етеді. Модель аудит процедурасы үшін іріктеу тәуекелінің және елеулі тәуекелдің қолайлы деңгейін ескеріп, іріктеудің көлемін анықтайды және іріктеу нәтижесін бағалайды. Сондықтан сенімділіктің, іріктеу тәуекелінің және маңыздылықты тестілеудің нәтижелерін түсіндіру өте маңызды болып саналады. Статистикалық емес іріктеу - жоғарыда көрсетілген статистикалық іріктеудің екі сипаттамасынан бөлек іріктеу әдісі болып табылады. Аудиторлар статистикалық емес іріктеуде іріктеу көлемін анықтау үшін (анықтай алмау тәуекелінің жоспарланған деңгейін және маңыздылығы бойынша тестілеуді есепке алып) және аудит мақсатына қатысты нәтижелерді түсіндіру үшін пікірлерді қолданады.

Тарихи тұрғыда статистикалық емес іріктеу пікірлерді іріктеу деп аталды, дегенмен, алдыңғы талқылауда айтылғандай, екі тәсіл де маңызды пікірді талап етеді. Олардың арасындағы негізгі айырмашылық статистикалық іріктеуді пайдаланып іріктеу тәуекелін сан жағынан анықтау болып табылады. Статистикалық емес немесе статистикалық іріктеулерді таңдау іріктеулерде қолданылатын аудит процедураларын таңдауға әсер етпейді. Сонымен қатар, бұл іріктеудің жеке элементтеріне қатысты алынған дәлелдемелердің дұрыстығына немесе іріктеу элементтерінде табылған қателерге аудиторлардың берген тиісті жауаптарына да әсер етпейді. Бұл мәселелер кәсіби пікірді талап етеді. Статистикалық және статистикалық емес іріктеу негізгі жиынтықтан бірліктерді кездейсоқ әдіспен тандап алуы талап етеді (Іріктеуді таңдаудың тиісті әдістері туралы осы тараудың соңында айтылған). Егер тестіленетін элементтер кездейсоқ әдіспен таңдалмаған болса, онда ол әдісті ішінара тестілеу деп атайды.

Іріктеуді тестілеудің басқа түрлері

Іріктеуді тестілеу – бұл тестілеу жүргізілетін негізгі жиынтықтың сипаттамалары мен аудиторлардың бизнес туралы білімдері негізінде негізгі жиынтықтың нақты элементтерін зерттеу. 530 АХС стандартында осы әдісті қолданып іріктеуге болатын нақты элементтер тізімі келтірілген:

- Жоғары мән немесе негізгі позициялар. Жеке элементтерді құндылық ретінде немесе қателіктерге бейімділігі бойынша таңдауға болады, мысалы, мерзімі өткен саудалық дебиторлық берешек. Негізгі жиынтықтың қалған маңызды бөлігін іріктеу арқылы тестілеуге болады.
- Белгілі бір сомандан жоғары барлық элементтер. Бұл элементтерді жалпы соманың елеулі үлесін тексеру үшін таңдауға болады.
- Ақпараттарды алуға арналған элементтер. Аудитор клиенттің бизнесі, операциялардың сипаты, бухгалтерлік есеп және ішкі бақылау туралы ақпараттарды алу үшін элементтерді зерттей алады.

- Тестілеу процедураларына арналған элементтер. Аудитор белгілі бір процедураның орындалуын анықтау үшін нақты бір элементті таңдауға және тексеруге арналған пікірлерді пайдалана алады.

Аудиторлар үшін іріктеуді тестілеу аудиторлық дәлелдемелерді жинаудың тиімді тәсілі болуы мүмкін, бірақ бұл аудиторлық іріктеу болып табылмайды. Таңдалған элементтерді тексеру нәтижелерінде тексерілмеген элементтердегі елеулі бұрмалану ықтималдығы туралы ақпараттың көрсетілмеуі іріктеуді тестілеудің статистикалық немесе статистикалық емес іріктеуден айырмашылығы болып табылады.

ҚОРЫТЫНДЫЛАР

- Іріктеу – бұл негізгі жиынтық туралы мәліметтерді алу үшін іріктеуді тексеру.
- Іріктеу маңыздылығы бойынша бөлшектерді тестілеу үшін және бақылауды тестілеу үшін қолданылады.
- Іріктеу тәуекелінің әдісі – іріктеуді тестілеу нәтижесінде алынған дәлелдемелердің негізгі жиынтықты сипаттауға жеткіліксіз екенін көрсететін тәуекел.
- Бақылауды тестілеуде іріктеу тәуекелі қолданылған бақылау процедураларының шектен тыс сенімділігін немесе жеткіліксіз сенімділігін бағалайды.
- Маңыздылығы бойынша бөлшектеп тестілеуде іріктеу тәуекелі негізгі жиынтықтың дұрыс тұжырымдалғанын және негізгі жиынтықтың орынсыз ауытқуын мақұлдауда қателесуге әкеліп соғады.
- Аудиторлар статистикалық емес тәсілдерді мақұлдаса да, іріктеу тәуекелінің әдісі статистикалық болып бағаланады.
- Тексеру үшін жекелеген элементтерді таңдауда аудит процедурасын қолданған ыңғайлы болып табылады, бірақ оны іріктеумен шатастырмау керек.

Аудит тесттері үшін іріктеуді пайдалану

Статистикалық немесе статистикалық емес іріктеуден тәуелсіз, аудиторлардың мынадай зерттеу сатылары болады:

- Іріктеуді жоспарлау;
- Іріктеуді таңдау және тестілеу;
- Нәтижелерді бағалау.

Іріктеуді жоспарлау

Аудиторлар іріктеуді зерттеу жұмыстарының нәтижесінде бақылауда немесе операциялар класында немесе шоттың сальдосында елеулі бұрмалаулардың жоқтығына жеткілікті дәлелдемелер жинаған соң, ол дәлелдемелерді негізгі жиынтыққа таратады, сондықтан іріктеуді тестілеу процесін дұрыс жоспарлау маңызды болып табылады.

Іріктеуді жоспарлау келесідей сатылардан тұрады:

- Тестілеу мақсатын анықтау;
- Анықталатын қателерді немесе ауытқуларды белгілеу;
- Негізгі жиынтықты және статистикалық бірліктерді анықтау;
- Іріктеу көлемін анықтау.

Тестілеу мақсатын анықтау

Аудиторлар нақты мақсаттарға қол жеткізу үшін аудит процедураларының комбинациясын қолданады. Аудиторлық іріктеу бақылауды тестілеуге және маңыздылығы бойынша тексеру процедураларына қолданылады. Дегенмен, ол барлық аудиторлық процедураларға бірдей қолданыла бермейді, мысалы, аудиторлық іріктеу құжаттардың дұрыстығын тексеру, растау және қадағалау үшін жиі қолданылса, сауалнама немесе бақылау және талдау процедураларын жүргізгенде сирек қолданылады.

Бақылау тесттері

Бақылау тесттерінің жалпы мақсаты ішкі бақылаудың дамуы мен жұмысының тиімділігін бағалау болып табылады. Егер бақылау процедураларын жүзеге асырудың құжаттық немесе электронды дәлелдемелері бар болса, онда іріктеу бақылау элементтерін тестілеу кезінде ғана қолданылады. Бақылаудың мұндай процедуралары әдетте мақұлдау процедураларының, құжаттар мен есептік жазбалардың, сондай-ақ тәуелсіз тексерудің категориясына жатады.

Орындалатын бақылау процедураларын іріктеп тексеруді кейде сапалық белгілері бойынша іріктеу деп атайды, әрбір тестіленетін іріктеуде екі белгінің біреуі көрсетіледі – бақылау элементі дұрыс орындалған немесе орындалмаған. Тестілеу нәтижесі белгіленген бақылау процедураларына сәйкес өңделмей тестіленген операциялардың үлесін көрсететін ауытқудың нормасы ретінде көрсетіледі.

Маңыздылығы бойынша бөлшектеп тестілеу

Маңыздылығы бойынша бөлшектеп тестілеу үшін іріктеу жоспарлары негізінен екі тәсілдің бірін қабылдауы мүмкін. Бірінші тәсіл - шот сальдосының айтарлықтай бұрмаланбағаны туралы дәлелдемелер алу (мысалы, саудалық дебиторлық берешектің баланстық құны). Екінші тәсіл - белгілі бір сомаға тәуелсіз бағалау жүргізу (мысалы, баланстық құны тіркелмеген қорларды бағалау). Айнымалыларды іріктеу кейде маңыздылығы бойынша бөлшектеп тестілеуде қолданылады, себебі статистикалық әдіс шот сальдосының сомасын немесе басқа да сандық мәліметтерді бағалауға арналған.

Қателерді немесе ауытқуларды анықтау

Аудиторлар тестілеудің мақсатына сілтеме жасай отырып, табылған қатенің нені білдіретінін ескертуі қажет. Бақылауды тестілеудің мақсаты белгіленген бақылау процедураларындағы «ауытқуларды» сәйкестендіру болып табылады. Ал маңыздылыққа тестілеудің мақсаты тіркелген операциялардағы немесе шоттар сальдосындағы «қателерді немесе бұрмалауларды» сәйкестендіру болып табылады. Күтілетін қатенің немесе ауытқудың түрі тестілеу мақсатына байланысты болады. Сондай-ақ, аудит процедурасы кездейсоқ қателерді де анықтай алады. Сатып алумен байланысты шот-фактураларды тексеру кезінде аудиторлар жүкқұжатта көрсетілген тауар санының кіріс жүкқұжатындағы тауар санына сәйкес келетінін ғана растап қоймай, шот-фактуралардағы басқа да кемшіліктерді, мысалы бағаны көшіріп жазуда жіберілетін қателерді анықтай алады. Негізгі жиынтықтағы қатенің немесе ауытқудың пайда болу жиілігі жалпы алғанда сол қатені немесе ауытқуды табуға ұмтылумен байланысты болады. Бөлек бағалануы тиіс басқа қателерді жеке жағдайлар ретінде қарастырады. Мұндай қателердің шамасын анықтау үшін арнайы дайындалған қосымша тесттерді

жүргізу талап етілуі мүмкін. Әрине, аудиторлар нақты тестілеуден өтпеген қателікті де ешқашан елеусіз қалдырмауы керек. Мұндай кездейсоқ оқиғалар өте сақтықпен жасалған бұрмалаулардың өзін жиі анықтап табуға көмектеседі.

Негізгі жиынтық пен статистикалық бірлікті анықтау

Аудиторлар негізгі жиынтықты және статистикалық бірлікті мұқият сәйкестендіруі керек. Атап айтқанда, олар негізгі жиынтық пен статистикалық бірліктің сәйкестігін растау үшін аудиторлық тестілеудің мақсатын қарастыруы тиіс.

Негізгі жиынтық

Іріктеу бойынша зерттеуді жоспарлаудың бірінші сатысы негізгі жиынтықты анықтау болып табылады. 530 АХС «Негізгі жиынтықты» келесі түрде анықтайды:

... іріктеу арқылы таңдалған деректердің барлық жиынтығы және аудитордың жасағысы келетін қорытындысы.

Аудиторлар негізгі жиынтықты растаулары тиіс:

- Іріктеу процедурасының мақсаттарына сай келуі. Мысалы, кредиторлық берешекті жоғары бағалауды тестілеу кезінде аудиторлар негізгі жиынтықты саудалық кредиторлық берешектің тізімі ретінде анықтай алады. Дегенмен, кредиторлық берешекті төмендетіп бағалауды тестілеу кезінде саудалық кредиторлық берешекті пайдалану тиімсіз болып табылады, тиісті негізгі жиынтық – бұл кейінгі төлемдер, төленбеген шот-фактуралар, жеткізушілердің өтініштері және келісілмеген жүкті қабылдау актілері болып табылады.
- Толықтығы. Толықтығын қамтамасыз ету өте маңызды және арнайы сақтықты талап етеді. Мұны тіркелген операцияларды қайта нөмірлеу арқылы жеңілдетуге болады. Ақшалай қателер деңгейін немесе белгілі бір бақылауды қолданып, тиісті бағалауды жүргізу үшін аудиторлар негізгі жиынтықтың барлық мерзім ішіндегі тиісті элементтерін түгелдей қамтуы тиіс. Аудиторлар іріктеуді таңдау үшін компьютерлік аудиттің әдістерін пайдаланған кезде, негізгі жиынтықтың толықтығы маңызды болып табылады – олар дұрыс файлды пайдалануы тиіс.

Статистикалық бірлік

Статистикалық бірлік негізгі жиынтықты құрайтын жеке элементтерден тұрады, мысалы, сатылған тауарларға арналған шот-фактуралар, саудалық дебиторлық берешектің сальдосы, тіркеу кітабындағы айналымнан тыс активтер және жеткізушілердің тізімі. Бұл көбінесе өздігінен көрінгенімен, бірақ кейде тиянақты қарауды талап етеді. Мысалы, кредиторлық берешек төленбеген шот-фактуралар жиынтығынан немесе нақты жеткізушілердің берешек сомаларынан тұруы мүмкін. Аудиторлар белгілі бір статистикалық бірлікті пайдаланудан пайда болатын кез келген артықшылықтардың бар-жоғын қарастыруы тиіс.

Кейде клиенттер берешектің қалдығын растау туралы өтінішке жауап бере алмайды, бірақ олар дербес төленбеген шот-фактураларды растауы мүмкін, мұндай жағдайларда берешектің қалдығын құрайтын төленбеген шот-фактуралар ең жақсы статистикалық бірлік болып табылады. Монетарлық іріктеу пайдаланылғанда, негізгі жиынтық құрамына кіретін 1 фунт стерлинг (немесе басқа ақша бірлігі) статистикалық бірлік болып табылады. Бұл әдіс кейінірек осы тарауда қарастырылады.

Стратификация

Стратификация аудиторлық іріктеуде аудиттің жалпы тиімділігін арттыратын тәсіл болып табылады. Стратификация 530 АХС-да анықталған:

... Негізгі жиынтықты кіші топтарға бөлу процесінде (страта) әрбір статистикалық бірлік өзіне тән белгілері бойынша топтастырылады (көбінесе ақшамен бағаланады).

Стратификацияның мақсаты - елеулі бұрмалану тәуекелі жоғары салаларда аудиторлық жұмысты күшейту. Ақшалай құн – негізгі жиынтықтың стратификациясының ең көп таралған әдісі, әсіресе активтердің сальдосы үшін. Активтер сальдосының жоғары болуы аудиторлар үшін негізгі тәуекел болып табылады, сондықтан олар құны жоғары активтерді тестілеуге көп көңіл бөлуді қалайды. Мысалы, ұзақ мерзімді активтерді тіркейтін кітапта активтер үш санатқа бөлінеді:

1. Активтердің сальдосы 2 000 000 фунт стерлингтен көп;
2. Активтердің сальдосы 100 000-нан 2 000 000 фунт стерлингке дейін;
3. Активтердің сальдосы 100 000 фунт стерлингтен аз.

Аудиторлар кездейсоқ іріктеуді тестілеуді 1-топтағы кездейсоқ іріктеуден алынған бірліктердің 50%-на, 2-топтағы кездейсоқ іріктеуден алынған 20 бірлікке және 3-топтағы кездейсоқ іріктеуден алынған 10 бірлікке жүргізе алады. Аудиттің компьютерлік әдістерін пайдалану кезінде негізгі жиынтықтың стратификациясы мен іріктеуді жүргізу аудиторлар көрсеткен кез келген критерийлерге сәйкес аудиторлық бағдарламалар пакеттері арқылы орындалуы мүмкін.

Егер жекелеген бірліктер маңыздылығы немесе басқаша негізі бойынша 100% тестілеу үшін таңдалса, онда мұндай бірліктердің тестілеу нәтижелерін негізгі жиынтықтың қалған бірліктерінің іріктелген тестілеу нәтижелерінен бөліп қарастыру керек.

Стратификация – бұл аудиттің шығындарын қысқарту құралы, сонымен қатар аудиттің тиімділігін арттыру. Бұл аудиторлық іріктеуде, әсіресе дебиторлық берешектің, қорлардың және негізгі құралдардың аудитінде көмек көрсетудің өте танымал әдісі. Алайда, автоматты стратификацияға салмақталған орташа құнның іріктеу әдісін қолдану арқылы қол жеткізуге болады, мысалы, кейінірек осы тарауда сипатталатын «монетарлық іріктеу».

Іріктеу көлемін анықтау

Тиісті іріктеу көлемін анықтаған кезде, аудиторлар үшін негізгі мәселе - іріктеу тәуекелін қолайлы төмен деңгейге дейін азайту болып саналады. Аудиторлардың қабылдауға дайын іріктеу тәуекелінің деңгейі талап етілетін іріктеудің өлшеміне кері пропорционалды болады. Іріктеу көлемі негізделген статистикалық формуланы қолдану арқылы немесе кәсіби пікірді қолдану арқылы анықталуы мүмкін. Тестілеуге арналған іріктеу барлық негізгі жиынтыққа репрезентативті болып табылса, онда іріктеу аудит процедурасы секілді жарамды болады және іріктелген қатенің немесе ауытқудың жиілігі негізгі жиынтықтағы қатенің немесе ауытқудың жиілігіне жақын болады. Іріктеу неғұрлым көбірек болса, негізгі жиынтық соғұрлым репрезентативті болады. Бірақ, тек 100% іріктеу ғана толығымен репрезентативті болады. Іріктеу әдісінің мақсаты уақыт пен шығынды үнемдеу болып табылатындығын ескерсек, ірі көлемді іріктеуге аудит жүргізудің ешқандай мағынасы болмайды. 8.1-кестеде бақылау тесттері үшін іріктеу

өлшеміне әсер ететін факторлар келтірілген, ал 8.2-кестеде маңыздылығы бойынша тексеру процедураларының іріктеу көлеміне әсер ететін факторлар көрсетілген.

8.1-кесте. Бақылауды тестілеуде іріктеу көлеміне әсер ететін факторлардың мысалдары

Бақылауды тестілеуде іріктеу көлемін анықтау үшін аудитор қарастыратын факторлардың тізімі берілген. Бұл факторлар бірге қарастырылуы тиіс.

ФАКТОРЛАР	ІРІКТЕУ КӨЛЕМІНЕ ӘСЕРІ
Бақылаудың оперативтік тиімділігін төмендету есебінен елеулі бұрмалану тәуекелі деңгейінің артуы	Артады
Аудитор ұйғарынды деп мойындауға дайын болатын бақылаудың белгіленген процедурасынан ауытқу деңгейінің артуы	Азаяды
Аудитордың негізгі жиынтықты анықтаудағы болжамының белгіленген бақылау процедурасынан ауытқу дәрежесінің артуы	Артады
Аудитордың сенімінің қажетті деңгейін жоғарылату (немесе, керісінше, аудитор елеулі бұрмалану тәуекелі негізгі жиынтықтың елеулі бұрмалануының нақты тәуекелінен аз екенін ескеретін тәуекелді азайту)	Артады
Негізгі жиынтықтағы іріктеу элементтерінің санын арттыру	Елеусіз, тиімділігі аз
<p>1. <i>Бақылау тиімділігінің есебінен елеулі бұрмалану тәуекелінің төмендеу деңгейі.</i> Аудитор бақылау құралдарының операциялық тиімділігінен қаншалықты үлкен сенімділік алғысы келсе, соғұрлым бақылау тәуекелділігінің аудиторлық бағасы кем болады және іріктеу көлемі соғұрлым үлкен болуы керек. Маңызды бұрмаланудың тәуекелін аудиторлық бағалау бақылау құралдарының операциялық тиімділігін күтуді қамтыған кезде, аудитор бақылау тесттерін жүргізуі тиіс. Осыған теңесетін өзге жағдайларда тәуекелдерді бағалау кезінде аудитор бақылаудың операциялық тиімділігіне көбірек сүйенсе, бақылаудың аудиторлық тексеру деңгейі соғұрлым көп болады (тісінше іріктеу көлемі артады).</p> <p>2. <i>Аудитор ұйғарынды (ұйғарынды қате) деп мойындауға дайын болатын бақылаудың белгіленген процедурасынан ауытқу деңгейі.</i> Аудитор қабылдауға дайын болатын ауытқу деңгейі неғұрлым төмен болса, іріктеу көлемі соғұрлым көп болады.</p> <p>3. <i>Аудитордың негізгі жиынтықты анықтаудағы болжамының белгіленген бақылау процедурасынан ауытқу деңгейі (күтілетін қате)</i> Аудитор күткен ауытқу деңгейі неғұрлым жоғары болса, іріктеу көлемі де соғұрлым үлкен болуы керек, бұл аудиторға ауытқудың нақты деңгейін ақылға қонымды етіп бағалауға мүмкіндік береді. Аудитордың күтілетін қатенің деңгейін қарастыруға қатысы бар факторлардың қатарына аудитордың бизнесті түсінуі (атап айтқанда, ішкі бақылауды түсіну үшін қабылданған тәуекелді бағалау процедуралары), қызметкерлердің құрамындағы немесе ішкі бақылау жүйелеріндегі өзгерістер, өткен кезеңдерде қолданылған аудиторлық процедуралардың нәтижелері және басқа да аудиторлық процедуралардың нәтижелері жатады. Күтілетін қателердің жоғары деңгейі маңызды бұрмаланулардың бағаланған тәуекелін шамалы деңгейде, егер бұл мүмкін болса, төмендетуге кепілдік береді, сондықтан мұндай жағдайларда бақылау құралдарына тестілеу жүргізілмейді.</p> <p>4. <i>Аудитор сенімінің қажетті деңгейі.</i> Аудитордың негізгі жиынтықтан іріктеу нәтижелеріндегі қателердің көріну жиілігінің нақты көрсеткішінің деңгейі неғұрлым сенімді болса, іріктеу көлемі соғұрлым ауқымды болады.</p> <p>5. <i>Негізгі жиынтықтың іріктеу элементтерінің саны.</i> Ірі негізгі жиынтықтағы жағдайда олардың нақты көлемі іріктеудің көлеміне шамалы ғана әсер етеді, егер ол бар болса. Ал шағын негізгі жиынтық жағдайында аудиторлық іріктеу жеткілікті тиісті аудиторлық дәлелдемелерді алудың баламалы тәсілдері ретінде жиі тиімді болмайды.</p>	

Дереккөз: 530 АХС, аудиторлық іріктеу және тестілеудің басқа құралдары, 1-қосымша. Авторлық құқық © Бухгалтерлер Халықаралық федерациясы (IFAC). Барлық құқықтар сақталған. IFAC рұқсатымен пайдаланылады.

8.2-көстө. Маңыздылығы бойынша тексеру процедураларының іріктеу көлеміне әсер ететін факторлардың мысалдары

Төменде бөлшектеп тестілеуді жүргізу үшін іріктеу көлемін анықтау кезінде аудитор қарастыратын факторлар берілген. Бұл факторлар бірге қарастырылуы тиіс.

ФАКТОРЛАР	ІРІКТЕУ КӨЛЕМІНЕ ӘСЕРІ
Маңызды бұрмалау тәуекелінің аудиторлық бағалауын арттыру	Артады
Бекітулерге қатысты маңызы бойынша басқа да тексеру процедураларын пайдалануды арттыру	Азаяды
Аудиторға қажетті сенімділік деңгейін арттыру (немесе, керісінше, аудитор шын мәнінде қате бар болса да, елеулі қателіктер жоқ деп көрсететін жағдайдың тәуекелін азайту)	Артады
Аудитор ұйғарынды (ұйғарынды қате) қабылдауға дайын болған қатенің жалпы мәнін арттыру	Азаяды
Аудитор негізгі жиынтықтан анықтағысы келетін болжамды қатенің жалпы мәнінің арттыру	Артады
Қажет болған жағдайдағы негізгі жиынтықтың стратификациясы	Азаяды
Негізгі жиынтықтағы іріктеу элементтерінің саны	Елеусіз, тиімділігі аз

6. *Маңызды бұрмалау тәуекелін аудиторлық бағалау.*

Маңызды бұрмалау тәуекелін аудиторлық бағалау неғұрлым жоғары болса, іріктеу көлемі соғұрлым көп болуы керек. Маңызды бұрмалау тәуекелін аудиторлық бағалауға бақылаудың бөлінбейтін тәуекел мен ішкі бақылау құралдарының тәуекелі әсер етеді. Мысалы, егер аудитор бақылау тесттерін жүргізбесе, тәуекелді аудиторлық бағалауды белгілі бір бекітуге қатысы бар ішкі бақылаудың операциялық тиімділігі үшін төмендетуге болмайды. Демек, аудиторлық тәуекелділікті мүмкін болатын төмен деңгейге кеміту үшін, аудитордың анықтай алмау тәуекелі төмен болуы керек және маңызы бойынша процедураларға неғұрлым көп жүгінуі қажет. Аудитор бөлшектеп тестілеуден неғұрлым көп дәлелдемелер жинаса (яғни таба алмау тәуекелділігі неғұрлым аз болса), іріктеу көлемі соғұрлым көп болуы керек.

7. *Дәлелдемелер бойынша басқа да маңызды рәсімдерді пайдалану.*

Аудиторлар нақты операциялар класына немесе шоттар сальдосына қолданылатын анықтай алмау тәуекелін қолайлы деңгейге дейін төмендету мақсатында маңыздылығы бойынша тексерудің басқа процедураларына сүйенеді (маңыздылығы бойынша бөлшектеп тестілеу немесе талдамалық процедуралар), аудитор іріктеуден неғұрлым аз сенімділікті талап етсе, соғұрлым іріктеу көлемі аз болады.

8. *Аудитордың қажетті сенімділік деңгейі.*

Аудитордың іріктеудің тексеру нәтижелерін негізгі жиынтықтағы қателердің мәнімен салыстырғанда табылған нақты көрсеткіштеріне қатысты сенімділік дәрежесі жоғары болса, соғұрлым іріктеу көлемі жоғары болуы керек.

9. *Аудитор ұйғарынды (ұйғарынды қате) қабылдауға дайын болған қатенің жалпы мәні*

Аудитор қабылдауға келісетін жалпы қате неғұрлым төмен болса, іріктеу көлемі соғұрлым көп болуы керек.

10. *Аудитор негізгі жиынтықтан анықтағысы келетін қате мөлшері (күтілетін қате).*

Аудитордың негізгі жиынтықтан анықтағысы келетін қате мөлшері неғұрлым көп болса, іріктеу көлемі де соғұрлым көп болуы керек, бұл негізгі жиынтықтағы қателердің нақты шамасына қатысты ақылға қонымды бағалау жүргізуге мүмкіндік береді. Аудитордың күтілетін қатесінің шамасын қарастыруға қатысты факторларға мыналар кіреді: баптардың бағалау құнын субъективті негізде анықтау дәрежесі, бағалау тәуекелінің процедураларының нәтижесі, бақылау құралдарын тестілеу нәтижелері, өткен кезеңде қолданылған аудиторлық процедуралардың нәтижелері және маңыздылығы бойынша тексерудің басқа процедураларының нәтижелері.

11. Стратификация.

Негізгі жиынтықтағы элементтердің ақшалай өлшемінің өзгеру диапазоны кең болғанда, оларды ақшаның құнымен байланысты жеке топтарға немесе страттарға топтастыру ұсынылады. Бұл процесс стратификация деп аталады. Негізгі жиынтық тиісті стратификацияланған жағдайда, страта бойынша іріктеудің жалпы көлемі негізгі жиынтық үшін бір іріктеу жасалғанда, іріктеу әдісімен байланысты тәуекелдің белгілі бір деңгейіне жету үшін қажетті іріктеу көлемінен аз болады.

12. Негізгі жиынтықтағы іріктеу элементтерінің саны.

Ірі негізгі жиынтықтарға келетін болсақ, олардың нақты өлшемі таңдау өлшеміне айтарлықтай ықпал етпейді: демек, шағын негізгі жиынтықтарға қатысты аудиторлық таңдау жеткілікті тиісті аудиторлық дәлелдер алудың балама тәсілдерімен салыстырғанда аса тиімді емес (бірақ ақша элементтері бойынша іріктеуді пайдаланғанда, егер бақылау маңыздылықтың пропорционалды артуымен өтелмесе, негізгі жиынтықтағы ақшалай құнның артуы іріктеу көлемін арттырады).

Дерек көзі: 530 АХС, аудиторлық іріктеу және басқа тестілеу құралдары, 2-қосымша. Авторлық құқық © Бухгалтерлердің Халықаралық федерациясы (IFAC). Барлық құқықтар сақталған. IFAC рұқсатымен пайдаланылады.

8.3-кесте. Негізгі жиынтықтың көлемі мен іріктеу көлемі арасындағы иллюстрациялық өзара байланыс

НЕГІЗГІ ЖИЫНТЫҚТЫҢ КӨЛЕМІ	ІРІКТЕУ КӨЛЕМІ
50	45
500	87
5000	93
100000	93

Дереккөз: Іріктеу көлеміне басқа факторлар да әсер етеді. Бұл иллюстрация шектен тыс сенімділік тәуекелі 5%, күтілетін ауытқу деңгейі 1% және ауытқудың ұйғарынды деңгейі 5% болатын бақылауды тестілеуге негізделген.

Негізгі жиынтықтың көлемі

5000-нан астам бірліктері бар іріктеу көлеміне әсер ететін негізгі жиынтықтың болжамды көлемі негізгі жиынтықтың нақты іріктеу көлеміне әсер етпейді. Бұл статистикалық немесе статистикалық емес іріктеуді қолданғанда дұрыс болады. Негізгі жиынтықтың көлемі мен іріктеу көлемі арасындағы иллюстрациялық өзара байланыс 8.3-кестеде көрсетілген. Тәжірибелік мысалдарды талдауда пікірлер негізінде іріктеу көлемін анықтау үшін қолданылатын және талап етілетін сенімділік, рұқсат етілген қате мен күтілетін қате туралы пікірге негізделген іріктеу көлемін анықтау үшін қолданылатын формулалар 8.А-қосымшасында берілген.

Іріктеуді таңдау және тестілеу

Тестілеу мақсаттары мен іріктеу көлемі аудитті жоспарлау кезінде жиі анықталады және аудиттің жоспарында толық сипатталады. Содан кейін жауапты қызметкер тестілеу

үшін негізгі жиынтықтың жекелеген элементтерінің қажетті санын таңдап, тестілеу жүргізеді және нәтижелерін бағалайды.

Іріктеуді таңдау

Іріктеуді таңдаудың негізгі қағидасы – негізгі жиынтықтағы әрбір элементтің таңдалу мүмкіндігі болуы керек, бірақ бірдей болуы міндетті емес. Статистикалық іріктеу кездейсоқ іріктеуді талап етеді, сондықтан әрбір іріктеу бірліктерінің таңдалу мүмкіндігі болады.

Негізгі жиынтықтан бірліктерді іріктеп алудың тәсілдері болады. 530 АХС 3-қосымшасында ұсынылған таңдау әдістеріне мыналар жатады:

- кездейсоқ;
- жүйелі;
- жүйесіз.

Таңдаудың тағы бір түрі блокты таңдау деп аталады. Блокты таңдау, есептік жазбалар секілді элементтерге аудиторлық процедураларды қолдану арқылы жүзеге асырылады, олардың барлығы бірдей «блокта» уақыттың немесе есептік жазбалардың кезектілігінің барысында пайда болады. Мысалы, таңдалған айдың барлық операцияларын іріктеу. Бұл аудиторлық іріктеу әдісі емес, себебі көптеген негізгі жиынтықтың реттелген элементтері ұқсас сипаттамаларға ие болуы мүмкін етіп құрылымдалған. Осы мәселені ескере отырып, таңдалған іріктеу негізінде негізгі жиынтық туралы негізделген қорытынды жасау қиын.

Алайда, бұл іріктеу әдісі орынды болуы да мүмкін, мысалы, егер аудиторлар саудалық кредиторлық төлемдер бойынша алаяқтыққа күмән келтірсе, онда олар белгілі бір айдағы барлық операцияларды қарауға шешім қабылдай алады.

Кездейсоқ іріктеу

Кездейсоқ іріктеу статистикалық бағалауға арналған нәтижелерді іріктеудің ең қолайлы әдісі болып табылады. Кездейсоқ сандарды іздестіру үшін компьютерді пайдаланып тестілеу жүргізуге болады. Егер аудиттің компьютерлік әдісі (АКӘ) пайдаланылса және негізгі жиынтық аудитордың компьютерінде болса, онда аудит бағдарламасымен қамтамасыз ету пакеттерінің көпшілігі кездейсоқ аудиторлық іріктеуді таңдауға мүмкіндік береді. Бұл әдістің артықшылығы, ол аудитордың іріктеу әдісіне ықпал етуіне мүмкіндік бермейді. Кездейсоқ іріктеу, әдетте, статистикалық іріктеумен байланысты, бірақ, көбінесе статистикалық емес іріктеуде қолданылады. Тарихи түрде аудиторлар кездейсоқ іріктеуді жүргізу үшін кездейсоқ сандар кестелерін қолданды.

Негізгі жиынтықтың элементтерінің бірегей санымен анықталатын осы кестелерді пайдалану негізгі жиынтықтың элементтерін тізбектеп нөмірлеген кезде жеңілдетіледі. Осы кестелерді пайдаланған кезде аудиторлар бастапқы нүктені таңдауы тиіс, содан кейін оларды оқып жатқанда қолдануға болатын бағытты немесе бағдарды (жоғарыдан төменге, солдан оңға қарай және т.б.) анықтаулары қажет. Таңдалған бағыт жүйелі түрде орындалуы керек.

Кездейсоқ сандар кестесі 8.4-кестеде көрсетілген. Сіз «кездейсоқ сандар» бес таңбалы сандар топтарында көрсетілгенін көресіз. Оны қалай пайдалану керектігі туралы мысал келтіріп, 0001-ден 4000-ға дейінгі сандардағы шот-фактуралар жинағын таңдау керек деп ойлаңыз. Әрі қарай, аудиторлар әрбір бес таңбалы кездейсоқ санның

бірінші төрт таңбасын бірінші бағанның алтыншы қатарынан бастап және жоғарыдан төменге қарай оқиды.

Бұл жағдайда іріктеудегі алғашқы 10 шот-фактура қалың шрифтпен көрсетіледі. Назар аударатын жағдай, 9287 бастапқы нөмірі қабылданбайды, себебі ол негізгі жиынтықтағы сату шот-фактураларының санынан (0001-ден 4000-ға дейін) ауытқиды. Сол сияқты, 7748 және 4837 нөмірлері де қабылданбайды және т.б.

8.4-кесте. Кездейсоқ сандар кестесі

Жолдар	БАҒАНАЛАР				
	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
1	04734	439 426	91 035	54 839	76 873
2	10417	519 688	83 404	42 038	48 226
3	07514	48 374	1 035 658	38 971	53 779
4	52305	86 925	16 223	25 946	90 222
5	96357	611 486	30 102	82 679	57 983
6	Басы → 92870	705 921	65 698	27 993	86 406
7	100 500	75 924	38 803	05 386	10 072
8	234 862	93 784	52 709	15 370	96 727
9	325 809	821 860	36 790	76 883	20 435
10	77487	938 419	20 631	48 694	12 638

Кездейсоқ сандардың кестелерін қолданумен байланысты екі мәселе бар:

- Олар ақылға қонымды келісілген бірізділікпен жеке және бір мағынада нөмірленген негізгі жиынтықты талап етеді;
- Кестеден алынған кездейсоқ сандарда бірізділік болмайды, бірізділікпен нөмірленген файлды іріктеп таңдау үшін қосымша уақыт керек болады.

Есептік жазбалардан қолмен алынатын іріктеулер үшін аудиторлар әдетте іріктеуді таңдаудың балама әдісін пайдаланады.

Жүйелі іріктеу

Жүйелі іріктеу - іріктеу аралығын анықтау үшін іріктеу көлемі бойынша негізгі жиынтықтағы іріктеу элементтерінің санын бөлу процесі. Аудиттегі негізгі жиынтықты іріктеуді таңдау әдісі кең таралған әдіс болып саналады. Әдетте 205 іріктеу интервалын алу үшін негізгі жиынтық 8200 десек, іріктеу мөлшерін 40 деп аламыз. Содан соң әрбір 205-ші элемент 1 мен 205 арасындағы кездейсоқ нүктелерден таңдалады. Аудиторлар нәтижелердің статистикалық мүмкіндіктерін бағалау үшін іріктеудің жүйесіз әдісін қолданбай, бастапқы нүктені кездейсоқ әдіспен таңдайды. Жүйелі іріктеудің талабы бойынша негізгі жиынтықтың құрылымы тұрақты болуы керек. Мысалы, бақылаушылардың саны әрдайым 0-мен аяқталуы мүмкін, сондықтан 10 еселенген іріктеу аралығы тек бақылаушылардың бар немесе жоқ екендігі туралы іріктеу жүргізеді. Аудиторлар бұл жағдайдың жоқтығына көз жеткізу үшін негізгі жиынтық

туралы жеткілікті білімдері болуы тиіс. Осындай мәселелер туындаған кезде аудиторлар іріктеуді таңдау үшін кездейсоқ әдісті қолданады.

Жүйесіз іріктеу

Жүйесіз іріктеу бұл құрылымдалған әдіске негізделмей жүргізілетін іріктеуді таңдау әдісі. Кейде осы негізгі жиынтық сандары кез келген ретпен көрсетілетін, бірізділік сақталмаған жалғыз тәжірибелік әдіс болып саналады, мысалы, бас бухгалтерлік кітапты ұстау және жөндеу шығындарына байланысты шоттардың өткізбесі. Аудиторлар қателіктерді болдырмауға (мысалы, бас бухгалтерлік кітаптың әр бетіндегі тек бірінші немесе соңғы өткізбелерді көрсету дұрыс емес), әсіресе жоқ нәрсеге сенбеуге (мысалы, қиын қолжетімді құжаттар) тырысуы керек. Басқа тәсілдерге қол жетімді болған жағдайда, бұл әдіс ұсынылмайды, себебі алдын-ала жасалмаған болжам кейіннен расталмайды. Егер аудиторлар статистикалық іріктеуді қолданатын болса, онда жүйесіз іріктеуді қолдану орынсыз болады, себебі олар элементті іріктеу ықтималдығын өлшей алмайды.

Тесттерді іріктеу

Іріктеуді таңдағаннан кейін, аудиторлар әрбір таңдалған элементтің тестілеу мақсатына сәйкес келетін аудиторлық шараларды орындауы тиіс. Тестілеу аяқталғаннан кейін жетіспейтін құжаттар немесе ұқсас қиындықтар болған жағдайда, аудиторлар бұрмаланатын элементті қарастыруы керек немесе белгіленген бақылаудан ауытқуды және іріктеуді тиісінше бағалайды.

Нәтижелерді бағалау

Әрбір анықталған қателік немесе ауытқу оның мағынасының салдары үшін (оның сапалық ерекшеліктері) қарастырылуы керек. Анықталған қатенің немесе ауытқулар мәнінің процедураларды жоспарлауда күтілетін қатенің немесе ауытқулардың мәніне сәйкестігі тексеріледі, алынған нәтижелердің негізгі жиынтыққа тигізетін әсерін зерттеу үшін экстраполяция әдісін қолданады. Таңдау тәуекелінің жоспарланған деңгейі бойынша, іріктеудегі ауытқу немесе қате негізгі жиынтықтағы ауытқудың немесе қатенің көрсеткіш деңгейі деп есептеледі. Статистикалық емес және статистикалық іріктеу іріктеу нәтижелерін негізгі жиынтыққа экстраполяциялауды талап етеді. Статистикалық емес іріктеудің негізгі айырмашылығы мынада, іріктеу тәуекелдігі математикалық тұрғыда емес, анағұрлым сапалы негізде бағаланады.

Қателердің немесе ауытқулардың сапалық сипаттамалары

Қателерді талдай отырып, аудиторлар бұрмалауды тудыратын қателерді (бөлшектеп тестілеу кезінде) немесе ауытқуларды (басқару элементтерін тестілеу кезінде) қарастыруы керек:

- негізі жиынтыққа әсер ету;
- оқшауланған немесе шектелген құбылыс («аномалиялық қате» деп аталады).

Клиенттің дұрыс емес шотының шот-фактурасына байланысты қате дебиторлық берешектің жалпы балансына әсер етпейді. Сол сияқты, басшылықтың тиісті түрде рұқсат етілген бақылаудан ауытқуы бақылау тәуекелінің бағаланған деңгейіне әсер

етпейді. Оқиғалармен байланысты нақты анықталған қателерді (мысалы, жалақыны есептеу кезінде компьютердің бұзылуына байланысты және еңбек акыны қолмен есептегенде пайда болатын қателер) шектелген және негізгі жиынтыққа әсер етпейді деп санауға болады. Ауытқуды немесе бұрмалауды аномалиялық қате деп қорытынды жасау үшін, аудитор 530 АХС (қайта қаралған) ұсынған жобасына сәйкес аудиттің қосымша процедураларын жүргізіп, бұрмалаудың немесе ауытқудың негізгі жиынтық үшін репрезентативті болып табылмайтынын анықтап, жоғары сенімділікке ие болуы тиіс.

Қатені негізгі жиынтыққа экстраполяциялау

Сапалы талдау ауытқуларды немесе қателерді тестілеу мақсатына сәйкестендірілген жағдайда, аудиторлар іріктеуді тестілеу нәтижелері бойынша негізгі жиынтық туралы қорытынды жасайды.

Бақылау тесттері

Іріктеудегі ауытқу дәрежесі негізгі жиынтықтың ауытқу дәрежесі ретінде қарастырылуы мүмкін. Белгіленген бақылау процедураларынан алынған үш ауытқудың 60 іріктеуінде негізгі жиынтық үшін болжанған ауытқу дәрежесі 3/60 немесе 5% деп бағалануы мүмкін. Егер бұл рұқсат етілген ауытқудан төмен болмаса, онда бақылау тәуекелін алдын ала бағалауды растау ұсынылады. Дегенмен, ауытқу дәрежесінің күтілгеннен әлдеқайда төмен болуы, бақылау тәуекелінің бағаланған деңгейін өте төмен етіп көрсетуге негіз бола алмайды. Тәуекелдің бұл деңгейі бақылаудың жалпы тиімділігін бағалаудан анықталған.

Егер ауытқудың болжамды деңгейі ауытқудың рұқсат етілген шамасынан асып кетсе, онда бақылау тәуекелін алдын ала бағалау расталмайды. Нақты ауытқулардың сапалық ерекшеліктеріне байланысты немесе бақылау құралдарының болуына байланысты аудиторлар бақылаудың тәуекелдігін жоғары деңгейге дейін қайта бағалауы керек, бұл анықтай алмаудың қолайлы тәуекелін төмендетеді. Аудиторлар маңыздылығы бойынша тексеру процедураларының деңгейін арттыру үшін аудиторлық бағдарламаны қайта қараулары керек екенін білдіреді.

Маңыздылықты тексеру

Маңыздылыққа тексеру кезіндегі қателерді экстраполяциялау дәрежесі (i) негізгі жиынтықтың орташа мәнін бағалау (бірлікке есептелетін орташа әдіс) немесе (ii) тіркелген және аудиттелген сомалар арасындағы салыстырмалы айырмашылықты бағалау (айырмашылықты бағалау) тестілеудің міндеті болып табылады ма әлде жоқ па, осыған байланысты болады. Осы әдістердің әрқайсысы алынған іріктеудің нәтижелерін негізгі жиынтықтың бағалау мәндеріне экстраполяциялауды талап етеді. (Екі әдіс те осы тарауда кейін қарастырылатын болады).

Егер негізгі жиынтық шағын топтарға бөлінсе немесе стратификацияланған болса, онда болжанған қате белгілі бір ішкі жиынтыққа қатысты болуы керек. Тесттерді іріктеу үшін бөлінген элементтердегі қателер негізгі жиынтық үшін болжанған қателерден алынады. Бұл саудалық дебиторлық берешекті растау негізінде 8.5-кестеде көрсетілген.

- 1000 есептік жазбалардың үшеуі маңызды болып табылады және нақты растау үшін арнайы таңдалды.

- Қалған есептік жазбалардың 200-і мерзімі өткен қалдықтардан тұрады және оларды іріктеу нәтижесінде 20-дан астамы расталды.
- Қалған ағымдағы 797 шоттардың 20-сы қосымша іріктеуде расталған. Салыстырмалы түрде іріктелген ағымдағы қалдықтардың аз мөлшері күтілетін ықтимал қатенің өте төмен болуымен түсіндіріледі.

Төменде 8.5-кестеде анықталған қателердің негізгі жиынтыққа қалай экстраполяцияланатыны және болжанған қатенің жиынтығы қалай анықталатыны көрсетілген. Болжанған қатенің жиынтығы расталған жеке таңдаулы шоттардағы нақты қатені, мерзімі өткен және ағымдағы активтердің жеке болжамды қатесін көрсететінін атап өткен жөн.

8.5-кесте. Шоттар сальдосы үшін болжамды қатені есептеу мысалы

	ЖЕКЕ МАҢЫЗДЫЛЫҒЫ БОЙЫНША	МЕРЗІМІ ӨТКЕН	АҒЫМДАҒЫ	ЖИЫНЫ
(a) Шоттар саны	3	200	797	1 000
(b) Тіркелген сома	5 000€	10 000€	40 000€	55 000€
(c) Расталған – саны	3	20	20	43
(d) Расталған – тіркелген сома	5 000€	1 000€	1 000€	7 000€
(e) Қатенің артуы	500€	100€	25€	625€
(f) Қателердің коэффициенті (e/d x 100)	n/a	10%	2.5%	–
(g) Болжамды қате (f x b)	500€	1 000€	1 000€	2 500€

Егер кәсіпорын іріктеуден анықталған қателерді түзетсе, болжамды қатені осы түзетулер сомасына азайтуға болады. Қорытынды жасаған кезде аудиторлар мыналарды қарастыруы керек:

- Алдын ала анықталған рұқсат етілген қатеге болжамды қате қаншалықты жақын?
- Сипатталатын қателердің маңызды ерекшелігі бар ма?
- Аудит мақсаттарының басқа да дәлелдемелермен байланысы бар ма?

Егер іріктеу қатесінің мәні рұқсат етілген қатенің мәніне жақын болса немесе одан асып кетсе, онда аудиторлар қосымша дәлелдемелер жинау қажеттілігін қарастыруы керек.

Көп жағдайларда, іріктеу тәуекелін азайту үшін қосымша тағы да бір іріктеуді таңдайды (Дегенмен, статистикалық іріктеуді пайдаланған кезде кейбір іріктеуді бақылау жоспарлары қолданыстағы іріктеуді көбейтуді қарастырмайды). Егер қосымша іріктеу елеулі қатені көрсететін болжамды нәтижелерді растайтын болса, онда аудиторлар басшылықтан тіркелген соманы қайта қарауды талап етеді. Егер болжамды қатенің мәні рұқсат етілген қатенің мәнінен сәл жоғары болса және басшылық ешқандай түзету жасағысы келмесе, онда қате ықтимал бұрмаланулардың жұмыс құжатына көшіріледі.

ҚОРЫТЫНДЫЛАР

- Егер іріктеуді тестілеу мақұлданса, онда аудиторлар тестілеудің мақсатын, іріктеу жүргізілетін негізгі жиынтықты, қателер мен ауытқуларды және іріктеу өлшемін анықтауы керек.
- Бақылау тесттеріне арналған іріктеуді тестілеудің мақсаты ауытқу деңгейі және бақылаудың нақты процедурасы қаншалықты дұрыс қолданылмағанын бағалау болып табылады.
- Маңыздылығы бойынша бөлшектеп тестілеудің мақсаты тіркелген сомалардың бұрмалану деңгейін бағалау болып табылады.
- Бақылау бірліктері іріктеліп алынған негізгі жиынтық – бұл сұралушы тұлғаның бұрмалау немесе ауытқу ықтималдығына қаншалықты қатысы бар екенін анықтау үшін аудиторлар маңызды деп санайтын негізгі жиынтық.
- Маңыздылығы бойынша бөлшектеп тестіленетін негізгі жиынтықты іріктеуді бөлімдерге бөліп қарастыруға болады (мысалы, клиенттердің саудалық дебиторлық берешегінің сальдосы). Бұл шоттардың балансы бағаланатын бақылау тәуекеліне (мысалы, әр жерлерде өңделген клиенттердің шоттары) немесе бұрмалану ықтималдығына қатысты (мысалы, мерзімі өткен шоттар) болған кезде пайда болуы мүмкін.
- Іріктеуді тестілеу кезінде анықталуы тиіс және анықталған қателерді немесе ауытқуларды ажырата білу маңызды. Іріктеу барлық жиынтық үшін репрезентативті болып табылады, сондықтан іріктеу кезінде анықталған қателер негізгі жиынтықтың да қателері ретінде қарастырылады.
- Іріктеу тәуекелін рұқсат етілген деңгейге дейін төмендету үшін тестіленетін іріктеу бірліктері жеткілікті болуы керек. Бақылауды тестілеудің нәтижесі бірінші кезекте тестілеумен расталған бақылаудың тәуекелін алдын ала бағалау деңгейіне байланысты болады. Маңыздылыққа тексерудің нәтижесі нақты бір тестке қолданылатын анықтау тәуекелінің тәсіліне және шот сальдосының немесе тексерілетін операциялар класының маңыздылығына байланысты болады.
- Іріктеу көлемі қосымша бақылау тәуекелін тым жоғары бағалаумен немесе дұрыс белгіленген шоттар сальдосының теріс ауытқуымен байланысты тәуекелдердің маңыздылығына тәуелді болады. Сонымен қатар, іріктеу көлеміне күтілетін ауытқулар немесе қателер саны, ал маңыздылығы бойынша тексеру процедураларына негізгі жиынтықтың өзгермелілігі әсер етеді.
- Негізгі жиынтықтағы бірліктердің саны 5000-нан аз болған жағдайда ғана негізгі жиынтықтың көлемі іріктеу көлеміне әсер етеді.
- Іріктеуді таңдаған кезде негізгі жиынтықтың әрбір элементі таңдаудың бірдей мүмкіндігіне ие болуы керек. Әдетте пайдаланылатын әдістер: (i) кездейсоқ іріктеудің компьютерлік әдісі, (ii) кездейсоқ сандар кестелерін пайдалану және (iii) жүйелі іріктеу, мұнда әрбір n элементі таңдалады. Аудиторлардың субъективтілікті болдырмағаны маңызды. Мүмкіндігінше іріктеу процесі оның қайталануын қамтамасыз ету үшін жазылуы тиіс.
- Статистикалық іріктеуді пайдаланғанда, іріктеу жоспарында іріктеу нәтижелерінің негізгі жиынтыққа тигізетін әсері көрсетіледі. Статистикалық емес іріктеуде іріктеу қатесінің немесе ауытқудың деңгейі әдетте, негізгі жиынтыққа экстраполяцияланады.

ұрады және

расталған.
ері күтілетін

ққа қалай
ықталатыны
рдағы нақты
көрсететінін

ЖИЫНЫ

1 000
55 000€
43
7 000€
625€
—
2 500€

қатені осы
р мыналарды

ықты жақын?

немесе одан
қарастыруы

бір іріктеуді
теуді бақылау
ымша іріктеу
а аудиторлар
амды қатенің
андай түзету
а көшіріледі.

Статистикалық іріктеу әдістері

Аудиторлар пайдаланатын статистикалық іріктеудің мынадай негізгі әдістері бар:

- Сапалық белгілері бойынша іріктеу;
- Айнымалыларды іріктеу;
- Монетарлық іріктеу.

Сапалық белгілері бойынша іріктеу жоспарлары

Сапалық белгілері бойынша іріктеу жоспарлары ауытқу дәрежесін бағалау арқылы басқарудың операциялық тиімділігін тексеру үшін пайдаланылатын үш түрлі іріктеу әдістеріне қатысты болады:

1. *Сапалық белгілері бойынша іріктеу.* Бұл сапалық белгілері бойынша іріктеудің ең көп таралған жоспары. Бұл – негізгі жиынтықтың сипаттамасының үлесін бағалауға арналған статистикалық іріктеу жоспары. Бақылауды тестілеу кезінде аудиторлар белгіленген ішкі бақылау саясатынан ауытқулар жағдайында бақылаудың тиімділігін анықтайды. Бұл әдіске мысал 8-қосымшада келтірілген.
2. *Тізбектелген іріктеу.* Бұл әдіс негізгі жиынтықтың ауытқуы салыстырмалы түрде аз болады деп күтілген жағдайда, шығындарға қатысты аудит тиімділігін арттыру үшін қолданылады. Аудиторлар бақылауды тестілеудің тиімді жүргізілуін бағалау үшін жеткілікті сенімділік бар болған кезде тестілеуді тоқтата алады.
3. *Анықтай алмауды іріктеу.* Бұл әдіс негізгі жиынтықтан күтілетін қате өте төмен болғанда және күтілетін қатенің деңгейін нөлге теңестіру кезінде қолданылады.

Айнымалыларды іріктеу жоспарлары

Сапалық белгілері бойынша іріктеу мен айнымалыларды іріктеу арасындағы негізгі айырмашылық, аудиторлардың қатені терминдердің пайда болу жиілігіне емес, сан жағынан бағалайтынына байланысты. Айнымалыларды іріктеу шот сальдосының ақшалай бұрмалануын бағалау үшін маңыздылығын тексеруде қолданылады.

Айнымалыларды іріктеу жоспарлары келесідей үш жоспардан тұрады:

- *Бірлікке есептелген орташа мәннің стратифицирленбеген әдісі.* Аудиторлар бұл әдісті пайдалана отырып, іріктелген элементтердің орташа мәнін есептеу және негізгі жиынтықтағы элементтер санының орташа мәнін экстраполяциялау арқылы негізгі жиынтықтың жалпы санын бағалайды. Бұл әдіс 8D-қосымшасында келтірілген.
- *Бірлікке есептелген орташа мәннің стратифицирленген әдісі.* Бұл әдіс маңыздылығы бойынша бірлікке есептелген орташа мәннің стратифицирленбеген әдісіне ұқсас болады, тек екі немесе одан да кіші топтарға стратифицирленеді. Осы тәсіл аудиттің тиімділігін арттыру үшін қабылданған.
- *Айырмашылықты бағалау.* Бұл тәсіл арқылы аудиторлар іріктеу элементтерінің аудиттелген және тіркелген сомаларының арасындағы орташа айырмашылығын есептейді және орташа айырмашылықты негізгі жиынтыққа экстраполяциялайды. Аудиттелген мәндер мен тіркелген (бухгалтерлік) мәндер арасындағы бағаның орташа айырмашылығы негізгі жиынтықтың шынайы бағасын есептеу үшін жалпы тіркелген мәнге қосылады немесе алынып тасталады.

Монетарлық іріктеу

Маңыздылыққа тексеруге арналған статистикалық іріктеудің ең жиі қолданылатын әдісі айнымалыларды іріктеуге емес, сапалық белгілерді іріктеуге негізделген. Бұл әдетте, монетарлық іріктеу деп аталатын салмақталған мән әдісі. Монетарлық іріктеуде негізгі жиынтықтың әрбір ақшалай бірлігі 1£ іріктеу бірлігі ретінде таңдалады және оның дұрыс немесе қате көрсетілгенін немесе жарамсыз екенін анықтау үшін тестілеу жүргізеді. Дұрыс көрсетілмеген немесе жарамсыз 1£-ші элемент, негізгі жиынтықтағы ақшалай қатенің деңгейін бағалау үшін негізгі жиынтыққа тіркелген 1£ элементтер санына қолданылады. Іріктеуден 1£ бірлікті бақылауға алу осы әдістің басты ерекшелігі болып табылады. Негізгі жиынтықтағы 10 000 фунт стерлингтің 100 бірлігін бақылау қажет болса, онда әрбір 100-ші бірлік жүйелі түрде іріктеледі. Содан кейін осы іріктелген элементтің әрқайсысына аудиттік тестілеу жүргізіледі (мысалы, клиенттің шоты немесе қорлар бабы). Бұл әдіс кейде іріктеу ықтималдығы деп аталады, 1£ фунт стерлинг құрамында неғұрлым көп элементтер болса (клиент шотының сальдосы неғұрлым көп болса), 1£ элементтер санындағы бірліктердің бақылауға алыну ықтималы жоғары болады, осылайша шоттың барлық элементтері іріктеліп алынады. Тіркелген 1£ фунт стерлингтің санындағы дұрыс емес 1£ фунттың үлесі іріктеуге алынған бірліктердің (тіркелген шоттың қалдығы) бұрмалану пайызын құрайды. Іріктеу жоспарының тәжірибелік талдауда қолданылуы 8В-қосымшасында көрсетілген.

Статистикалық іріктеу әдісін таңдау

Бақылауды тестілеу үшін статистикалық іріктеуді қолданғанда, аудиторлар сапалық белгілері бойынша іріктеу жоспарларының бірін пайдаланады. Маңыздылығы бойынша тексеру жүргізу үшін монетарлық іріктеудің немесе айнымалыларды іріктеудің бірін таңдауға болады. Мұнда әр әдістің артықшылықтары мен кемшіліктері салыстырмалы түрде зерттелетін болады.

Монетарлық іріктеу

Монетарлық іріктеудің айнымалыларды іріктеуден келесідей артықшылығы болады:

- Оған айнымалылар әсер етпейді, сондықтан іріктеу көлемі оңай анықталады;
- Оның математикасы қарапайым, сондықтан оның қолданылуы оңай, әсіресе компьютер болмаған жағдайда;
- Аудиторлар қандай да бір қателерді немесе ешқандай қателерді күтпеген жағдайда, іріктеудің аз бірліктері бойынша қорытынды жасауға мүмкіндік болады;
- Іріктеудің маңызды элементтері автоматты түрде таңдалады.
- Монетарлық іріктеудің мынадай кемшіліктері болады:
 - Ол анықталатын қателердің санын азайтуға қабілетсіз, себебі азайтылған элементтер саны аз және іріктеуді таңдау ықтималы төмен. Монетарлық іріктеуде азайтылған элементтер табылған жағдайда ерекше пікірлер қажет болады;
 - Егер табылған қателіктер күтілгеннен асып кетсе, іріктеу жоспары жасалынғаннан кейін, аудиторлар негізгі жиынтықтың айтарлықтай бұрмаланғанын және одан әрі аудиторлық жұмысты жүргізуді қажет етеді деген қорытынды жасауға мәжбүр болады;

- Күтілетін қатенің мәні өскен кезде іріктеудің өлшемі айнымалыларды іріктеуге қажетті өлшемнен асып кетуі ықтимал;
- Негізгі жиынтықтан іріктеуді таңдау үшін қосымша әдістерді қолдану қолайсыз болуы мүмкін;
- Монетарлық іріктеуде іріктеудің өз өлшемін пайдаланып жеткілікті дәлелдемелер ұсынатын мынадай аудиторлық жағдайлар болуы мүмкін:
- Көп қателер күтіледі;
- Аудиторлар көбінесе күтілетін қатенің шамадан тыс болуына алаңдайды;
- Қателіктерді азайту ықтималы белгісіз болады;
- Негізгі жиынтықтың қосымша тізімін алуға ыңғайлы.

Бұл әдісті іріктеу тәуекелі орташа немесе төмен активтерді және тіркелген операцияларды тексеру үшін қолданады. Іріктеуге қатысты көптеген аудиторлық тексерулер, мысалы, бағалы қағаздар бойынша баға белгілеу және саудалық дебиторлық берешектің айналымы осы санатқа жатады.

Айнымалыларды іріктеу

Айнымалыларды іріктеу мынадай жағдайларда қолайлы болады:

- Қателерді төмендету жолдарын қарастырғанда;
- Негізгі жиынтық нөлдік және теріс қалдықтардан құралғанда;
- Қателердің көп саны күтілгенде;
- Негізгі жиынтықтың мәнін сенімді бағалау үшін іріктеу бірліктерін көбейту мүмкін болғанда.

Айнымалыларды бағалау әдістерін 50 немесе одан көп қателер табылған кезде қолдануға болады. Күтілетін қателер саны аз болған жағдайларда, монетарлық іріктеу мен бірлікке есептелген айнымалының орташа мәнін іріктеу арасында таңдау жасалады. Айнымалыларды іріктеу компьютерлік бағдарламалық қамтамасыз етуді қолдану арқылы үлкен компьютерленген бухгалтерлік жүйелерді тексеруде пайдалы болуы мүмкін. Бұл әсіресе тестілеудің басым бөлігі тікелей компьютерде орындалатын кезде ыңғайлы. Бірақ, мұндай жағдайларда, аудиторлар іріктеуді жоспарлау мен бағалауға жұмсалатын уақытты одан да компьютерлік бағдарламамен қамтамасыз ету арқылы 100% тестілеу жүргізуге болатын сұрақтарды қарастыруға жұмсауы керек.



ҚОРЫТЫНДЫЛАР

- Статистикалық іріктеу әдістері маңыздылығы бойынша тестілеудегі айнымалыларды іріктеу мен бақылауды тестілеу сияқты сапалық белгілер бойынша іріктеу әдісіне жатады.
- Айнымалыларды іріктеу – аудиттен басқа ең көп қолданылатын айнымалы мәндерді іріктеудің әдісі. Мұны аудиторлар кез келген әдістерде немесе бірлікке есептелген орташа мәнің әдісінде немесе қатынастарды және айырмашылықты бағалауда пайдаланады.
- Монетарлық іріктеу – бұл аудиттегі статистикалық іріктеудің кең таралған әдісі.

- Монетарлық іріктеу көбейген қателерді және күтілетін саны аз қателерді тестілеуге қолданылатын ең қолайлы әдіс болып табылады. Айнымалылардың классикалық іріктелуі қателер санының көбеюі және артып немесе төмендеуі күтілгенде қолданылады.
- Статистикалық іріктеудің мынадай артықшылықтары болады:
 - іріктеулер ықтималдықтар теориясына сәйкес анықталады және бағаланады;
 - дәйекті шешімдер қабылдаудың бірыңғай құрылымын қамтамасыз етеді;
 - тиісті факторларды анықтауды талап етеді.
- Статистикалық іріктеу қолайлы болады, егер:
 - іріктеу тесті пікір білдіруімен салыстырғанда сенімді;
 - негізгі жиынтық компьютерде болса;
 - тест нәтижелерінің сапалық факторларының бағалауға үстемдік етуі екіталай;
 - аудиторлық фирма және қызметкерлер статистикалық әдістермен таныс болғанда.

Статистикалық емес іріктеу әдістері

Фактілер статистикалық емес іріктеудің статистикалық іріктеулерге қарағанда әлдеқайда кең қолданылатынын дәлелдейді. Статистикалық емес іріктеудің талабы статистикалық іріктеумен салыстырғанда аз болатындығын ескерсек, неге аудиторлар статистикалық емес іріктеуді пайдаланады? деген сұрақ туындайды.

Статистикалық емес іріктеуді не үшін қолданады?

Статистикалық емес іріктеудің таралу себебінің бір бөлігі 500 АХС айтылған: «Аудитор аудиторлық дәлелдемелер алуға жұмсалған шығындар мен алынған ақпараттың пайдалылығы арасындағы өзара байланысты қарастыруы тиіс». Ал 530 АХС іріктеудің статистикалық немесе статистикалық емес әдістерін қолдану туралы шешім нақты жағдайлардағы жеткілікті аудиторлық дәлелдемелерді алудың ең тиімді тәсіліне қатысты аудиторлық пікірдің мәні болып табылады деп айтылған. Статистикалық емес іріктеудің өзіне тән артықшылықтары болады:

- қаржы ресурстары үнемделеді;
- еңбек сыйымдылығы аз болады;
- аудит максаттарын қанағаттандыру үшін тиімді болады.

Бұл артықшылық төмендегілермен түсіндіріледі:

- Статистикалық емес іріктеуді жүргізуге қатысатын қызметкерлерді оқытуға аз шығын жұмсалады. Статистикалық емес іріктеу әдістерін зерттеуге аз уақыт жұмсалады.
- Статистикалық емес іріктеуді жүзеге асыру оңай. Бұл әдістер күрделі емес, сол себепті оларды бақылау орнында қолдану жеңіл және жылдам, сондай ақ қызметкерлердің осы әдістерді теріс пайдалану тәуекелін төмендетеді.
- Кездейсоқ іріктеудің тиімсіздігі. Кейбір жағдайларда, кездейсоқ іріктеуді қолдану тиімсіз болады, мысалы, негізгі жиынтықтағы бастапқы құжаттар көп және нөмірленбеген болса.
- Сапалық талдау негізінде ұсынылған түзету. Статистикалық бағалаудың дәлдігі көбіне талап етілмейді, себебі ұсынылған аудиторлық түзету математикалық

есептеулерге емес, аудитордың сауалнама нәтижелеріне сапалық талдау жасауға негізделген.³

Статистикалық емес іріктеуді маңыздылығы бойынша іріктеп тестілеудің мысалы 8.А-қосымшасында келтірілген.

Ресми және бейресми статистикалық емес іріктеу

Ресми статистикалық емес іріктеу жоспарында іріктеу көлемін анықтау үшін және іріктеу нәтижелерін бағалау үшін құрылымдалған тәсіл қолданылады. Статистикалық іріктеу жоспарынан негізгі айырмашылықтары мынадай: жиынтықтан элементтерді іріктеп алу кездейсоқ әдіспен жүргізіледі және іріктеу тәуекелінің деңгейі сан жағынан нақты анықталмайды. Бейресми тәсіл - іріктеу көлемін анықтау үшін және іріктеу нәтижелерін бағалау үшін құрылымдалмаған тәсілді қолданылады. Іріктеу көлемі мен нәтижелері толығымен сапа негізінде анықталады, сондықтан негізгі жиынтық туралы кез-келген қорытындылар да сапалы болып табылады. Бейресми статистикалық емес іріктеудің кемшіліктеріне мыналар жатады:

- Бұл тәсілде қызметкерлерді оқытудың жүйелі тәсілі жоқ, соған байланысты көп тәжірибе қажет, сондықтан тәжірибесі жоқ жас мамандар үшін бұл үлкен проблема болып табылады.
- Аудиторлар аудиторлық тапсырмалар үшін қажет, аудиторлық жұмыстың масштабтары туралы маңызды әртүрлі пайымдаулар жасай алады.
- Аудиторға АХС-ның сақталуын негіздеу қиын, мысалы, 500 АХС (дәлелдемелердің жеткіліктілігіне қатысты) және 530 АХС (іріктеуді бағалауға және дизайнға қатысты).
- Құрылымдалмаған тәсіл аудиторлардың іріктеу тәуекелінің қолайсыз деңгейін анықтай алмау тәуекелін арттырады.

ҚОРЫТЫНДЫЛАР

- Статистикалық емес іріктеудің артықшылықтары:
 - еңбек сиымдылығының аз болуы;
 - арнайы дайындалған қызметкерлерді талап етпейді;
 - іріктеудегі сапалы қорытындылардың маңыздылығын мойындайды.

ТҮЙІНДЕМЕ

Іріктеудің мақсаты – әрбір жеке бапқа немесе операцияға зерттеу жүргізей шоттың сальдосы немесе операциялар класы туралы мәліметтер алу. Тәуекел кезінде іріктеу жүргізілетін негізгі жиынтық үшін зерттелетін іріктеу репрезентативті болмауы мүмкін. Іріктеу мөлшерін арттыру тәуекелді азайтады. Аудит кезінде іріктеу өлшемі функция болып табылады:

- Аудиторлар аудиторлық тәуекелдік моделіне негізделген тәуекелді қабылдауға дайын тәуекелдер;
- Маңызды бақылаулардың немесе қателердің ауытқу шамалары;

Негізгі жиынтықтағы ауытқулардың немесе қателердің күтілу деңгейі.

Статистика бізге шот сальдосы немесе операциялар класы туралы білімді қажетті деңгейде қамтамасыз ету үшін біздің іріктеуіміз жеткілікті екенін айтып жеткізді. Аудиторлар кейде іріктеуді таңдаудың статистикалық әдістерін өздерінің іріктеу тесттерінде пайдаланады. Дегенмен, статистикалық емес іріктеу де кеңінен қолданылады, іріктеу тестін жоспарлағанда статистикалық теорияның принциптерін жиі пайдаланады. Негізгі жиынтықтағы іріктеуді таңдаған кезде қабылданған әдістеме ақылға қонымды сенімділікті қамтамасыз етуі керек, яғни іріктеу репрезентативті болып табылады және іріктеудің дұрыс еместігі оған әсер етпеуі тиіс. Статистикалық іріктеу кездейсоқ іріктеуді талап етеді, бірақ статистикалық емес іріктеу үшін аса күрделі емес әдістерді қолдануға болады. Іріктеуді зерттегенде, ол негізгі жиынтықтың өкілі екенін ұмытпаған жөн және оның мақсаты іріктеу жүргізілген негізгі жиынтықтан табылған ауытқулар мен қателердің деңгейін бағалау болып табылады. Сапалық белгілері бойынша іріктеу жоспарлары, айнымалыларды іріктеу жоспарлары және монетарлық іріктеу жоспарлары аудиторлар пайдаланатын статистикалық іріктеудің негізгі әдістері болып табылады. Сапалық белгілері бойынша іріктеу сәйкестікті тестілеу үшін пайдаланылады, ал қалған екі әдіс маңыздылықты тексеру үшін пайдаланылады. Статистикалық емес іріктеу кеңінен қолданылып келеді және ол дұрыс жүзеге асырылған жағдайда сенімді дәлелдемелер береді. Оны кеңінен қолданудың себептеріне қызметкерлерді оқытуға аз шығын жұмсалуды, пайдалану қарапайымдылығы және аудиторлар іріктеу әдісінің сапалы бағалауына қарамастан түзетулерді жиі негізге алады.

СИЛТЕМЕЛЕР

1. **Pixley, F.W.** (1881) *Auditors: Their Duties and Responsibilities*. Effingham, Wilson, London.
2. **Hitzig, N.B.** (1995) *Audit sampling: A survey of current practice* CPA Journal, 65 (7), 54–7.
3. **Guy, D., Carmichael, D. and Whittington, O.R.** (2002) *Audit Sampling: An Introduction*, 5th edn. John Wiley & Sons, Inc., New York, p. 222.

ҚОСЫМША ӘДЕБИЕТТЕР

American Institute of Certified Public Accountants (2001) *Audit Sampling*. AICPA, New York.

Colbert, J.L. (2001) *Audit sampling*. *Internal Auditor*, (February) 27–9.

Elder, R.J. and Allen, R.D. (1998) *An empirical investigation of the auditor's decision to project errors*. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 17 (2), 71–87.

Gillett, P.R. and Srivastava, R.P. (2000) *Attribute sampling: A belief-function approach to statistical audit evidence*. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 19 (1), 145–55.

Guy, D.M., Carmichael, D. and Whittington, O.R. (2002) *Audit Sampling: An Introduction*, 5th edn. John Wiley & Sons, Inc., New York.

Hall, T.W., Herron, T.L. and Pierce, B.J. (2000) The use of and selection biases associated with nonstatistical sampling in auditing. *Behavioral Research in Accounting*, 12, 232–55.

Hall, T.W., Herron, T.L. and Pierce, B.J. (2002) Sampling practices of auditors in public accounting, industry, and government. *Accounting Horizons*, 16 (2), 125–36.

Hall, T.W., Herron, T.L., Pierce, B.J. and Witt, T.J. (2001) The effectiveness of increasing sample size to mitigate the influence of population characteristics in haphazard sampling. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 20 (1), 169–85.

Jones, P. (1999) *Statistical Sampling and Risk Analysis in Auditing*. Gower Publishing Limited, Hampshire, England.

Manson, S. (1997) *Statistical Sampling*, in *Current Issues in Auditing*, 3rd edn (eds M. Sherer and S. Turley). Paul Chapman Publishing, London, pp. 234–53.

Messier, W.F., Kachelmeier, S.J. and Jensen, K.L. (2001) An experimental assessment of recent professional developments in nonstatistical audit sampling guidance. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 20 (1), 81–96.

8.А-қосымшасы

Маңыздылығы бойынша бөлшектеп тестілеуді статистикалық емес іріктеу.

Оқиға фактілері

Мақсаты. Саудалық дебиторлық берешектің нақты айналымын растау

Негізгі жиынтық. Саудалық дебиторлық берешек (несие бойынша сальдоны есептемегенде) 4 250 000 фунт стерлинг.

Іріктеу бірлігі. 1100 шоттың сальдосы.

Өзгеруі. 100-ден 140 000 фунт стерлингке дейін.

Пікірлер

Жалпы құны 500000 фунт стерлинг болатын 50000-нан аса фунт стерлинг бар бес шот маңыздылығы бойынша жеке есепке алынады, нәтижесінде негізгі жиынтықтан жалпы сомасы 3750000 фунт стерлинг болатын 1095 шоттаңдап алынды.

Рұқсат етілген қате	30 000 £1
Бақылау тәуекелін бағалау	Орташа
Маңыздылыққа тексеру процедураларының анықтай алмау тәуекеліне әсері	Аналитикалық процедуралар орташа сенімділікті қамтамасыз етеді.
Іріктеу тәуекелінің рұқсат етілген деңгейі	Орташа
Күтілетін қателер	Аз немесе жоқ

Іріктеу көлемі

Формуланы пайдалана отырып:

$$\frac{(\text{Негізгі жиынтық мәні})}{(\text{Рұқсат етілген қате})} \times \text{Сенімділік коэффициент}$$

Мұндағы сенімділік коэффициенті 8.6-кестенің мәліметтерін пайдалана отырып анықталады, осылайша іріктеу көлемін анықтауға болады:

$$\frac{3\,750\,000}{130\,000} \times 2.3 = 66$$

8.6-кесте. Статистикалық емес іріктеудің сенімділік коэффициенті

СЕНІМДІЛІКТІ РАСТАУДЫҢ ТАЛАП ЕТУ ДЕҢГЕЙІ	СЕНІМДІЛІК КОЭФФИЦИЕНТІ	
	Күтілетін қате аз немесе жоқ	Күтілетін басқа да қателер
Маңызды	3.0	6.0
Орташа	2.3	4.0
Маңызды емес	1.5	3.0

Дереккөз: Аудит және есеп жөніндегі нұсқаулықтан бейімделген: аудиторлық іріктеу, 59 б. © Сертификатталған қоғамдық бухгалтерлердің Американдық институты, Нью-Йорк.

Іріктеуді таңдау

Іріктеу жүйелі түрде сатылым кітапшасынан таңдап алынды және тестілеуден өткізілген және бас кітаптағы бақылау шотының жалпы балансымен қорытындыланып, салыстырылу жүргізілген саудалық дебиторлық берешектің тізімінен алынды.

Іріктеу нәтижелері

Жиынтықтан іріктеп алынған 60 клиенттің бесеуінен жауаптар алынды. Жауап бермеген алты клиенттің шоттарына басқа тестілеу жүргізілді және шоттары дұрыс деп табылды. Есепте ұсынылған қателер сапалы болып саналды. Ол қателер негізгі жиынтықтың қателері болып есептеледі. Толығырақ 8.7-кестеде көрсетілген.

8.7-кесте. Негізгі жиынтықтың қателері

НЕГІЗГІ ЖИЫНТЫҚ	ІШІНАРА ЖИЫНТЫҚ			
	Тіркелген сома (£)	Тіркелген сома (£)	Аудиттелген сома (£)	Қатені асырып көрсету (£)
Маңызды элементер	500 000	500 000	499 000	1 000
Таңдалған элементтер	3 750 000	180 000	177 000	3 000

Болжамды қате

Салыстырмалы әдісті пайдаланып, болжамды қатенің мәнін есептейміз:

$$\frac{£3000}{£180\,000} \times £3\,750\,000 = £62\,500$$

Қорытынды

Кәсіпорын іріктеу кезінде табылған 3000 фунт стерлинг сомасындағы қателерге түзетулер жүргізді, бірақ ірі шоттардан табылған 1000 фунт стерлинг сомасындағы

қатемен келіспеді. Осылайша негізгі жиынтықтың таза болжамды қатесінің сомасы тең болады:

$$£62\,500 - £3\,000 + £1\,000 = £60\,500.$$

Бұл рұқсат етілген қатенің мәнінен әлдеқайда төмен, сондықтан аудитор кәсіпорынның саудалық дебиторлық берешегінің сомасы тіркелген және айтарлықтай бұрмаланбаған деген қорытынды жасайды.

8. В-қосымшасы

Монетарлық іріктеу

Оқиға фактілері

Мақсаты. Кезең соңындағы қорларды бағалау кезінде пайдаланылған стандартты шығындардың дұрыс анықталғандығын қамтамасыз ету.

Негізгі жиынтық. Стандартты шығындармен бағаланған қорлардың тіркелген құны 1375000 фунт стерлингке тең және 320 түрлі элементтерден тұрады.

Іріктеу бірлігі. 1 £ тіркелген құны.

Пікірлер

Рұқсат етілген қате. £ 53,500

Ішкі бақылау. Бағаланбайды, өйткені стандартты шығындардың дәлдігін тексеретін процедуралар жоқ. Осылайша, бақылау тәуекелі 100% құрайды.

Маңыздылықты тексерудің басқа процедуралары. Өзіндік құн калькуляциясының жұмыс жүйесі, атап айтқанда, маңызды емес ауытқулардың анықталуы тексерілді. Талдамалық процедуралар қорларды бағалаудың дұрыстығын растайды. Егер маңыздылықты тексерудің басқа процедураларына қарасақ, анықтау тәуекелі 70% деп бағаланды.

Бөлінбейтін тәуекел. Бөлінбейтін тәуекел әдетте төмен бағамен бағаланады, ал алдыңғы жылдарда жүргізілген тестілеу нәтижесінде маңызды қателер табылмаған. Бөлінбейтін тәуекел 70% деп бағаланды.

Сенімділікті растау қажеттілігі. Аудиторлық тәуекел 5% деңгейінде белгіленді. Аудиторлық тәуекелдің моделін пайдаланып, осы нақты тестілеудің тәуекелін анықтаймыз:

Аудиторлық тәуекел

$$\frac{\text{Бөлінбейтін тәуекел} \times \text{Бақылау тәуекелі} \times \text{Анықтай алмау тәуекелі}}{0.7 \times 1.0 \times 0.7} = 0.102 \text{ немесе } 10,2\%$$

$$\frac{0.05}{0.7 \times 1.0 \times 0.7} = 0.102 \text{ немесе } 10,2\%$$

Сондықтан бұл тестті 90% сенімділікпен растауды қажет етеді.

Күгілетін қателер. Жеке екі маңызды емес элементтердің ішінен екі қате табылады деп болжам жасайды.

Іріктеу көлемі

Мына формуланы пайдалана отырып:

$$\frac{\text{Негізгі жиынтықтың мәні}}{\text{Рұқсат берілген қате}} \times \text{Сенімділік коэффициенті}$$

8.8-кестеде келтірілген мәліметтерге сәйкес, сенімділік коэффициенті анықталған Пуассонның үлестіріміне негізделген іріктеу көлемі тең болады:

$$\frac{1\,375\,000}{137} \times 5.3 = 137$$

Іріктеу интервалы тең болады $\frac{1\,375\,000}{53500} = 10036$ (болжамды мәні 10000 делік)

8.8-кесте. Сапалық белгілері бойынша іріктеудің сенімділік факторлары

ІРІКТЕУ ҚАТЕЛЕРІНІҢ САНЫ	СЕНІМДІЛІК ИНТЕРВАЛЫ	
	90%	95%
0	2.31	3.00
1	3.89	4.75
2	5.33	6.30
3	6.69	7.76
4	8.00	9.16

Іріктеуді таңдау

Іріктеу бірліктері үдемелі қорытынды сомасы есептеліп компьютерден шығарылған қорлардың тізімінен таңдап алынды. Тізімдегі қорлардың толықтығы тексеріліп, 8.9-кестедегі көрсетілген мәліметтерден іріктеу тізімдегі бастапқы 20 элементтің ішінен таңдалды. Бастапқы нүктесі кездейсоқ әдіспен таңдалды, 10000 фунт стерлингтен төмен, 4000 деп есептеп, әрбір 10000-шы бірлік 1£ жүйелі түрде таңдалып, осы 1£ бар қорлардың элементін таңдау үшін ілгек ретінде пайдаланылды.

8.9-кесте. Таңдалған бастапқы 20 элементтің бөлшектері

ҚОРЛАР №	САНЫ	1 БІРЛІКТІҢ ҚҰНЫ (£)	ЖИЫНТЫҚ ҚҰНЫ (£)	ҮДЕМЕЛІ ЖИЫНТЫҚ ҚҰНЫ	ТАҢДАЛҒАН ЭЛЕМЕНТ (£)	ІРІКТЕУ (£)
1100	20	100	2 000	2 000	—	—
1101	400	20	8000	10000	4000	8000
1102	100	5	500	10500	—	—
1103	1000	7	7000	17500	14000	7000
1104	10	50	500	18000	—	—
1105	300	40	12000	30000	24000	12000
1200	1500	3	4500	34500	34000	4500

(жалғасы келесі бетте)

8.9-кесте. (жалғасы)

ҚОРЛАР №	САНЫ	1 БІРЛІКТІҢ ҚҰНЫ (£)	ЖИЫНТЫҚ ҚҰНЫ (£)	ҮДЕМЕЛІ ЖИЫНТЫҚ ҚҰНЫ	ТАҢДАЛҒАН ЭЛЕМЕНТ (£)	ІРІКТЕУ (£)
1201	7	1200	8400	42900	-	-
1202	300	20	6000	48900	44000	6000
1203	20	5	100	49000	-	-
1204	200	5	1000	50000	-	-
1205	30	50	1500	51500	-	-
1206	20	75	1500	53000	-	-
1207	500	4	2000	55000	54000	2000
1208	11	1200	13200	68200	64000	13200
2100	300	4	1200	69400	-	-
2101	20	10	200	69600	-	-
2102	50	5	250	69850	-	-
2103	100	15	1500	71350	-	-
2104	50	10	500	71850	-	-

Іріктеу нәтижелері мен болжамды қате

Үш балама сценарий қарастырылады:

1. Қателер табылмады.
2. Іріктеу элементтерінде тіркелген іріктеу интервалының мәнінен кем екі қате табылды.
3. Үш қате табылды, соның ішінде іріктеу элементтерінде тіркелген іріктеу интервалының мәнінен артық бір қате табылды.

1-сценарий. Қателер табылмады

Бұл жағдайда бағалаудың құндық дәлдігінің деңгейі рұқсат етілген қателіктен жақсырақ. Іріктеу көлемін анықтау кезінде аудитор екі қате күтті және сенімділігі 5.33-ке тең коэффициентті қолданды. Алайда, аудитордың сенімділігі 2.31-ге тең коэффициентті де қолдануына болатын еді. Іріктеудің үлкен көлемі аудиторға 90% сенімділікпен қорытынды жасап, негізгі жиынтықтағы қатенің максималды мәнін анықтауға мүмкіндік береді:

Сенімділік коэффициенті × Іріктеу интервалы = Қатенің жоғары шегі
болады

$$2.31 * £10\ 000 = £23\ 100.$$

Бұл сан негізгі қателік немесе негізгі дәлдік ретінде белгілі.

2-сценарий. Екі қате

Қатенің жоғарғы шегі негізгі қателіктің, болжамды қатенің және ұзартылған дәлдік интервалының қосындысы ретінде анықталады. Негізгі қателік – қателер табылмаған

жағдайдағы қатенің жоғарғы шегі (1-сценарийде ол 23100 фунтка тең). Болжамды қате 1£ іріктеу оның бөлігі болып табылатын элементтің ішіндегі кез-келген қатенің деңгейіне байланысты артады деген болжамға негізделген. Осылайша, 1000 фунт стерлинг сомасында болатын тіркелген элементтегі 200 фунттың қатесі таңдалған 1£ -ті 20 %-ға арттырады. Бұл пайыздық арту содан кейін барлық 1£-ке таралады, оның 1£ репрезентативті іріктеу (яғни сынамалық интервал) болып табылады. Болжамды қате келесідей есептеледі:

БАЛАНСТЫҚ ҚҰНЫ (£) (BV)	АУДИТТЕЛГЕН ҚҰН (£) (AV)	АРТУЫ % (TR)*	ІРІКТЕУ ИНТЕРВАЛЫ (£) (SI)	БОЛЖАМДЫ ҚАТЕ (£) TR X SI
1 000	800	20	10 000	2 000
8 000	4 000	50	10 000	5 000
	-	-	Болжамды қателер	7 000

$$*TR = \frac{(BV - AV)}{BV}$$

Дәлдік интервалын ұзарту үшін болжамды қателерді белгілі бір ретпен орналастырады және есептеу жүргізеді:

ҚАТЕЛЕР САНЫ	СЕНІМДІЛІК КОЭФФ. @ 90% (8.8 КЕСТЕ)	ӨСІМІ (IC)	БОЛЖАНҒАН ҚАТЕ (£) (PE)	ДӘЛДІК АРАЛЫҒЫНЫҢ КЕҢЕЮІ (£) (ICXPE) - PE
0	2.31	-	-	-
1-ші	3.89	1.58	5 000	2 900
2-ші	5.33	1.44	2 000	880
-	-	-	-	3 780

Енді қатенің жоғарғы шегін есептеуге болады.

Негізгі қате	£23 100
Болжамды қате	7 000
Ұзартылған дәлдік интервалы	3 780
	£33 880

Егер екі қате 100% тең болса, онда:

Болжамды қате мынаған тең болады: $2 \times 100\% \times £10,000 = £20,000$

Ұзартылған дәлдік интервалы тең болады: $£10,000 \times 0.58 + £10,000 \times 0.44 = £5,800 + £4,400 = 10,200$

Алдыңғыдай негізгі қате: $= £23,100$

Қатенің жоғарғы шегі: $= £53,300$

Басқаша айтқанда, күтілетін қателерге қатысты біздің үмітіміз расталса, онда іріктеудің көлемі бізге қажетті сенімділік деңгейін қамтамасыз етуге жеткілікті болады.

3-сценарий. Үш қате

Болжамды қателерді есептеу және екі қате үшін дәлдік интервалын ұзарту, жоғарыда көрсетілген 2-сценарийге ұқсас тіркелген мәндері бар элементтерді іріктеу интервалынан төмен болады. Тіркелген мәні іріктеу интервалынан асатын элементтің нақты қатесі дәлдік интервалын ұзартуды есептегенде қолданылмайды, бірақ қатенің жоғарғы шегін анықтау кезінде басқа сандарға қосылады.

Тіркелген құны 14000 фунт болатын элемент 3000 фунтка артық бағаланған болса, онда қатенің жоғарғы шегі тең болады:

Алдында есептелгендей	£33 880
Элементтегі маңызды қате	3 000
Қатенің жоғары шегі	£36 880

Қорытынды

Аудитор, қорлардың бағасы стандартты шығындардағы қателердің салдарынан өскен жоқ деп, 90% сенімділікпен қорытынды жасайды:

- 1 сценарий - £ 23 100
- 2 сценарий - £ 33 880
- 3 сценарий - £ 36 880

Мұның бәрі осы тесттің рұқсат етілген қатесінен төмен. Басқа процедуралардың сенімділігіне қарап, аудитор шын мәнінде қорлардың бағасының айтарлықтай бұрмаланбағанына 95% сенімді бола алады.

8.С-қосымшасы

Сапалық белгілері бойынша іріктеуді пайдаланып бақылауды тестілеу

Оқиға фактілері

Мақсаты. Алдын ала бағаланған бақылау тәуекелдерін растауды негізге алып бақылау құралдарының шоттарды ұсыну процедурасына сәйкестігін тексеру.

Негізгі жиынтық. Жыл ішінде 8190 шот-фактура несиеге сату үшін ұсынылды

Тестіленуі тиіс көрсеткіштер

1. Тапсырысты авторизациядан өткізу;
2. Тапсырыспен келісілген тауарларды жөнелту;
3. Көлік жүкқұжатымен келісілген шот-фактуралар;
4. Шот-фактурада көрсетілген бағаны тексеру;
5. Тексерілген шот-фактураның математикалық дәлдігі.

Пікірлер. Сенім ықтималдылығының деңгейі 95%. Рұқсат етілген ауытқу 7% (қатенің жоғарғы шегі деп аталады).

Іріктеу көлемі. Аудитор іріктеу көлемін бірнеше тәсілдерді қолданып анықтай алады.

1-іріктеу жоспары

Аудитор іріктеудегі ауытқулардың табылу ықтималын бағалай алады. Егер аудитор екі ауытқуды күтетін болса, қажетті іріктеу көлемі мына формула бойынша анықталады:

$$\frac{\text{Сенімділік коэффициенті (8.8 кесте қараңыз)}}{\text{Ауытқудың рұқсат етілген деңгейі}} = \frac{6.3}{0.07} = 90$$

Бұл тәсілді қолдану күрделі, себебі іріктеу көлемін білмей, онда қанша ауытқулар болуы керектігін бағалау қиын.

2-іріктеу жоспары

Егер аудитор ешқандай ауытқулардың болмайтынына сенімді болса, онда ол іріктеудің ең төменгі көлемін $3/0,07=43$ тең деп алады (жоғарыда көрсетілген 1-мысалдағы формуланы пайдаланады). Бұл тәсіл қателерді анықтауда қолданылатын іріктеу тәсілі ретінде белгілі.

3-іріктеу жоспары

Үшінші тәсіл барлық бақылау тесттері үшін іріктеудің стандартты өлшемін, мысалы 75, пайдаланады және бақылауды тиімді жүргізу үшін қандай сенімділікті алуға болатындығын өткен кезеңмен салыстырып анықтайды.

Іріктеуді таңдау

Сату шот-фактураларын іріктеу кездейсоқ сандар генераторын пайдалана отырып, компьютердегі сату операцияларының файлынан таңдалады. Сондай-ақ іріктеу әрбір көрсеткішті тестілеу үшін де пайдаланылады.

Іріктеу нәтижелері

Екі тапсырыстың санкциясы расталған жоқ және бір шот-фактура баға белгілеу үшін немесе математикалық дәлдік үшін дәлелденген жоқ. Басқа ешқандай ауытқулар анықталмады.

Ауытқудың болжамды деңгейі

1-іріктеу жоспары

Егер екі ауытқу табылса, аудитор қатенің жоғарғы шегін мына формула бойынша есептей алады:

$$\frac{\text{Сенімділік коэффициенті (8.8 кесте қараңыз)}}{\text{Ауытқудың рұқсат етілген деңгейі}} = \frac{6.3}{0.07} = 90$$

Іріктеу өлшемі екі ауытқудан артық болмаған жағдайда, қатенің жоғарғы шегінің 7% -дан аспайтынына 95% сенімділік ықтималы болады және екі ауытқу анықталса

да, аудитор сәйкестік деңгейін қолайлы деп қорытынды жасай алады. Бір ауытқуы анықталған сапалық белгілер үшін де аудитор сәйкестік деңгейінің рұқсат етілген деңгейге сәйкес келетіндігі туралы қорытынды жасай алады.

2-іріктеу жоспары

Іріктеуді анықтау бірде бір қате табылмайтын күтілімге негізделгендіктен, аудитор табылған бір қате үшін ықтималдығы 5%-ға артқанда ауытқу деңгейі 7%-ға артуы мүмкін деп қорытынды жасайды. Жоғарыда келтірілген формуланы пайдалана отырып, ықтималдылығы 5% болатын ауытқу деңгейі мына көрсеткішке дейін жоғары болуы мүмкін:

$$\frac{6.3}{43} = 14.65\%$$

Кез-келген ауытқулардың анықталуы, ықтималдығы 5%-ға жоғары болатын ауытқулардың рұқсат етілген деңгейден асып кететінін білдіреді, сондықтан оларға есептеу жүргізу қажет емес. Аудитор қателердің табылмайтынына сенбейді, бұл ішкі бақылауға күмән тудырып, маңыздылыққа тексерудің процедураларына қайта бағалау жүргізуді талап етуі мүмкін.

3 іріктеу жоспары

75 іріктеуден екі ауытқуды анықтаған аудитор 95% сенімділікпен қатенің жоғарғы шегін мына формуланы қолданып анықтай алады $6.3 / 75 = 8.4\%$

Дегенмен, бұл тәсіл ресми емес сипатта болғандықтан, аудитор қатенің ең жоғарғы шегі $5,33 / 75 = 7,1\%$ -дан аспауы үшін 90% сенімділік жеткілікті ме, бақылау тәуекелінің алдын-ала бағаланған деңгейін растайтын немесе бағаланған деңгей жоспарланған деңгейден жоғары ма, әлде төмен бе деген сұрақтарды қарастырады.

Қорытынды

Екінші және үшінші тәсілмен аудитор саудалық дебиторлық берешектің маңыздылығын тексеру процедурасының деңгейін жоспарлау кезінде қолданылатын тәуекелдерді алдын-ала бағалауды осы бақылау тесттерінің нәтижелері негізінде қолдануға болмайды деп қорытынды жасауы керек. Екінші әдісте анықталған іріктеу қателерінің нәтижелері бақылау тәуекелін жоғары деңгейде бағалау үшін жеткілікті ақпарат бермейді. Аудиторлар саудалық дебиторлық берешектерді бақылаудың жалпы контекстінде мақұлдануы тиіс тапсырыстардың маңыздылығы туралы өз пікірін пайдалана алады және бақылау тәуекелінің бағаланған түпкілікті деңгейі әлі де маңыздылығы бойынша тексеру процедураларының жоспарланған бағдарламаларын қолдауға жеткілікті екендігі туралы қорытынды жасай алады.

8D-қосымшасы

«Орташа бірлікке» әдісін пайдаланып айнымалыларды классикалық іріктеу

Оқиға фактілері

Мақсаты. Қаржы компаниясынан алынуы тиіс берешектердің айналымы.

Негізгі жиынтық. 1340000 фунт стерлинг сомасында алынатын қарыздар.

Іріктеу бірлігі. 3000 шот, барлығы 500 фунт стерлингтен төмен.

Пікірлер

Рұқсат етілген қате – 60 000£

Теріс ауытқу тәуекелі. Монетарлық іріктеуде талап етілмейтін бұл пікір аудиторларға негізгі жиынтықтың қатесі болмаса да, іріктеу нәтижелері қате деп көрсететін тәуекелін бақылауға мүмкіндік береді. Аудиторлардың алдында тұрған мақсат – іріктеудің нәтижесі дұрыс емес ауытқуларды көрсеткен жағдайда, керексіз аудиторлық жұмысты азайту арқылы іріктеу көлемін ұлғайту. Бұл тәуекел әдетте 5% -ды құрайды.

Теріс мақұлдау тәуекелі. Бұл монетарлық іріктеу тәуекелі және анықтай алмау тәуекелі сияқты. Аудиторлық тәуекелдің моделін пайдалана отырып, есептелген осы тәуекелдің мәні 20%-ды құрайды.

Іріктеу көлемі

Жоғарыда келтірілген факторлар компьютерлік бағдарламаға енгізілді, ол талап етілетін іріктеу көлемін 184 деп есептеді. Ал компьютердің стандартты ауытқуы 100 фунт стерлингке бағаланды.

Іріктеуді таңдау

Іріктеу кездейсоқ сандар генераторы арқылы компьютерде сақталған файлдардан таңдалған.

Іріктеу нәтижелері

Рассталған 184 шоттың аудиттелген сомасы 81328 фунт стерлингке тең болды. Рассталған есептік жазбалардың бөлшектеп тексерілген сомасы компьютерлік бағдарламаға енгізілді. Бұл орташа бірлікке іріктеу болғандықтан, аудитор қателерге қызығушылық танытпады.

Негізгі жиынтықты болжау

Компьютер негізгі жиынтықтың мәнін 1376000 фунт стерлингке есептеп, іріктеу тәуекелін 37803 фунт стерлинг көлемінде жабуға қол жеткізді.

Қорытынды

Тіркелген мәні 1£ 326000 фунт стерлингті 1£ 37803 фунт стерлингке көп немесе аз диапазонында болғандықтан, аудитор тіркелген мәнің іріктеу нәтижелерімен расталғаны туралы қорытынды жасай алады.

ТАРАУ БОЙЫНША ТЕСТ СҰРАҚТАРЫ

Төменде берілген сұрақтардың ішінен дұрыс жауабын көрсетіңіз. (жауаптарын 381 беттен қараңыз)

8.1 Төмендегілердің қайсысы іріктеу болып табылмайды?

- (a) Бір жыл ішінде 10 000 фунт стерлингтен асатын барлық төлемдерді таңдау және оларды растайтын құжаттамалар бар екеніне көз жеткізу;
- (b) Кездейсоқ сандар кестесін пайдаланып жыл ішінде жасалған барлық сатып алулардан 50 сатып алу туралы тапсырысты таңдау;
- (c) Қолжетімділікті қамтамасыз ету үшін тіркемедегі айналымнан тыс активтерден тексеруге бірнеше активтерді кездейсоқ тандап алу;
- (d) Қолма-қол ақшаны төлеу журналынан жыл ішінде жасалған әрбір оныншы төлемді таңдау.

8.2 Статистикалық іріктеу әдістерін қолданудың артықшылығы мынада:

- (a) Тәуекел - математикалық түрде өлшенеді;
- (b) Пікірлер негізінде шешім қабылдау қажеттілігін алып тастайды;
- (c) Аудитті қанағаттандыру үшін рұқсат етілген кателіктердің мәндерін және кате мақұлдау тәуекелін анықтайды;
- (d) Субъективті іріктеуден асып кету үшін соттарда белгіленеді.

8.3. Аудит тұрғысында маңыздылыққа тексерудің теріс ауытқу тәуекелін тиімді сипаттау үшін:

- (a) Аудитор шоттың сальдосы дұрыс деген қорытынды жасайды, бірақ шын мәнінде олай емес еді;
- (b) Аудитор өзінің іріктеу жиынтығынан элементті алып тастайды, кейінірек бұл элементтің мүлдем дұрыс емес екенін анықтайды;
- (c) Аудитор шоттың сальдосы айтарлықтай бұрмаланған деген қорытынды жасайды, бірақ шын мәнінде олай емес еді;
- (d) Аудитор компаниядағы бақылаудың тиімділігін бағалау үшін сәйкестікке бағалауды негізге алып аудит жүргізуге шешім қабылдайды. Аудит барысында аудитор бақылау элементтерінің жетіспейтінін түсініп, маңыздылығын тексеруді ұзартуға шешім қабылдайды.

8.4. Бақылауды тестілеуде қолданылатын статистикалық іріктеу әдісінің статистикалық емес іріктеу әдісінен артықшылығы неде:

- (a) Тиісті іріктеу көлемін анықтау кезінде пікірлерді қолданбайды;
- (b) Іріктеуді маңыздылыққа тексеруден жұптық тестілеуге оңай түрлендіруге болады;

- (c) Іріктеу тәуекелін сандық бағалау үшін объективті негізбен қамтамасыз етеді;
- (d) Статистикалық емес іріктеумен салыстырғанда, жоғары сенімділікті қамтамасыз етеді.

8.5 Егер барлық басқа факторлар өзгеріссіз қалса, онда рұқсат етілген ауытқулардың 10% -дан 12% -ға дейін өзгеруі нені білдіреді:

- (a) Іріктеу көлемі артады;
- (b) Іріктеу көлемі сол қалпында қалады, іріктеу көлеміне әсер етпейді;
- (c) Іріктеу өлшемі азаяды;
- (d) Негізгі жиынтықты зерттемей тұрып, іріктеу көлемін анықтау мүмкін емес.

8.6. Элементтерді кездейсоқ таңдаудың негізгі белгісі болып табылады:

- (a) Бухгалтерлік негізгі жиынтықтың стратасы іріктеуде бірдей болуы керек;
- (b) Бухгалтерлік негізгі жиынтықтың ерікті түрде реттелуі тиіс;
- (c) Бухгалтерлік негізгі жиынтықтың элементі таңдау мүмкіндігіне ие болуы тиіс
- (d) Элементті алмастыру арқылы жүйелі түрде таңдау керек.

8.7 Негізгі жиынтықтың нәтижелерін экстраполяциялау негізінен төмендегі іріктеуді таңдау әдістерінің қайсысына тән:

- (a) Жүйелі іріктеу;
- (b) Кездейсоқ іріктеу;
- (c) Блокты іріктеу;
- (d) Жүйесіз іріктеу?

8.8 Қандай аудиторлық тесттер, сіздің пікіріңізше, монетарлық іріктеуге қолайлы болып табылады?

- (a) Саудалық дебиторлық берешекті іріктеу олардың сальдосын растау үшін жүргізіледі;
- (b) Басшылықтың тиісті деңгейін қамтамасыз ету үшін барлық шот-фактуралар тексеріледі;
- (c) Саудалық кредиторлық берешекті тарату үшін іріктеледі;
- (d) Жыл бойы төленген барлық жалақы төлемдерінің дұрыстығын тексереді.

ТАЛҚЫЛАУҒА АРНАЛҒАН СҰРАҚТАР

- 8.1 Шектен тыс сенімділік тәуекелін және оның аудитке тигізетін әсерін талқылаңыз;
- 8.2 Статистикалық және статистикалық емес іріктеу арасындағы айырмашылықты түсіндіріңіз;
- 8.3 Аудитордың статистикалық іріктеуді қолданудың артықшылықтарын талқылаңыз;
- 8.4 Аудиттің тестіленетін элементтерді іріктеу кезінде қолданылатын іріктеуді тестілеу мен стратификация арасындағы айырмашылықты түсіндіріңіз;

- 8.5 Бақылауды тестілеу мен маңыздылыққа тексеруде іріктеу көлеміне әсер ететін факторларды талқылаңыз;
- 8.6 Статистикалық бірліктерді іріктеу үшін жүйесіз іріктеуді қолданудың орындылығын қарастырыңыз;
- 8.7 Бақылауды тестілеу мен маңыздылықты тексеру үшін негізгі жиынтыққа қателерді экстраполяциялау жолдарын түсіндіріңіз;
- 8.8 Тестілеуді іріктеу айнымалы мәндерінің орнына көлемге пропорционалды ықтималдық пен іріктеудің артықшылықтары мен кемшіліктерін талқылаңыз;
- 8.9 Аудитордың қандай жағдайда статистикалық емес іріктеуді пайдалана алатынын түсіндіріңіз;
- 8.10 Статистикалық емес іріктеудің ресми емес әдістерін қолданумен байланысты кейбір әлеуетті проблемаларды талқылаңыз.

КӘСІБИ ҚОЛДАНУ СҰРАҚТАРЫ

(Жауаптары 382-407 беттерде берілген)

8.1 Іріктеуді тестілеу нәтижелерін бағалау

Strathfield Ltd компаниясының 20X8 жылғы 31 желтоқсандағы бухгалтерлік балансында тіркелген саудалық дебиторлық берешегінің сомасы 2 350 000 фунт стерлингті құрады. Саудалық дебиторлық берешектің 5350 шотының ішінен Сара Джонс компаниясының сыртқы аудитінің аясында растау үшін 120 шотты таңдады. Растау үшін Сара жалпы құны 205000 фунт стерлингті құрайтын ең ірі 10 шотты және кездейсоқ іріктеу арқылы 110 шотты таңдады. Оның жұмыс құжатында ол 100 фунт стерлингтен аз шоттардың бәрін тексермегені туралы айтылған, өйткені ол шоттар растауға лайық емес және мемлекеттік ұйымдар ешқашан шоттарды растау туралы сұрақтарға жауап бермейтін еді. 10 ірі есепшоттардың әрқайсысы қанағаттанарлық деп танылып расталды. Сара қалған 110 шоттың растауына жауаптарды келесі түрде берді:

РАСТАУ НӘТИЖЕЛЕРІ	ШОТТАР САНЫ	ТІРКЕЛГЕН СОМА £	РАСТАЛҒАН СОМА £
Қанағаттанарлық расталды	75	245 000	245 000
«Хабарлама алушы тұрмайды - мекен-жайы белгісіз» белгісімен растау қайтарылды	4	950	0
Ақшалай қаражаттардың немесе жолдағы тауарларының болуына байланысты аяқталу күндері әртүрлі	8	6 800	5 750
Шотты ұсынудағы қателіктер	4	2 800	2 200
Клиенттің дұрыс емес шотына енгізілген шот фактуралар	2	1 300	980
Тауардың бағасына, санына немесе сапасына күмән тудыратын шот-фактуралар	3	2 800	1 300
Расталмаған - басқа процедуралармен тексерілген	14	5 800	5 800
Барлығы	110	265 450	261 030

Сара саудалық дебиторлық берешектерді растаудың нәтижесі тіркелген сальдоның айтарлықтай бұрмаланбағандығына көз жеткізе ме, жоқ па деген сұраққа жауап іздеп өзінің жұмыс құжатын дайындайды. Ол 530 АХС бойынша аудиторлық іріктеу және басқа да іріктеуді тестілеудің процедуралары нені талап ететінін біледі:

- Қателердің сапалы аспектілерін қарап шығып, олардың кейбіреуі дебиторлық берешекке емес, кіші топқа жататындығын анықтау;
- Іріктеу қателерінің нәтижелерін негізгі жиынтыққа қарай экстраполяциялау.

Талап етіледі

(a) Сараның расталуы тиіс элементтерді іріктеуде қандай әдісті қолданғанын талқылаңыз. Сіздің жауабыңыз:

- оның іріктеумен үйлеспейтін тәсілдерінің кез-келген аспектілерін анықтау;
- ең ірі шоттың сальдосын іріктеудің максималды мүмкіндігін қамтамасыз ететін баламалы іріктеу әдістерін ұсыну;
- жүйелік іріктеу әдісін кездейсоқ және жүйелі таңдаумен салыстыру және қарама-қарсы салыстыру.

b) Сара талдаған әрбір бес қатенің катеориясынан немесе есептіліктегіі басқа да айырмашылықтардың әрқайсысының сапалы аспектілерін қарастыру. Негізгі жиынтықтың қателіктерін бағалау үшін сіз олардың қайсысын ұсынар едіңіз.

(c) Іріктеуді тестілеу нәтижелерінің негізінде (b) пунктінің жауабында қарастырылған сапалық факторларға сәйкес саудалық дебиторлық берешектегі болжамды қатені есептеңіз.

Дерек көзі:6-сұрақтан бейімделген, Аудиттің принциптері, желтоқсан 1999 жыл. АССА рұқсатымен қайта шығарылды.

8.2 Іріктеу өлшемін анықтау

Компания биржасында тіркелген Killara компаниясының аудитіне аға жауапты ретінде сіз аудит бағдарламасында көрсетілген тестілеуді жүргізу үшін статистикалық емес іріктеуді пайдалануды жоспарлайсыз. 530 АХС-мен берілген «Тестілеу және басқа да тестілеу құралдары» нұсқаулығына сәйкес сіз төмендегі бақылау тесттерінде және қолданыстағы тесттерде ескерілуі қажет факторларды анықтадыңыз.

Бақылау тесттері

1-тест. Сатып алуға арналған шот фактура

Сатып алу шот-фактураларын іріктеу үшін оларды кредиторлық қарыз қызметкері белгілеп қойғанына көз жеткізіңіз, себебі олар жүкті қабылдау актісімен салыстырылды.

2-тест. Сатуға арналған шот-фактуралар

Сату шот-фактураларын іріктеу үшін бекітілген бағалар тізімімен салыстырып бағаны тексеру үшін оларды екінші қызметкердің қойғанына көз жеткізіңіз.

АСТАЛҒАН СОМА £
245 000
0
5 750
2 200
980
1 300
5 800
261 030

ІРІКТЕУ КӨЛЕМІ	1-ТЕСТ	2-ТЕСТ
Жыл ішінде өңделген шот-фактурлар саны	Сатып алу шот- фактуралары 6 000	Сату шот-фактуралары 20 000
Бақылау тәуекелін алдын ала бағалау	Төменгі 30%	Орташа 60%
Ауытқудың рұқсат етілген деңгейі	2%	5%
Өткен жылдың аудиті бойынша ауытқудың күтілетін деңгейі	0.1%	3%

Маңыздылығы бойынша бөлшектеп тестілеу

1-тест. Қорлар

Шығындардың есеп жазбалары бойынша негізделген қорлар элементтерінің бағасын белгілеу үшін тест жүргізіңіз.

2-тест. Дебиторлық берешек

Мерзімі өткен дебиторлық берешек тізіміндегі сальдоны есептен шығару үшін тест жүргізу.

ІРІКТЕУ КӨЛЕМІ	1-ТЕСТ	2-ТЕСТ
Бөлінбейтін тәуекел мен бақылау тәуекелінің біріктірілген бағасы	Қорлар Орташа 50%	Дебиторлық берешек Төменгі 20%
Тіркелген сальдодан рұқсат берілген қате, пайызбен	2%	0.5%
Өткен жылдың аудиті бойынша ауытқудың күтілетін деңгейі	2%	0%

Талап етіледі:

- Тесттердің әрбір жұбы үшін жоғарыдағы кестелерде көрсетілген әрбір факторлардың әсерін талқылаңыз.
- Кейінгі жүргізілген іріктеуде бақылау тесттерінің ауытқу деңгейі 1 тест бойынша 2,1% және 2 тест бойынша 0,5% көрсетті.

Дереккөз: 4-сұрақтан бейімделген, Аудиттің принциптері, маусым 2001 жыл. АССА рұқсатымен қайта шығарылды.

МАҢЫЗДЫЛЫҒЫ БОЙЫНША ТЕКСЕРУ ПРОЦЕДУРАЛАРЫН ӘЗІРЛЕУ

9- ТАРАУ

■ АНЫҚТАЙ АЛМАУ ТӘУЕКЕЛІНІҢ АНЫҚТАМАСЫ

- Шоттардың сальдосын бақылау тәуекелін бағалау
- Аудиттің алдын алу стратегияларының тиімділігі
- Маңыздылығы бойынша тексерудің жеке процедураларын анықтай алмау тәуекелі

■ МАҢЫЗДЫЛЫҒЫ БОЙЫНША ТЕКСЕРУ ПРОЦЕДУРАЛАРЫН ӘЗІРЛЕУ

- Сипаты
- Мерзімі
- Көлемі
- Аудиторлық тәуекел және маңыздылығы бойынша тексеру процедураларын тандау
- Компьютерді пайдаланып, маңыздылығы бойынша тексеру процедураларын аудиттеу әдістері
- Бағытталған тестілеу

■ МАҢЫЗДЫЛЫҒЫ БОЙЫНША ТЕКСЕРУ ПРОЦЕДУРАЛАРЫ ҮШІН АУДИТОРЛЫҚ БАҒДАРЛАМАЛАР ӘЗІРЛЕУ

- Бекітулер, аудит және маңыздылығы бойынша тексеру процедураларының мақсаты
- Аудиттің көрнекі бағдарламалары
- Аудит бағдарламаларын әзірлеуге арналған жалпы принциптер
- Бастапқы аудиттің аудиторлық бағдарламалары

■ МАҢЫЗДЫЛЫҒЫ БОЙЫНША ТЕКСЕРУ ПРОЦЕДУРАЛАРЫН ӘЗІРЛЕУДЕГІ ЕРЕКШЕ ҚАРАСТЫРУЛАР

- Пайда мен зиян туралы есеп/пайда мен зиян шоттары
- Есептік бағалаумен байланысты шоттар
- Әділ құнды бағалау және ашып көрсету
- Бақылау тесттерін және маңыздылығы бойынша тексеру процедураларын салыстыру

■ ТҮЙІНДЕМЕ

■ ҚОСЫМША ӘДЕБИЕТТЕР

■ ТАРАУ БОЙЫНША ТЕСТ СҰРАҚТАРЫ

■ ТАЛҚЫЛАУҒА АРНАЛҒАН СҰРАҚТАР

■ КӘСІБИ ҚОЛДАНУ СҰРАҚТАРЫ

ЗЕРТТЕУ МАҚСАТЫ

Осы тарауды оқығаннан кейін сіздер:

1. Бөлінбес тәуекелі және бақылау тәуекелін бағалау негізінде маңыздылығы бойынша тексеру процедураларының тиісті деңгейін анықтау процесін түсіндіруді;
2. Маңыздылығы бойынша тексеру процедураларының сипатын, мерзімін және көлемін анықтай алмау тәуекелінің рұқсат етілген деңгейіне тигізетін әсерін анықтауды;
3. Бекітулер, аудиттің мақсаты және маңыздылығы бойынша тексеру процедураларының өзара қатынасын талқылауды;
4. Маңыздылығы бойынша тексеру процедураларына арналған аудиторлық бағдарламалардың сипаты мен қолданылуын анықтауды;
5. Маңыздылығы бойынша тексеру процедураларына арналған аудиторлық бағдарламаларды әзірлеудің жалпы принциптерін қолдануды;
6. Шоттардың жеке түрлері үшін маңыздылығы бойынша тексеру процедураларын әзірлеудегі ерекше қарастыруларды;
7. Маңыздылығы бойынша тексеру процедуралары мен бақылау тесттерін салыстыруды білетін боласыздар.

КӘСІБИ СТАНДАРТТАР

200 АХС	<i>Тәуелсіз аудитордың жалпы міндеті және аудиттің халықаралық стандарттарына сай аудитті жүргізу</i>
300 АХС	<i>(қайта қаралған) Қаржылық есептілік аудитін жоспарлау</i>
500 АХС	<i>Аудиторлық дәлелдеулер</i>
510 АХС	<i>Алғашқы тапсырмалар – бастапқы сальдо</i>
520 АХС	<i>Аналитикалық процедуралар</i>
540 АХС	<i>Бухгалтерлік бағалаулардың аудиті</i>
545 АХС	<i>Әділ құнның бағалануы мен ашылуының аудиті</i>

5-тарауда аудиторлар қаржылық есептілікті құру үшін қолданылатын бекітулердің дұрыстығын бағалайды деп айтылған. 7-тарауда (i) ішкі бақылау туралы түсінік алу және құжаттау(i), операциялардың елеулі класын бақылау тәуекелі (ii) мен ішкі бақылауды түсіну, бақылау тесттерінің нәтижелері негізінде шоттар балансының алғышарттарын бағалау туралы сұрақтар қарастырылған. 200 АХС «Тәуелсіз аудитордың жалпы міндеті және аудиттің халықаралық стандарттарына сай аудитті жүргізу» аудитордан «аудитті аудиттің мақсатына сәйкестендіріп жүргізуді және жоспарлауды» талап етеді. Бұл тарауда тексерудің негізгі процедураларын әзірлеуге әсер ететін бақылау тәуекелін бағалау туралы айтылады.

Анықтай алмау тәуекелінің қолайлы деңгейі аудитордың жеткілікті тиісті дәлелдемелер алу үшін орындалатын процедураларының сипатын, мерзімін және көлемін бағалауға әсер етеді.

Анықтай алмау тәуекелінің анықтамасы

Анықтай алмау тәуекелі – аудиттің тәуекелін қолайлы деңгейге дейін төмендету үшін аудитордың маңыздылығы бойынша аудиторлық тексеру процедураларының елеулі бұрмалануларын анықтай алмауы. Сондықтан ол аудит шеңберінде орындалатын негізгі тексеру процедураларымен тікелей байланысты болады. Анықтай алмау тәуекелі, бөлінбес тәуекелі мен бақылау тәуекелінің арасындағы байланысты төменде берілген аудиторлық тәуекелдің моделі арқылы көрсетуге болады.

$$DR = \frac{AR}{IR \times CR}$$

Модель аудиторлар көрсеткен аудиторлық тәуекелдің (AR) белгілі бір деңгейі үшін анықтай алмау тәуекелінің (DR) бөлінбес тәуекелі (IR) мен бақылау тәуекелінің (CR) бағалау деңгейіне кері пропорционалды екенін көрсетеді. 5-тарауда түсіндірілгендей, аудиторлар қаржылық есептіліктің әрбір бекітілімі үшін бақылау тәуекелі мен бөлінбес тәуекелге алдын ала бағалау жүргізеді. Егер аудиторлар бақылау тәуекелі мен бөлінбес тәуекелін жоғары бағаласа, онда аудиторлық тәуекелдің қолайлы деңгейіне жету үшін анықтай алмау тәуекелі төмен болуы керек. Анықтай алмау тәуекелінің төмен деңгейі аудиторлардан аудиттің маңызды стратегиясын (6-тарауда түсіндірілгендей) қабылдауды талап етеді, сөйтіп негізгі процедураларды тексеру арқылы алынған дәлелдемелерге сәйкес, аудиторлардың елеулі бұрмалауларды анықтай алмау тәуекелін барынша азайтуға мүмкіндік береді. Бақылау тәуекелінің бағаланған деңгейінің төмен болуы – аудиторлардың кәсіпорынның жеке процедуралары бекітілген қаржы есептілігіндегі елеулі бұрмалаулар ықтималдығын төмендететініне сенімді екенін білдіреді. Аудитор аудиторлық тәуекелдің қолайлы деңгейіне жету үшін маңыздылығы бойынша тексерілетін процедуралардан аз дәлелдемелер жинайды және бақылау тәуекелінің бағаланған деңгейінен төмен аудит стратегиясын қабылдайды (7-тарауда түсіндірілген). Осындай жағдайларда аудиторлардың анықтай алмау тәуекелінің деңгейі жоғары болады. Анықтай алмау тәуекелінің рұқсат етілген немесе жоспарланған деңгейі жоғары болған жағдайда, аудиторлар маңыздылығы бойынша тексеру процедураларынан аз дәлелдемелер алады. Бұл шырмалаңнан шығу үшін, 200 АХС «Тәуелсіз аудитордың жалпы міндеті және аудиттің халықаралық стандарттарына сай аудитті жүргізу» қисынын түсіну маңызды болып табылады. Маңыздылығы төменде баса айтылған:

- Анықтай алмау тәуекелінің қолайлы деңгейі жоғары болған кезде, аудиторлар негізгі тексерулерден елеулі қателер анықталмайды деген оймен жоғары тәуекелді қабылдауға дайын екендерін білдіреді. Бұл маңыздылығы бойынша аудиторлық процедураларға тексерулер жүргізгенде салыстырмалы түрде аз дәлелдердің жиналғанын білдіреді.
- Анықтай алмау тәуекелінің қолайлы деңгейі төмен болған кезде, аудиторлар негізгі тексерулерден елеулі қателер анықталмайды деген оймен төмен тәуекелді қабылдауға дайын екендерін білдіреді. Бұл маңыздылығы бойынша аудиторлық процедураларға тексерулер жүргізгенде салыстырмалы түрде көп дәлелдерді жинау керек дегенді білдіреді.

Анықтай алмау тәуекелі аудиторлар бақылайтын аудиторлық тәуекелдің жалғыз компоненті болып табылады. Сондықтан «анықтай алмауды жоспарлау» термині кей жағдайда маңыздылығы бойынша тексеру процедуралары жүргізілгеннен кейін анықтай

алмау тәуекелінің деңгейін белгілеу үшін қолданылады, сөйтіп аудиттің жалпы тәуекелін қалаған деңгейге дейін төмендетуге мүмкіндік береді. Ал кейде «елеулі бұрмалау тәуекелінің бағаланған деңгейі» термині бөлінбес тәуекелі мен бақылау тәуекелінің бірлескен бағасын көрсету үшін қолданылады. Егер ол төмен болса, анықтай алмау тәуекелінің деңгейін жоғарылатуға болады және керісінше жоғары болса, анықтай алмау тәуекелінің деңгейін төмендетуге болады. Аудиторлардың бөлінбес тәуекелі мен бақылау тәуекелінің бағаланған деңгейінен тәуелсіз, елеулі сальдо мен операцияларды және ақпараттарды ашу үшін маңыздылығы бойынша кейбір тексерулерді жүргізулері керек екенін атап өту маңызды. 5-тарауда айтылған аудиттің стратегиясы, анықтай алмау тәуекелі және маңыздылығы бойынша тексеру процедурасының деңгейі арасындағы өзара байланыс 9.1-кестеде келтірілген.

9.1-кесте. Аудиттің стратегиясы, анықтай алмау тәуекелі және маңыздылығы бойынша тексеру процедурасының деңгейі арасындағы өзара байланыс

АУДИТТІҢ СТРАТЕГИЯСЫ	АНЫҚТАЙ АЛМАУ ТӘУЕКЕЛІ	МАҢЫЗДЫЛЫҒЫ БОЙЫНША ТЕКСЕРУ ПРОЦЕДУРАСЫНЫҢ ДЕҢГЕЙІ
Маңызды тәсілдер	Төмен немесе өте төмен	Жоғары деңгей
Бақылау тәуекелінің бағалау деңгейін төмендету әдісі	Орташа немесе жоғары	Төмен деңгей

Шоттардың сальдосын бақылау тәуекелін бағалау

Бақылаудың ішкі жүйесі бақылаудың элементтерін, әдетте тиісті операция алғаш рет анықталғанда және тіркелгенде қолданады. Сондықтан көптеген қаржылық есептіктерді бекіту үшін бақылау тәуекелін операциялар класына сүйеніп бағалайды. Егер маңыздылығы бойынша тексеру процедурасы шоттардың сальдосы мен ақпараттарды ашып көрсетуге қолданылатын болса, онда шоттар сальдосы немесе ақпараттарды ашып көрсетуге қолданылатын бақылау тәуекелінің бағаланған деңгейі операциялардың класына сай бағаланған бақылаудың тәуекелдерінен алынуы тиіс. Мысалы, саудалық кредиторлық берешектің сальдосы үшін бұл сатып алу мен төлем операцияларының үстінен бақылау болады. Операциялар класының бақылау тәуекелі мен шот сальдосын бақылау тәуекелі арасындағы өзара байланыс операциялардың бір класының әсеріне ұшыраған шоттардың сальдосына қатысты (i) және операциялардың бірнеше класының әсеріне ұшыраған шоттардың сальдосына қатысты (ii) бекітілімдер үшін қарастырылатын болады.

Бір класты операциялардың әсеріне ұшыраған шоттардың сальдосына қатысты бекітілімдер

Шоттардың сальдосына қатысты бекітілімдерді бақылау тәуекелін бағалау процесі бір класты операциялардың әсеріне ұшыраған шоттар үшін қарапайым болып табылады. Бұған пайда мен зиян туралы есептің көптеген шоттары жатады. Мысалы, «Сату» шотының сальдосы өткізудің кредиттік операциясы жиынтығының нәтижесі болып табылады. Осыған ұқсас шығындардың да көптеген шоттары сатып алу операциясы үшін дебеттің жиынтық нәтижесін көрсетеді. Мұндай жағдайларда шоттың сальдосына қатысты әрбір бекітілімдер үшін аудиторлық бақылау тәуекелін бағалау операциялар

жіктелімінің тиісті бекітіліміне арналған бақылау тәуекелін бағалаумен сәйкес келеді. Мысалы, егер өткізу операцияларының пайда болуы туралы бекітілімдер үшін бақылау тәуекелін бағалау төмен болса, онда осындай бағалау «Сатылым» шотының сальдосын бекітуге де қолданылады. Осыған ұқсас сатып алу операцияларының дәлдігін бекіту үшін бақылау тәуекелін бағалау шығындардың шоттар сальдосын бағалаумен сәйкес келеді.

Бірнеше класты операциялардың әсеріне ұшыраған шоттардың сальдосына қатысты бекітілімдер

Баланс шоттарына көбінесе бірнеше класты операциялар әсер етеді. Мысалы, «Ақша қаражаттары» шотының сальдосы ақша қаражаттарының түсуі операциясының нәтижесінде артады және ақша қаражаттарын төлеу операциясы нәтижесінде кемиді. Осындай жағдайда шоттың сальдосын бекітуге арналған операциялардың әрбір класы үшін бақылау тәуекеліне бағалау жүргізуді талап етеді. Осылайша, «Ақша қаражаттары» шотының сальдосы үшін бағалауды бекітуге арналған бақылау тәуекелінің бағасы ақша қаражаттарын алу және төлеу операцияларының дәлдігін бекітетін бақылау тәуекелін бағалауға негізделеді.

Операциялардың бірнеше класына бейімделген шот үшін және белгілі бір шоттағы баланс бекіту үшін бақылау тәуекелін бағалау - осы шоттардың сальдосына әсер ететін операциялардың әрбір класына қатысты бекітулерді бақылау тәуекелін бағалауға негізделген.

Операциялар класының пайда болуы мен толықтығын бекіту үшін, шот сальдосының азаюына әсер ететін бақылау тәуекелінің бағасын белгілейді. Осындай күтілмеген өзара байланыс 9.2-кестеде көрсетілген, мұнда «Ақша қаражаттары» шоты сальдосының бар болуын және толықтығын бекітуге арналған бақылау тәуекелін бағалау үшін қолданылатын операциялар класы көрсетілген.

9.2-кесте. Ақша қаражаттары сальдосына әсер ететін операциялар класы үшін бақылау тәуекелін бағалау

БАҚЫЛАУ ТӘУЕКЕЛІ БАҒАЛАНАТЫН АҚША ҚАРАЖАТТАРЫНЫҢ САЛЬДОСЫН БЕКІТУ	АҚША ҚАРАЖАТТАРЫ САЛЬДОСЫНА ӘСЕР ЕТЕТІН ОПЕРАЦИЯЛАР КЛАСЫ ҮШІН БАҚЫЛАУ ТӘУЕКЕЛІН БАҒАЛАУ	ТҮСІНІКТЕМЕ
Бар болуы	Шоттың сальдосын көбейтетін ақшалай түсімдердің пайда болуы	Егер тіркелген кейбір ақшалай түсімдер шотқа түспесе, шот қалдығындағы ақша қаражатының бір бөлігі азаяды
	Шоттың сальдосын азайтатын ақшалай төлемдердің толықтығы	Егер кейбір ақшалай төлемдер тіркелмеген болса, онда шот қалдығындағы ақша қаражатының бір бөлігі азаяды
Толықтығы	Шоттың сальдосын көбейтетін ақшалай түсімдердің толықтығы	Егер кейбір ақшалай түсімдер тіркелмеген болса, онда ақша қаражатының сальдосы толық емес деп есептеледі
	Шоттың сальдосын азайтатын ақшалай төлемдердің пайда болуы	Егер кейбір тіркелген ақшалай төлемдер жүргізілмесе, онда ақша қаражаттарының сальдосы толық емес деп есептеледі

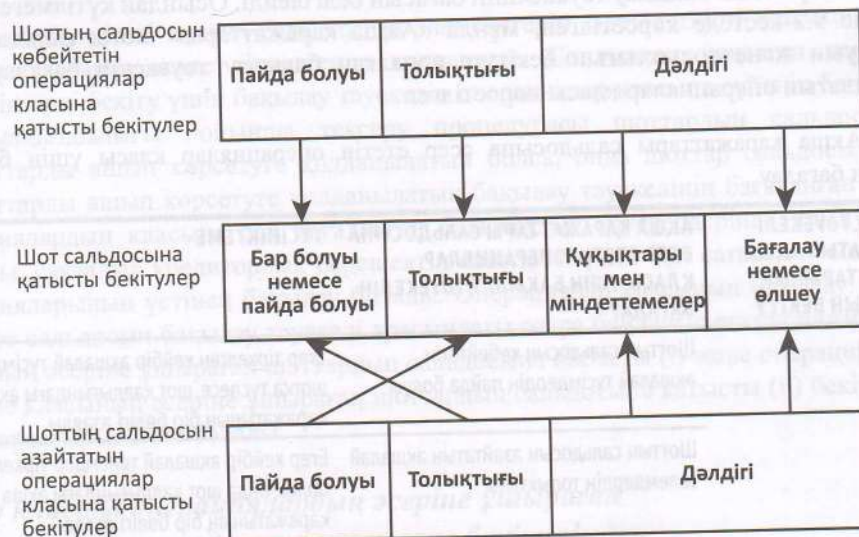
Шот сальдосына және операциялар класына қатысты бекітулер арасындағы өзара байланысқа жасалған жалпы шолу 9.1-суретте келтірілген.

Операцияның тиісті класын бекітуге арналған бақылау тәуекелін бағалау бір-бірінен ерекшеленетін болса, онда аудиторлар құрамдастырылған бағалаудың әрқайсысының маңыздылығын пайымдау арқылы өлшей алады. Аудиторлар операциялар класының шоттың сальдосына әсер ету маңыздылығын ескереді немесе балама ретінде, бағалаудың біреуі сенімді емес деп есептейді

Кейбір аудиторлық фирмалар ең сақтанымпаз (ең жоғары) тиісті бағалауды қолдануды дұрыс деп есептейді. Мысалы, ақшалай қаражаттар сальдосының бар болуы ақшалай түсімдердің пайда болуына және ақшалай төлемдердің толықтығына байланысты. Егер ақшалай түсімдердің пайда болуының бақылау тәуекелі төмен деп бағаланса, ал ақшалай төлемдердің толықтығының бақылау тәуекелі орташа деп бағаланса, онда аудиторлардың ақша қаражаттарын бақылау тәуекелін орташа деп бағалайды.

Аудиттің алдын алу стратегияларының тиімділігі

Аудиторлар елеулі бұрмалау тәуекеліне алдын ала бағалау жүргізгеннен соң аудиттің тиісті стратегияларын анықтаулары керек. 6-тарауда түсіндірілгендей, осы стратегияларды басымырақ маңызды тәсіл ретінде немесе бақылау тәуекелінің төменгі деңгейін бағалау тәсілі ретінде жіктеуге болады. Аудиттің белгілі бір бөлігі үшін таңдалған аудит стратегиясынан тәуелсіз, аудиторлар бекітулердегі бұрмалаудың түрлерін анықтаулары керек.



9.1-сурет. Шот сальдосына және операциялар класына қатысты бекітулер арасындағы өзара байланысқа жасалған жалпы шолу

Маңызды тәсілдер

Аудиторлар бақылау тәуекелін жоғары бағалай алады және:

- бекітуге қатысты айтарлықтай бақылау рәсімдері жоқ;

- тиісті бақылау процедуралары тиімсіз және
- бақылау элементтерінің тестілерін орындау тиімсіз болғанда маңызды тәсілдерді қолдана алады.

Маңыздылығы бойынша тексеру процедураларының деңгейін қысқарту және бақылау тәуекелінің бағалау деңгейін төмендету тәсілін қолдану үшін, жүргізілетін бақылау тестілеріне жұмсалатын жиынтық шығындармен салыстырғанда маңыздылығы бойынша тексеру процедураларының деңгейін көтеруге жұмсалатын шығындарды азайту үшін, аудиторлардан маңызды тәсілдерді қолдануды талап етеді.

Бұл, әдетте, шағын кәсіпорындар аудитінде орын алуы мүмкін, өйткені шағын кәсіпорындар бақылаудың барлық тиісті элементтерін жүзеге асыру үшін жеткілікті ресурстарға ие болмауы да мүмкін. Сондықтан бақылау соншалықты тиімді бола алмайды (көбінесе міндеттердің бөлінуінің болмауына байланысты проблемалардың нәтижесінде) және кәсіпорындардың көлемі аудиторлардың аудит жүргізуіне тиімсіз болып табылады. Мұндай жағдайларда анықтай алмау тәуекелінің деңгейі (маңыздылығы бойынша тексеру процедурасының саны) аудиторлар өзгерте алатын, аудит үлгісінің жалғыз бөлігі болып табылады.

Бақылау тәуекелінің бағаланған деңгейін төмендету әдісі

Осы әдісті аудиторлардан бақылау сынақтарын жоспарлауды және жүргізуді талап етеді. Осы сынақтардың нәтижелері бойынша аудиторлар нақты бағалаудың тәуекелдік деңгейін алдын ала бағалау негізінде анықталған негізгі процедуралардың жоспарланған деңгейін растайтынын қарастыруы керек. Егер бақылау сынақтарының нәтижелері бақылаудың бұрын бағаланған деңгейін растамаса, онда аудиторлар негізгі процедуралардың жоспарланған деңгейін арттыруы керек. Мысалы, аудиторлар бақылау тәуекелдігін төмен бағалаған болуы мүмкін, бұл жоспарланған процедуралардың деңгейін төмендетеді. Егер бақылау сынақтарының дәлелдемелері (қосарлы қолдануға арналған тесттерді қоса алғанда) бақылау тәуекелін төмен бағалауды растамаса, жоспарлы деңгейлерді жоғары деңгейде қайта қарау дұрыс болады.

Бақылаудың тиімділігі жоғары болса, аудиторлар бақылауды төменгі деңгейде бағалай алады және аудиторлар олардың операциялық тиімділігіне тестілеу жүргізеді. Егер бақылаулар тиімді түрде жүргізілмесе, онда ешқандай аудит бақылау тәуекелін бағалауды жоғары деңгеге өзгерте алмайды. Осылайша, бақылау тәуекелінің болжамды деңгейі аудитордың бақылауымен шектелмейді. Анықтай алмау тәуекелін өзгерту үшін орындалған жұмыстың көлемі және аудиторлық тәуекелді бағалау аудитордың толық бақылауындағы аудиторлық тәуекелдер үлгісінің жалғыз аспектілері болып табылады.

Маңыздылығы бойынша тексерудің жеке процедураларын анықтай алмау тәуекелі

Алдыңғы бөлімдерде қолданылған «анықтай алмау тәуекелі» терминін растау туралы дәлелдемелер алу үшін пайдаланылатын барлық маңызды процедуралар елеулі бұрмалауды анықтай алмайды. Әдетте, аудиторлар аудиттің бастапқы кезеңінде талдамалық процедураларды тиімді экономикалық процедура ретінде қолданады. Маңыздылығы бойынша бөлшектеп тестілеу кезінде аудиторлар талдамалық процедуралар кез-келген күтпеген айырмашылықты көрсетпейді деп есептейді. Егер аналитикалық процедуралар кездесек айырмашылықтарды анықтаса, жоспарлы

анықтай алмау тәуекеліне қол жеткізуге болатын бөлшектерді тестілеуді өзгерту қажет болады. Осылайша, талдамалық процедуралардың елеулі қателерін анықтай алмау тәуекелі неғұрлым төмен болса, бөлшектерді тестілеудің анықтай алмау тәуекелі соғұрлым жоғары болады.

ҚОРЫТЫНДЫЛАР

- Анықтай алмау тәуекелі бөлінбес тәуекелі мен бақылау тәуекелін ескере отырып анықталады.
- Анықтай алмау тәуекелінің деңгейі бакылу тесттері мен маңыздылығы бойынша тексеру процедураларының жиынтығын анықтайды.
- Бақылау тәуекелін алдын-ала бағалау, бакылау тесттері аяқталғаннан кейін қайта қаралуы тиіс.
- Шоттың қалдығын бакылау тәуекелі осы шоттың сальдосын құрайтын операциялар класының бакылау тәуекелімен анықталады.
- Анықтай алмау тәуекелі көбінесе маңыздылығы бойынша тексеру процедураларының бірнеше түрлерінің құрамдастырылған нәтижесі болып табылады.
- Әдетте, талдамалық процедуралар бірінші орындалады, содан кейін жоспарланған бөлшектерге тестілеу жүргізіледі. Жүргізілген талдамалық процедуралар кездейсоқ өзгерістерді анықтай алмайды.

Маңыздылығы бойынша тексеру процедураларын әзірлеу

Аудиттің тиісті стратегиясын анықтағаннан кейін, аудиторлар 500 АХС «Аудиторлық дәлелдеулер» талаптарына сәйкес жеткілікті аудиторлық дәлелдемелер ұсынатын әдістер бойынша аудиторлық шараларды дайындайды. Қаржылық есептілік процедуралары қаржы есептілігінің әрбір маңызды есептілігінің шынайылығы мен әділдігін дәлелдейтін дәлелдемелерді ұсынады немесе керісінше, мәмілелер мен шоттардағы қалдықтар бойынша есепте немесе есеп беру кезіндегі қателерді ақшалай немесе бұрмалануларды анықтайды.

Негізгі процедураларды әзірлеу мыналарды қарастырады:

- олардың сипатын, мерзімін және ауқымын келісілген деңгейде елеулі бұрмаланулардың бағаланған тәуекелдеріне жауап беруге тиістілігін;
- олар маңызды бұрмаланулардың бағаланған елеулі тәуекелдеріне жауап беруі міндетті екенін.

Бұл бөлімде аудиторлар жүзеге асырылуы тиіс негізгі процедуралардың сипатын, мерзімдерін және ауқымын анықтауда қолданылатын тұжырымдар түсіндіріледі.

Сипаты

Маңыздылығы бойынша тексеру процедураларының сипаты орындалатын аудиторлық шаралардың түрі мен тиімділігіне қатысты болады. Елеулі бұрмалаудың бағаланған тәуекелі жоғары болған жағдайда аудиторлар неғұрлым тиімді және шығыны көп процедураларды қолдануы керек; ал төмен болған жағдайда тиімділігі төмен және шығыны аз процедураларды қолдануға болады. 5-тарауда түсіндірілгендей маңыздылығы бойынша тексеру процедураларының түрлеріне мыналар жатады:

- талдау процедуралары
- шаруашылық операция бөлшектерінің тестілері
- шоттар сальдосы бөлшектерінің тестілері.

Осы процедуралар және олардың салыстырмалы тиімділігі мен шығындары келесі бөлімдерде талқыланады.

Талдау процедуралары

Бұрмалау тәуекелдігі жоғары салаларды анықтау үшін аудитті жоспарлауды талдау процедураларын пайдалану 6-тарауда түсіндірілген. 520 АХС «Талдау процедуралары» аудитордан аудитті жоспарлауда және жалпы шолуда талдау процедураларын қолдануды талап етеді. Сонымен қатар, талдамалық процедуралар анықтай алмау тәуекелін төмендету үшін маңыздылығы бойынша тексеру процедурасы ретінде (маңыздылығы бойынша талдау деп аталып кеткен) аудиттің басқа да сатыларында пайдаланылады. Талдамалық процедуралар ең аз шығын жұмсалатын процедура болып табылады. Сондықтан, бұл процедуралардың бөлшектерін тестілеу көлемін азайтып, анықтай алмау тәуекелінің жоспарланған деңгейіне қалай қол жеткізуге болады деген мәселені қарастыру керек. Көптеген бекітілімдер үшін талдау процедуралары бөлшектеп тестілеуге қарағанда тиімді болып саналады, сондықтан олар бөлшектеп тестілеуді қосымша ретінде пайдаланады. Алайда, талдау процедуралары қажетті дәлелдердің басым бөлігін (барлығы болмаса да) ұсынған жағдайда, керісінше дұрыс болады. Талдау процедураларының нәтижелері күтілгендей көрініс тапса және бағаланатын елеулі бұрмалау тәуекелдігі төмен болса, бөлшектер тестілерін жүргізу қажет емес. Мысалы, қонақ үй саласында табыс шоттарының салыстырмалы түрдегі шығын сомасы әр айда көптеген клиенттерден жиналады және көрсетіледі. Осы төмен кірісі бар үлкен көлемдегі мәмілелердің бөлшектерін тестілеу жалықтыратын және шығынды жұмыс болады.

Мұндай жағдайларда, табыстарды толықтыру коэффициенті мен нөмірдің орташа құны сияқты тәуелсіз айнымалыларды пайдалана отырып, жеткілікті дәрежеде нақты бағалауға болады. Аудиторлар әр айдағы кірісті бағалау үшін ай сайынғы толықтырудың (мүмкін ай сайынғы, маусымдық ауытқуларды ескере отырып) орташа көрсеткішін бөлме саны бойынша нөмірдің орташа құнына көбейте алады. Аудиторлардың «Тұруы бойынша көрсетілетін қызметтен түскен табыс» шотындағы сальдоны кейіннен табысты қаншалықты әділ бергенін анықтау барысында пайдаланылатын дәлелдемелердің бір бөлігі ретінде есептік сальдомен салыстыруға болады. Баламалы процедураларды орындау қажеттігі бар ма, жоқ па екендігін анықтау үшін елеулі айырмашылықтар себептерін басшылықпен талқылау қажет. Басқа жағдайларда, аудиторлар бір шоттағы сальдоның басқасынан күтілетін тәуелдігін пайдалануы мүмкін. Мысалы, сатудан түскен комиссиялық жиынтық шығындар, әдетте, сату бойынша комиссиялық шығындардың өткізбе бөлімдерінен емес, сатудан түскен пайданың жалпы көлемінен бағалануы мүмкін.

520 АХС талдау процедураларының сенімділік деңгейі мыналарға тәуелді екендігін көрсетеді:

- Елеулілік. Басқа да тең жағдайларда, шоттағы сальдо неғұрлым елеулі болса, аудиторлар шоттағы сальдоны тексеру үшін тек талдау процедураларының нәтижелеріне сүйенеді деген ықтимал соғұрлым төмен болады.
- Аудиттің басқа да процедуралары. Егер аудиттің басқа да процедуралары аудиттің сол мақсатына бағытталған және ұқсас нәтижелер алынатын болса, онда талдау процедураларына көбірек сүйенуге болады.
- Болжамды нәтижелердің дәлдігі. Алдын ала нәтижелер неғұрлым дәлірек айтылатын болса, талдау процедураларына соғұрлым көбірек сүйенуге болады. Өзара байланыс ұзақ уақыт аралығында тұрақты болады деп күтілетін шоттардағы сальдо үшін (мысалы, жалпы пайда коэффициенті) үлкен дәлдікті күтуге болады.
- Бөлінбес тәуекелдері мен бақылау тәуекелдері. Егер бұл тәуекелдер жоғары болса, талдау процедураларына қарағанда бөлшектеп тестілеуге көбірек сүйенуге болады.

Операция бөлшектерінің тестілері

Операция бөлшектерінің тестілері – бұл шот сальдосы туралы қорытындыны алу үшін есептік жазбаны құрайтын жекелеген (немесе барлық) дебеттер мен кредиттерді іріктеу дәлелдемесін алуға арналған тестілер. Бұл тестілерге, негізінен, 5-тарауда айтылғандай, құжаттық дәлелдемелерді қадағалау мен тексеруді қоса алғандағы құжаттарды тексеру кіреді. Операция бөлшектерін, мысалы, бастапқы құжаттардан (мысалы, сату және жеткізіп берушілердің шот-фактуралары) есептік жазбалардағы өткізбелерге дейін (мысалы, сату және сатып алу журналдары) қадағалауға болады. Бұдан басқа, есептік жазбалардағы өткізбе бөлімдері туралы ақпарат (мысалы, ақшалай төлемдер журналы және тауарлық-материалдық қорларды үздіксіз есепке алуды тіркеу кітабы) растайтын құжаттармен (мысалы, жеткізіп берушілердің шот-фактуралары) бекітілуі мүмкін. Аудиторлардың осы тестілерді орындау барысындағы фокусы бақылаудан ауытқушылық емес, ақшалай қателерді табу болып табылады. 5-тарауда айтылғандай, қадағалауды тестілеу барысында төмендетіп көрсету байқалғанда қолдану, ал құжаттық растауды тексеруді тестілеу барысында асыра көрсету байқалғанда қолдану пайдалы. Сондықтан да, бұдан әрі осы тарауда түсіндірілгендей, «бағытталған тестілеуді» жүргізу барысында олар сәйкес болады.

Аудиторлар операция бөлшектерін тексеру барысында шот сальдосы туралы қорытынды жасау үшін, шоттағы кейбір (іріктеу) немесе барлық жеке дебеттер мен кредиттер бойынша алынған дәлелдерді пайдаланады. Бұл тестілер, әдетте, кәсіпорын файлдарында қолжетімді құжаттарға қолданылады, бірақ, кейде құжаттарды сырт көздерден де алады. Тестілердің тиімділігі нақты процедураларға және пайдаланылатын құжаттарға байланысты. Мысалы, сыртқы тараптың жасаған құжаты компанияның ішінде жасалған құжатқа қарағанда сенімдірек болады. Дегенмен, операциялардың және шот сальдоларының бөлшектерін тексеруді аудит барысында жүргізуге болады, біріншісі жыл бойы материалдық айналымнан тыс активтер мен инвестициялар сияқты шағын операциялар қозғалысының шоттарындағы қалдықтар үшін дәлелдің үлкен бөлігін ұсынатын болады. Ақшалай қаражаттары мен саудалық дебиторлық берешек сияқты көптеген операциялардың ықпалына ұшырайтын шот сальдолары үшін шот сальдоларының бөлшектерін тестілеуді қолдану тиімдірек болады. Сол бір шот сальдосы

үшін кейбір бекітілімдерді операция бөлшектерін тестілеу жолымен тексеруге, ал бағалау сияқты сальдо бөлшектерін тестілеу жолымен басқа да бекітілімдерді тексеруге болады. Көбінесе, бәріне ортақ бір құжаттама қажет болуы мүмкін болғандықтан операция бөлімдерінің тестілерін бақылау тестілермен қоса орындауға болады. Мұндай қосарланған тестілеу операция бөлшектері тестілерінің экономикалық тиімділігін арттырады.

Кесімді тестілер операция бөлшектері тестілерінің арнайы санатын құрайды, олар операцияларға қарағанда қорытынды сальдомен байланысты болады. Қаржылық есептілікке тигізетін ықпалын ескере отырып, операциялардың дұрыс мерзімге тіркелуі үшін, есептік күнін қамтамасыз ету әлдеқайда маңызды. Кесімділік мерзімді есептер үшін маңызды болса да, ол тек жылына бір рет сыни қажет. Бақылау процедураларының тиімділігі сирек болады, және кесімділігін әдетте, бас бухгалтер тікелей өзі бақылайды. Кесімді тестілердің мақсаты есептік кезеңде операциялардың дұрыс есепке алынуын қамтамасыз ету болып табылады. Кесімділік кателері пайдаға елеулі әсер етуі мүмкін. Мысалы, баланс күніне дейін алынған және қорға енгізілген, бірақ сатып алуларда тіркелмеген тауарлар жыл соңына дейін сатып алу сомасындағы пайданы көбейтіп тұрады.

Электр қуаты, телефон, газ, жалақы, жарнама және т.б. қоса алғанда пайдаға тікелей әсер ететін көптеген есептеулердің операциялары үшін кесімді тестілер қолданылады. Көбінесе, бұл есептеу сомалары шот-фактураны алғанға дейін расталмайды, оны есептік күннен соң бірнеше апта өткеннен кейін алуға болады.

Шот сальдосы бөлшектерінің тестілері

Шот сальдосы бөлшектерінің тестілерінде басты назар дебеттеліп шотқа аударылатын жекелеген операцияларға емес, шот қалдығы туралы нақты мәліметтерді алуға аударылады. Мысалы, аудиторлар жеке клиенттердің дебиторлық сауда берешегінің қалдығын құрайтын сомасын клиенттерден қалдықтар туралы растауды сұрау арқылы тексере алады.

Сондай-ақ, аудиторлар кезең соңына қарай кәсіпорынның айналымнан тыс материалдық активтерін тексеріп қарап, қорларды түгендеу үшін бақылау және қорлардың бағасын белгілеу үшін тестілер жүргізе алады. Бұл тестілердің тиімділігі нақты орындалатын процедураға және алынған дәлелдемелердің түріне байланысты болады.

Төменде кесте түрінде берілген ақпарат шот сальдолары тестілерінің тиімділігі саудалық кредиторлық берешектің толықтығын бекіту үшін, анықтай алмау тәуекелінің түрлі деңгейін қанағаттандыру үшін бейімделуі мүмкін екенін көрсетеді.

АНЫҚТАЙ АЛМАУ ТӘУЕКЕЛІ	ШОТ САЛЬДОСЫ БӨЛШЕКТЕРІНІҢ ТЕСТІЛЕРІ
Жоғары	Кәсіпорында сақталатын жеткізушілердің есебін тексеру және айырмашылық түсініктемесінің негізділігін қарастыру.
Төмен	Берешек сомасын жеткізушілермен тікелей растау және есеп берудегі айырмашылықты зерттеу.

Осы мысалда бағаланатын елеулі бұрмалау тәуекелдігі төмен болған жағдайда, аудиторлардың кәсіпорында сақталатын құжаттаманы қолданып, аудиттің шектелген процедураларын орындайтынына назар аудару керек.

Ал бағаланатын елеулі бұрмалау тәуекелдігі жоғары болғанда аудиторлар үшінші тараптардан алынған құжаттаманы тікелей қолданып, кеңейтілген аудит процедураларын жүргізеді.

Маңыздылығы бойынша тексеру процедураларының түрлерін қолдану мысалы

9.2-сурет. Маңыздылығы бойынша тексеру процедурасының үш түрінің қолданылуына шоттар контексінде мысал келтірілген.

ДЕБИТОРЛЫҚ БЕРЕШЕК			
Бастапқы сальдо	x		
Несиеге сату	x	Дебиторлық берешектің инкассациясы	x
	x		x
	x	Дебиторлық берешекті есептен шығару	x
			x
			x
		Күмәнді борыштар бойынша қайтарым және резерв	x
Кезең соңындағы сальдо	x		
ТҮСІМ			
		Несиеге сату	x
			x
			x
			x
			x
			x
		Кезең соңындағы сальдо	x
КОМИССИЯЛЫҚ ШЫҒЫНДАР			
Есептелген комиссиялық шығындар	x		
	x		
	x		
	x		
	x		
	x		
Кезең соңындағы сальдо	x		

Дереккөз: Кестедегі жазбалардың саны шартты түрде алынған. Іс жүзінде, олар әлдеқайда көп болады.

9.2-сурет. Дебиторлардың шоттарындағы сатылымдар бойынша операцияларды таратып жазуды көрсететін бас кітаптың бухгалтерлік шоттары (саудалық дебиторлық берешек)

9.2-суретте түсінікті болу үшін тек бір саудалық дебиторлық берешек көрсетілген; практикада, әдетте, әр клиентке ықпалын тигізетін операциялар үшін жеке дебеттері мен кредиттері бар клиенттердің көмекші субшоттарының тіркеу кітабымен бекітілген бақылау шоты болады. Дебиторлық сауда берешегінің бастапқы сальдосы өткен жылды аудиттеу барысындағы дұрыстығы мен әділдігіне тексерілуі тиіс. Дебиторлық сауда берешегінің соңғы сальдосы дұрыс және әділ болып табылатынын анықтау үшін аудиторлар маңыздылығы бойынша тексеру процедураларының кез-келгенінен төмендегідей дәлелдеме алу мүмкіндігін қарастыра алады:

- талдау процедуралары:
 - ағымдағы жылдың соңындағы бақылау шотының сальдосын өткен жылғы сальдомен, бюджет сомасымен немесе басқа да күтілетін құнмен салыстыру;
 - ағымдағы активтердегі дебиторлық берешек пайызын анықтау мақсатында өткен жылғы пайызбен немесе салалық мәліметтермен салыстыру үшін ағымдағы жылдың соңындағы сальдоны пайдалану;
 - өткен жылғы көрсеткіштермен, салалық мәліметтермен немесе басқа да күтілетін құнмен салыстыру бойынша ағымдағы кезеңнің соңындағы сальдоны саудалық дебиторлық берешектің айналым коэффициентін есептеу үшін пайдалану;
- операция бөлшектерінің тестілері:
 - көрсетілген операция кластары үшін клиент шоттарындағы жеке дебеттер мен кредиттерді іріктеудің расталуын журналдардағы өткізбелер (мысалы, сату журналындағы дебеттердің расталуын тексеру) және растаушы құжаттамалар арқылы (мысалы, шот-фактуралар) тексеру;
 - бастапқы құжаттардан (мысалы, төлем тапсырмасының көшірмесі) және журналдардан (мысалы, ақшалай түсімдер журналы) операция мәліметтері көрсетілген операция кластары үшін клиент шоттарындағы тиісті өткізбелерге сәйкестігін қадағалау;
- шот сальдосы бөлшектерінің тестілері:
 - клиенттердің кейбір шоттарындағы шот сальдолары бақылау шотының сальдоларын құрайтынын анықтау;
 - клиент шоттарын іріктеу үшін клиенттердің сальдоны растауы.

Саудалық дебиторлық берешек болған жағдайда, әдетте, маңыздылығы бойынша тексеру процедураларының үшеуінің біреуі қандай да бір деңгейде пайдаланылады. Басқа шоттар үшін жоспарланған анықтай алмау тәуекелдігінің деңгейіне қол жеткізуге жеткілікті дәлелдемелерді алу үшін тестілердің тек бір немесе екі түрі жүргізілуі мүмкін.

Сатудан түскен табыс

9.2-суретте көрсетілген «Сатудан түскен ақшалай түсім» шоты оңай болу үшін жекелеген сату мәмілесін ұсынатын кредиттерді көрсетеді. Практикада «Сату» шотында тек сату журналында тіркелген күнделікті, апта сайынғы немесе ай сайынғы нәтижелерді көрсетуге болады. Кез-келген жағдайда, сатудан түскен түсімдердің дұрыс және әділ екендігін анықтау үшін аудиторлар мыналардың кез-келгенін пайдаланып, дәлелдемелерді алуына болады:

лар үшінші
еураларын

ш түрінің

	X
	X
	X
	X
	X
	X
верв	X

	X
	X
	X
	X
	X
	X
	X

декайда көп

ды таратып
берешек)

- талдау процедуралары:
 - ағымдағы жылдың соңындағы шот сальдосын өткен жылғы сальдомен, бюджеттік сомамен немесе басқа да күтілетін мәнмен салыстыру;
 - ағымдағы жылдың соңындағы шот сальдосын ағымдағы кезең соңындағы шот сальдосының тәуелсіз бағасымен (осы тарауда бұдан бұрын көрсетілген қонақүй кірісі үшін) салыстыру;
- операция бөлшектерінің тестілері:
 - сату журналының жекелеген кредиттерінің расталуын және растаушы құжаттамасын, сатуға берілген шот-фактура, жүктеме құжаттар және сатуға берілген тапсырыстарды тексеру;
 - операция мәліметтерін жүктеме құжаттар, шот-фактуралар, сату журналдары сияқты бастапқы құжаттардан қадағалау, сонан соң «Сату» шотына сату журналынан өткізбелердің таралуын қадағалау;
- шот сальдосы бөлшектерінің тестілері (тестінің бұл түрінің қолданылуы екіталай).

Көптеген жағдайларда, анықтай алмау тәуекелдігінің рұқсат етілген деңгейіне жету үшін «Сатудан түскен түсім» шотына талдау процедуралары сияқты бөлшектер тестілері де қолданылады.

Кейбір жағдайларда талдау процедураларының өзі де жеткілікті болады, оны бұдан әрі осы тарауда талқылаймыз.

Комиссиялық шығындар

9.2-суретте көрсетілген «Комиссиялық шығындар» шоты анықтай алмау тәуекелінің жоспарланған деңгейіне жету үшін кейбір талдау процедураларын қажет ететін жағдайдың жақсы мысалы болып табылады. Бастапқы құжаттарды қарап және жеке комиссиялық шығындарды қайта есептегеннен кейін жеке дебиторлардың тіркелген шоттарының бөлімдерін тексеруге болады. Бірақ шоттың осы түрі үшін «Сату» шотының сальдосынан күтілетін өзара байланысты пайдаланып комиссиялық шығындардың жалпы сомасының бағасын есептеу жеткілікті болуы мүмкін, мысалы 3%, содан кейін бағасын комиссиялық шығындар шотында тіркелген қалдықпен салыстырады.

Мерзімі

Аудиторлық фирмалармен аудиттетелін көптеген ұйымдардың жыл соңындағы есеп беру кезеңі көбінесе бірдей болады. Біріккен Корольдікте есеп беру кезеңінің соңы - 31 наурыз. Сәуір айы мен маусым айының аралығы аудиторлық фирмалар үшін «қапыл маусым» деп аталады, өйткені аудиттердің дер кезінде аяқталуын қамтамасыз ету үшін аудиторлар қауырт жұмыс істейді. Аудиторлар осы қауырттылықты азайту үшін жұмыстың басым бөлігін «қапыл маусым» басталғанға дейін «неғұрлым тыныш» кезеңде атқаруға тырысады. Бұның екі жақты артықшылығы бар: (i) «қапыл маусым» ішінде ресурстарға қауырттылық азаяды және (ii) аудиттің дер кезінде жүргізілуіне көмектеседі, әсіресе есептілікті ұсыну мерзімі жақындаған кезде. Елеулі бұрмалаудың бағаланған тәуекелі аудиторлардың маңыздылығы бойынша тексеру процедураларын жүргізу мерзімін өзгерту шегіне әсер етеді. Егер елеулі бұрмалаудың бағаланған тәуекелі төмен болса, онда кейбір процедураларды (шот сальдосының бөлшектерін тексеру ережесі бойынша) есеп беру кезеңінің соңына дейін бірнеше ай бұрын

жүргізуге болады. Жылдың соңында аудиторлар аралық кезеңдегі операцияларға қолданылатын талдау процедуралары мен операциялардың бөлшектерін тестілеуді пайдаланып, шоттағы қалдықты тексеру үшін операцияларға қайтадан тестілеу жүргізе алады. Керісінше, елеулі бұрмалаудың бағаланған тәуекелі бекітілімдер үшін жоғары болса, онда шоттардағы қалдыққа қатысты маңыздылығы бойынша тексерудің барлық процедуралары баланс күніне немесе баланс күніне жақын арада орындалады.

Есеп беру күніне дейін өткізілетін маңыздылығы бойынша тексеру процедуралары

Әдетте, есеп беру күніне дейін өткізілетін маңыздылығы бойынша тексеру процедуралары (i) саудалық дебиторлық берешекті растау, (ii) қорлардың түгенделуін қадағалау және (iii) инвестицияларды физикалық тексеру болып табылады. Егер аудиторлық тәуекелдікті өсірмесе, есеп беру күніне дейін өткізілетін маңыздылығы бойынша тексеру процедураларын орындау экономикалық жағынан барынша тиімді болады, есеп беру күнінде аудиторлар таба алмаған шоттағы елеулі бұрмалаулар рұқсат етілген деңгейден асып кетеді. Бұл тәуекел аралық аудит күні мен баланс күні арасындағы мерзімнің ұзақтығы өскен сайын арта түседі.

Аудиттің әлеуетті ұлғайтылған тәуекелін келесідей жағдайларда бақылауға болады:

- ішкі бақылау қалған мерзім ішінде тиімді болса;
- қалған мерзімде басшылықты қаржылық есептілікті бұрмалауға итермелейтін шарттар мен жағдайлар болмаса;
- аралық күнге қарастырылған жыл соңындағы шот қалдықтары болжамы ақылға қонымды болса;
- кәсіпорынның бухгалтерлік есепке алу жүйесі қалған мерзімде болып қалуы мүмкін дағдыдан тыс елеулі транзакциялар мен елеулі ауытқулар туралы ақпаратты ұсынатын болса.

Егер мұндай шарттар болмаса, онда шот есептік күнге тексеріледі. Егер бақылау тестілері ішкі бақылаудың тиімділігін сенімді дәлелдей алмаса, практикада шоттардағы қалдықтардың мәнділігіне тестілеу алдын ала жүргізілмейді. Есептік күнге дейін жүргізілетін процедуралар есептік күнге маңыздылығы бойынша тексеру процедураларын жүргізу қажеттілігін толық жоя алмайды. Мұндай процедураларға (операцияларды қайта тестілеу) мыналар жатады:

- дағдыдан тыс боп көрінетін соманы анықтау және мұндай сомаларды зерттеу үшін, айырмашылықты құрайтын екі мерзімдегі шоттардағы қалдықтар мен операция нәтижелерін салыстыру
- есептік күнге аралық аудиторлық бекітулерді ұзарту үшін ақылға қонымды негізбен қамтамасыз ету мақсатында бөлшектердің маңыздылығына басқа талдау процедураларын немесе басқа тексерулер жүргізу.

Есеп беру күніне дейін жүргізілетін және қалған мерзімде жүргізілетін маңыздылығы бойынша тексеру процедураларының үйлесімі тиісті ретпен жоспарланып орындалса, аудиторларға кәсіпорынның қаржылық есептілігі туралы пікірін білдіруге ақылға қонымды негіз бола алады.

Көлемі

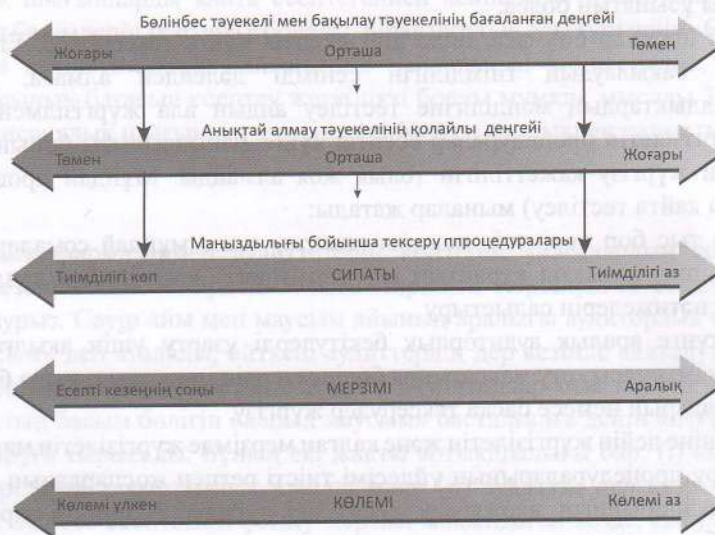
Аудиторлар маңыздылығы бойынша тексеру процедураларының көлемін өзгерту жолымен алынған дәлелдемелер санын өзгерте алады. «Көлем» нақты тест немесе процедура қолданылатын элементтер саны немесе іріктеу көлемін білдіреді. Анықтай алмау тәуекелдігінің жоғары деңгейіне жетуге қарағанда жоспарланған анықтай алмау тәуекелдігінің төмен деңгейіне жету үшін қосымша дәлелдемелер қажет.

Демек, процедуралар көлемі аудиторлар таңдаған іріктеу көлемімен байланысты болады. Сонымен, аудиторлар саудалық дебиторлық берешектің 100 шотын емес, 200 шотын растайды, немесе сату журналының 50 есептік жазбасын емес, 100 жазбасының тиісті құжаттарға расталуын тексереді, маңыздылығы бойынша кеңейтілген тексеру процедуралары орындалады.

Нақты тест қолданылатын іріктеу көлемі статистикалық немесе статистикалық емес әдіспен анықталады. 8-тарауда көрсетілгендей, (8.2-кестені қараңыз) іріктеу көлеміне ықпал ететін бірінші фактор аудитордың елеулі бұрмалау тәуекелдігін бағалау болып табылады (бөлінбес тәуекелі мен бақылау тәуекелінің үйлесуі). Осы тәуекелдіктердің бағасы өскен сайын анықтай алмау тәуекелінің төмен деңгейі талап етіледі, ал бұл үлкен іріктеу көлемі қажет екенін білдіреді.

Аудиторлық тәуекел және маңыздылығы бойынша тексеру процедураларын таңдау

Аудиторлық тәуекелдің компоненттері мен маңыздылығы бойынша тексеру процедурасының сипаты, мерзімі және көлемі арасындағы бірнеше маңызды өзара байланыстарды графикалық жиынтық шолу 9.3-суретте көрсетілген.



9.3-сурет. Аудиторлық тәуекелдің компоненттері мен маңыздылығы бойынша тексеру процедураларының сипаты, мерзімі және көлемі

Компьютерді пайдаланып, маңыздылығы бойынша тексеру процедураларын аудиттеу әдістері

Маңыздылығы бойынша тексерудің аудиторлық процедураларын әзірлеу барысында аудиторлар аудит құралы ретінде аудиттің компьютерлік әдістерін (АКӘ) қолдану туралы шешім қабылдауы мүмкін. Бұл әдетте, аудиторлар олардың қолданылуы тиімді әрі экономикалық пайдалы деп шешсе ғана жасалады. Бұл, әсіресе, егер бастапқы құжаттар немесе визуалды бақылауды қадағалау жоқ болғанда маңызды. Бұлардың бақылауды тестілеуде қолданылуы туралы 7-тарауда айтылған.

Бұл талқылауда басты назар компьютерді пайдаланып маңыздылығы бойынша тексеру процедураларын аудиттеу әдісіне бөлінеді. Маңыздылығын тексеру үшін аудиттің компьютерлендірілген әдісіне (АКӘ) аталған кәсіпорынның файлдарын, немесе негізгі файлдарын, немесе операция файлдарын талдау жатады. Маңыздылығы бойынша тексерудің аудиторлық процедураларының кейбір түрлері АКӘ пайдалану барысында мыналарды орындауы немесе пайдалануы мүмкін:

- операция бөлшектерінің тестілері және шот сальдосы, мысалы компьютерлік есепке алу жазбаларынан пайызды есептеу немесе шот-фактуралардан белгіленген сомадан артық алу үшін аудиторлық бағдарламамен қамтамасыз етуді қолдану;
- талдау процедуралары, мысалы, сәйкес келмеу немесе елеулі ауытқуларды анықтау;
- аудиторлық тестілеуге арналған мәліметтерді алу және іріктеу тестілері нәтижелерінің салдарын іріктеу бағдарламасы;
- кәсіпорынның бухгалтерлік есеп жүйесінде орындалған есептеулерді қайта жүргізу.

Бөлшектерді тестілеуде қолданылатын аудиторлық бағдарламамен қамтамасыз етудің негізгі үш категориясы болады:

- жинақталған аудиторлық бағдарламамен қамтамасыз ету (ЖБК)
- мамандандырылған аудиторлық бағдарламамен қамтамасыз ету
- көмекші бағдарламалар.

Жинақталған аудиторлық бағдарламамен қамтамасыз ету жиі қолданылатын аудиторлық бағдарламамен қамтамасыз ету болып табылады. Ол көптеген компьютерлер мен операциялық жүйелерде қолданылуы қарапайым болғаны үшін әзірленген. Мұндай бағдарламамен қамтамасыз етудің мысалы ACL және IDEA болып табылады. Оларды аудит жүргізу барысында көптеген функцияларды орындау үшін қолдануға болады: есеп айырысуды орындау; іріктеуді таңдау; аталған шарттарға сәйкес есепке алу жазбаларын анықтау; түрлі салалардағы мәліметтерді салыстыру және есептер даярлау.

Мамандандырылған аудиторлық бағдарламамен қамтамасыз ету жинақталған аудиторлық бағдарламамен қамтамасыз етумен (ЖБК) үйлеспейтін, немесе аудиторлар ЖБК қолжетімсіз мамандандырылған функцияны орындау қажет болатын нақты компьютерлік қосымшаны аудиттеу үшін әзірленген. Бұл ЖБК қолдануға қарағанда шығынды болып табылады. Ол өте үлкен кәсіпорындарда жиі қолданылады, ұйымның ішкі аудиторларымен бірлесе отырып әзірленеді, сонымен, кәсіпорынның меншік процедуралары мониторингінің бір бөлімі болып табылады. Көмекші бағдарламалар, әдетте, мәліметтер базасын басқару жүйесіне кіреді және кәсіпорынның меншікті компьютерлік жүйесінің бөлімі ретінде оңай қолжеткізуге болады. Олар арнайы аудитке арналмаған, бірақ сұрыптау, кәсіпорынның мәліметтер базасында сақталатын

мәліметтерден файл жасау және басып шығару сияқты тапсырмаларды орындай алады. ЖБҚ жиі қолданылатын аудиторлық бағдарламамен қамтамасыз ету болып табылатындықтан, келесі тарауда оны қолдануға байланысты сұрақтар талқыланатын болады.

Жинақталған аудиторлық бағдарламамен қамтамасыз ету

Жинақталған аудиторлық бағдарламамен қамтамасыз етуді қолданудың мынадай кезеңдері қарастырылған:

- аудиттің және өткізілетін тесттің мақсатын анықтау;
- кәсіпорын жүйесінің бағдарламалық пакетін пайдалану мүмкіндігін анықтау;
- қисын, есеп айырысу және шығарылым ақпараты кіретін қосымшаны жобалау;
- қосымшаны кәсіпорын файлдарының мәліметтері үшін пайдалану және нәтижелерге шолу жасау.

Жинақталған аудиторлық бағдарламамен қамтамасыз етуді пайдалану аудиторларға үлкен көлемді мәліметтермен тиімді жұмыс істеуіне мүмкіндік береді. Бұл дәлелдемелер көлемін аз шығынмен жинауға, немесе үлкен көлемді дәлелдемелерді үнемді шығынмен жинауға мүмкіндік береді. Осы типтес бағдарламалық қамтамасыз етуді пайдаланудан болатын негізгі шығын алғашқы рет аудит (бастапқы шығындар) жүргізу барысында туындайды. Кәсіпорынның компьютерлік жүйесіне қарай бағдарламалық қамтамасыз ету аудиттің көптеген процедураларын орындау үшін әзірленуі мүмкін, оларды аудиторлар қолмен жасай береді. Жинақталған аудиторлық бағдарламамен қамтамасыз ету 7-тарауда айтылғандай бақылау тестілері үшін пайдаланылуы мүмкін. Алайда, практикада ол көбінесе маңыздылығы бойынша тексеру процедуралары үшін пайдаланылады. Оны саудалық дебиторлық берешекті тексеру барысында қолдану 9.4-суретте көрсетілгендей, дебиторлық берешектің бас файлында сақталатын клиенттің файлына сілтеме жасай отырып көрсетілетін болады. ЖБҚ қолдана отырып, аудиторлар есепке алу жазбалары бойынша мынадай тестілерді орындай алады:

- жинақ сомасына тең екенін тексеріп (8-жиек), клиенттің әрбір санаттағы әр файлы бойынша (4, 5, 6 және 7- жиек) сальдосын санай алады;
- саудалық дебиторлық берешектің жалпы сомасын (8-жиек) тексеру үшін клиенттің әр файлы үшін қорытынды сомасын жинақтайды;
- жалақыны беру 60 күннен астам уақытқа кешіктірілген барлық шоттарды (7-жиектен) іріктеп, нәтижелерін дебиторлық берешектің қайтарылуын тестілеу үшін негіз ретінде басып шығарады;
- қорытынды сальдосы теріс барлық шоттарды (8-жиек) таңдап, теріс сальдо дағдыдан тыс болып табылатындықтан, әрі қарай аудит үшін нәтижелерін басып шығарады;
- мына жиектердегі: клиент нөмірі (1-жиек); клиенттің аты (2-жиек); мекенжайы (3-жиек); қорытынды сальдо (8-жиек) мәліметтерді пайдалана отырып, нұсқау хаттарын тарату және растау хаттарын басып шығару үшін әрбір клиент файлдарынан еркін іріктеуді алады;
- қорытынды сальдосы (8-жиек) кредиттік лимиттен асып кеткен (9-жиек) барлық шоттарды іріктеп, дебиторлық берешектің қайтарылуын тестілеу үшін негіз ретінде басып шығарады;

- шоттардың ескіру мерзімі бойынша жіктелген әрбір санатының қорытынды сомасын (4, 5, 6 және 7-жиек) пайызбен есептеп, нәтижесін өткен жылғы аудит кезінде пайызбен есептелген мәліметтермен салыстырады.

АЛАҢ	ТҮРІ	АТАУЫ	НАҚТЫЛАУ
1	N	Клиент шотының нөмірі	0003
2	A	Клиенттің аты	X компаниясы
3	A	Адресі	Король Эдвард көшесі, 34
4	N	Ағымдағы сальдо	5800
5	N	Сальдо < 30 күн	0
6	N	Сальдо 30<60 күн	2200
7	N	Сальдо >60 күн	1100
8	N	Қорытынды сальдо	9100
9	N	Несие лимиті	10000

9.4-сурет. Дебиторлық берешектің негізгі жазбаларының жиынтығынан алынған мысал.

Бағытталған тестілеу

Көптеген аудиторлық фирмалар бөлшектерді тестілеуде бағытталған тестілеу концепциясын енгізеді. Бұл концепция аудиторлық тестілеудің мақсатын анықтайды:

- Асыра көрсету тестілері шоттың соңғы сальдосын құрайтын ақшалай сомандан бастап, есепке алу жазбаларындағы бухгалтерлік хаттауды тиісті құжаттармен растап, қайта бухгалтерлік хаттау арқылы бастапқы шыққан жеріне дейін орындалады. Мысалы, айналымнан тыс активтерді асыра көрсету тестілеріне шот сальдосына енетін ақшалай жиынтықтан хаттауды іріктеу және тиісті сатып алу шот-фактурасына, жүктеме, тапсырыс бланкілеріне және т.б. құжаттамалық расталуын тексеру кіреді.
- Төмендетіп көрсету тестілері элементті бастапқы тіркеуден шоттың соңғы сальдосына енгізгенге дейін орындалады. Мысалы, сатуды төмендетіп көрсету тестілері тауарды жөнелту туралы хабарламаны іріктеу және бухгалтерлік есеп жүйесі арқылы соған байланысты шот-фактураларды, «Сату» шотының сальдосына енгізілуін анықтау үшін қадағалау.

Дебеттік сальдо (актив және шығындар) бағаның жоғарылауын тікелей тексереді, ал кредиттік сальдо (кірістер мен міндеттемелер) бағаның төмендеуін тікелей тексереді. Бағытталған тестілеу қисыны мыналарға негізделген:

- Қаржылық есептердегі қателер не асырып, не төмендетіп көрсеткеннен болады. Бұл олқылықтар қаржылық есеп элементтерін қасақана немесе кездейсоқ дұрыс ұсынубаудан болады.
- Екіжақты есепке алу жүйесі аудиторға актив, міндеттеме, кірістер мен шығыс шоттары арасындағы байланыс жиынтығын көрсетеді. Актив шотын асыра көрсету үшін кіріс шотын немесе міндеттемелерді асыра көрсетеді (немесе басқа актив шоты не шығыс шоты төмендетілуі тиіс).

Сондықтан асырып көрсетілген актив шотының сальдосын (мысалы, дебиторлық берешек) тікелей тестілеу арқылы, асырып көрсетудің жанама түрде кері жиынтыққа әсері (мысалы, сатудан түскен табыс) тексеріледі. Бұл сатудың артуына тікелей тестілеу қажет емес дегенді білдіреді. Керісінше, сатудан түскен кірістерді төмендетіп көрсетуді тікелей тестілеу арқылы аудитор дебет сальдосы төмендетіп көрсетілмегеніне (мысалы, дебиторлық берешек) және басқа дебет сальдосы асыра көрсетілмегеніне жанама дәлелдеме алады. Сонымен, барлық дебет сальдосын асыра көтеруге тікелей тестілеу арқылы (актив және шығыс) және барлық кредит сальдосын төмендетіп көрсетуге тікелей тестілеу арқылы (кірістер мен міндеттемелер) аудитор екі бағыттағы барлық элементтерді тиімді тестілейді. «Тура» және «жанама» тестілер де тиісінше «бастапқы» және «кейінгі» тестілер деп аталады. 9.5-суретте шоттар сальдосын тестілеу арасындағы өзара байланыс көрсетілген. Бастапқы тестілеуді бұзғаттау аудиттің барлық шоттарының асырып көрсетілуін (O), немесе төмендетіп көрсетілуін (U) толық қамтамасыз етеді.

ШОТТЫҢ ТҮРІ	БАСТАПҚЫ ТЕСТ	ПАЙДА БОЛҒАН ЖАНАМА ТЕСТІЛЕРІ			
		Актив	Міндеттеме	Пайда	Шығын
Актив	O	U	O	O	U
Міндеттеме	U	U	O	O	U
Пайда	U	U	O	O	U
Шығын	O	U	O	O	U

9.5-сурет. Бағытталған тестілеудің матрицасы

Осыдан, асырып көрсетуді тестілеу шот сальдосының монетарлық жиынтығынан басталуы тиіс (дәлдік тестілері – енгізілгенін, не енгізілмегенін тексеру үшін қолданылады). Төмендетіп көрсетуді тестілеу – бұл олқылықтарды тестілеу. Бұл тестілердің басталатын орны монетарлық емес жиынтық екені анық. Бұған мысал ретінде, сатуды төмендетіп көрсетуді тестілеу барысында іріктеу үшін негізгі жиынтық тауарларды жөнелту туралы хабарлама болып табылады. Балама, жиынтық ретінде ақшалай құны бар кері не тиісті жиынтық қолданылуы мүмкін. Бұған мысал ретінде, кредиторлық сауда берешегінің шотын (төмендетіп көрсетуді тестілеудің пәні болады) сатып алу айналымының монетарлық жиынтығынан іріктеуді сұрыптау жолымен таңдау болып табылады. Осы тәсілді қолдану барысында, әдетте, екі бағыттағы мерзім соңындағы қорға тестілеу жүргізіледі, себебі бұл (ереже бойынша) пайда мен шығын туралы есептің кредиттік шотындағы (сатудың өзіндік құнының қысқартылуы) маңызды жазба және баланстың дебеттік шотындағы (актив) маңызды жазба болып табылады. Бухгалтерлік баланс жағынан алсақ, активтерді асыра көрсетуге және міндеттемелерді төмендетіп көрсетуге бастапқы тестілеу кысыны бұдан әрі компанияның банкрот болуын қадағалаумен және басшылықтың әдеттегі біржақты сипатымен расталады. Әдетте, қоғамдық және баға белгіленетін компанияларда проблемалар активтерді (және пайданы) асырып көрсетуден және міндеттемелерді төмендетіп көрсетуден туындайды. Мұның себептері:

- кредиторлар мен акционерлердің күтілімін, талаптарын ақтау немесе бұдан бұрын жасалған болжамдарды орындау (мысалы, Энрон компаниясы);

- жұтылу туралы ұсыныспен күресу;
- басшылықтың сыйақысын көтеру, егер ол пайдаға негізделсе;
- ірі алаяқтық әрекеттерді жеңілдету (Maxwell, Enron).

Бұл жағдайларда негізгі мақсатты айқындау қажет:

- активтерді асыра көрсету;
- міндеттемелерді төмендетіп көрсету.

Және керісінше, кейбір менеджерлер пайда бағасын азайтуды қалауы мүмкін. Бұл капиталды көбейтуге салынатын салық немесе мұраға салынатын салық үшін салықтық міндеттемелерді азайту немесе компания құнын кеміту, әсіресе жеке компанияларға тән. Аудитордың активтер мен кірістерді төмендету және/немесе міндеттемелер мен шығыстарды асырып көрсету есебінен бұрмалау тәуекелдігін анықтап, әрі қарай тестілерді әзірлеу (мысалы, қордың шектен тыс көбеюін тестілеу) барысында тиісті аудит стратегиясын таңдауға жауап беруі маңызды. Жоғарыда көрсетілгендей, бағытталған тестілеу қисыны дебеттерді асыра көрсету және кредиттерді төмендетіп көрсетуін бастапқы тестілеудің екі жақты жазу жүйесіне негізделген. Теория түрінде бағытталған тестілеуді қарама-қарсы бағытта жүргізсе болатын еді, мұның тиімсіз болатыны анық. Бұл сальдонның басым бөлігінің дебеттік болып табылуымен түсіндіріледі. Асыра көрсетуді тестілеу оңайырақ, және асыра көрсетуді тестілеуде біз іріктеуді ақшалай жиынтықтан, яғни шот сальдосынан аламыз. Бұл монетарлық іріктеуді таңдауды (8-тарауда айтылғандай) және статистикалық дұрыс аудиторлық ұйғарымға қолжеткізуді жеңілдетеді. Төмендетіп көрсетуді тестілеудің қиыншылығы барлық бас жиынтық сәйкестендірілмеді деген белгісіздік болып табылады. Мұны жоғарыда көрсетілгендей, монетарлық жиынтықтың тиісті кері жиынтығынан іріктеп алып, еңсеруге болады. Бағытталған тестілеу ұстанымының аудитке деген артықшылықтары мыналармен айқындалады.

- Ол негізгі назарын аудитке аударады.
- Ол аудитке жұмсалатын уақыт пен күшті азайтады.
- Ол асыра көрсету не төмендетіп көрсетудің болмауын қамтамасыз етеді (жағдайға байланысты), демек, қаржылық есептегі елеулі бұрмалаулардың тәуекелін кемітеді.
- Ол статистикалық іріктеу әдісі негізінде аудит қорытындыларын жеңілдетеді.
- Бағытталған тестілеу операцияларды «циклдарға» бөлумен келісіледі (10-тарау мен 11-тарауды қараңыз), олар баланстағы шоттар және кірістер мен шығыстар туралы есептегі тиісті баптарды құрайды.

Мысалы:

- саудалық дебиторлық берешек, сатудан түскен пайда және ақшалай түсімдер «пайда циклі»; сондай-ақ
- саудалық дебиторлық берешек, сатып алулар және ақшалай төлемдер «сатып алу циклі».

Бағытталған тестілеудің кемшіліктері болып табылады:

- дұрыс бағытта жеткілікті бастапқы дәлелдемелерді ала алмай қалу үрдісі (асыра көрсетудің күтілімінде, төмендетіп көрсету болады);
- қаржылық есептегі барлық бекітулер үшін барлық активтер мен міндеттемелер, кірістер мен шығыстар тексерілетінін түсіну қажет.

Бұдан бұрын аталып өткендей, Маңыздылығы бойынша тексеру процедураларын әзірлеу қаржылық есептегі елеулі ұйғарымдар үшін мәні бойынша тексеру процедураларының сипатын, мерзімін және көлемін анықтауды көздейді. Келесі тарауда маңыздылығы бойынша тексеру процедуралары үшін аудиттің жазбаша бағдарламаларын әзірлеуде аудиторлар аудиттің ұйғарымдары, нақты мақсаттары мен маңыздылығы бойынша тексеру процедураларын қалай байланыстыратыны туралы қарастырылады.

ҚОРЫТЫНДЫЛАР

- Маңыздылығы бойынша тексеру процедураларына талдау процедуралары және операция бөлшектерінің тестілері және шот сальдосы кіреді.
- Талдау процедуралары, әдетте, ең тиімсіз, сонымен бірге шығын аз жұмсалатын болып табылады және бөлшектер тестілерінің көлемін азайту үшін көбінесе басында орындалады.
- Елеулі бұрмалаулар тәуекелі төмен болып табылатын дәлелдемелерді жеткілікті түрде өз бетінше ұсына алады.
- Операция бөлшектерінің тестілері бақылау тестілермен бірге екі жақты тестілер ретінде де жиі пайдаланылады.
- Операция бөлшектерінің тестілері, әдетте, жыл бойы болмашы операция ықпал еткен шот сальдосы бөлшектерінің тестілері көптеген операция ықпал еткен шот сальдосы үшін барынша үнемді болады.
- Маңыздылығы бойынша тексеру процедуралары есептік кезеңнің соңында немесе есептік кезеңнің соңына дейін орындалуы мүмкін.
- Есептік кезеңнің соңына дейін қолданылатын процедуралар шығынды аз жұмсайды, бірақ бекітулер үшін жеткілікті дәлелдемелерді бақылау тәуекелі төмен болғанда ғана ұсына алады және аудит күні мен есептік күн арасындағы бұрмалану ықтималы болады.
- Көптеген іріктеуді тестілеу сияқты кейбір маңыздылығы бойынша тексеру процедураларының көлемінің ұлғаюы анықтай алмау тәуекелдігін төмендетудің кең таралған әдісі болып табылады.
- Маңыздылығы бойынша тексерудің аудиторлық процедураларын әзірлеу барысында аудиторлар компьютерлерді пайдалана отырып аудиттеу әдістерін қолдану туралы шешім қабылдауы мүмкін (КАӘ).
- Бағытталған тестілеу әдісі мен тестілеудің бастапқы мақсаты мыналарды анықтау:
 - Шоттардың дебеттік сальдосы асыра көрсетілген бе;
 - Шоттардың кредиттік сальдосы төмендетіп көрсетілген бе.
- Бағытталған тестілеуді пайдалану аудиттің үнемділігін арттыруы мүмкін.

Маңыздылығы бойынша тексеру процедуралары үшін аудиторлық бағдарламалар әзірлеу

Бұдан бұрын атап өтілгендей, қаржылық есепті аудиттеудің жалпы мақсаты компанияның қаржылық есебі қаржылық есепке қолданылатын принциптерге сәйкес дұрыс және әділ көрініс бере алады ма деген пікірді ұсынуды білдіреді.

Бұдан басқа, 5-тарауда атап өтілгендей, қаржылық есептің әрбір ұйғарымына негіздей отырып, әрбір шот сальдосы үшін нақты мақсаттар әзірлеу қажет.

Аудиторлар аудиторлық бағдарламалар әзірлеу барысында, 6 және 7 – тарауларда көрсетілгендей, кәсіпорын бизнесі мен осы процесс барысында анықталған нақты елеулі бұрмалау тәуекелін жоюға бағытталған процедураларды қоса алғанда, алынған ақпараттық жүйенің түсінігін пайдаланады. Соңында, аудиторлар әрбір ұйғарымға қатысты аудиттің нақты мақсатының қол жеткізуі үшін тиісті процедуралар белгіленгенін анықтауы қажет. Егер бұл әрбір шот үшін істелсе, онда жалпы мақсат орындалады.

Бекітулер, аудит және маңыздылығы бойынша тексеру процедураларының мақсаты

9.3-кестеде өндіріс компаниясының қоры үшін бекітулер, аудит және маңыздылығы бойынша тексеру процедураларының мақсаты арасындағы өзара байланыс көрнекі түрде көрсетілген. Екінші бағанда көрсетілген процедураларды зерделеу талдау процедуралары мен бөлшектер тестілерінің, сонымен бірге шот операциялары мен шот сальдосының үйлесімі енгізілгенін көрсетеді. Кейбір жағдайларда процедура бір реттен артық көрсетілген, себебі аталған процедура нақты бір мақсаттан астам мақсаттарға немесе аудит ұйғарымына қатысты. 9.3-кестеде қорды тексеру барысында қолданылуы мүмкін барлық негізгі процедураларды енгізу көзделмейді, сондай-ақ барлық аталған процедуралар әрбір аудитте орындалады деген қорытынды жасау қажет емес. Келесі тарауда осы процедуралардың аудит бағдарламасына қалай енгізілгені көрсетіледі.

9.3-кесте. Бекітулер, аудиттің нақты мақсаттары мен маңыздылығы бойынша тексеру процедуралары арасындағы өзара байланыс

АУДИТТІҢ НАҚТЫ МАҚСАТЫ	НЕГІЗГІ ПРОЦЕДУРАЛАРДЫҢ МЫСАЛДАРЫ
ШОТТАР САЛЬДОСЫ: бар екенін бекіту. Балансқа қосылған қорлар, физикалық тұрғыда бар.	Қорлардың санын зерттеу және тексеру.
Тауарлық-материалдық қорлар - әдеттегі шаруашылық қызметте сатуға немесе пайдалануға арналған заттар.	Ұйымнан тыс жердегі қорлар туралы растауларды алу. Шаруашылық қызметін сипаттау үшін сатып алулар туралы есептік жазбалар мен қорлардың үздіксіз есебін тіркеу кітабын зерттеу. Қорларды сатудың ағымдағы сатылым каталогы мен кейінгі сату және тауарды жөнелту туралы хабарландырулармен салыстыру.
Құқықтар мен міндеттемелерді бекіту үшін: Кәсіпорынның меншік құқы және қорларға иелік ету құқы болады	Қорларды түгендеуді тексеру. Ұйымнан тыс жердегі қорлар туралы растауларды алу. Жеткізушілердің төленген шоттарын, консигнация туралы келісімдерін және келісімшарттарын тексеру.
Тауарлық-материалдық қорлар сатып алушыларға ұсынылған шоттағы немесе басқа тұлғаларға тиесілі тауарларды алып тастайды.	Жеткізушілердің төленген шоттарын, консигнация туралы келісімдерін және келісімшарттарын тексеру. Қорларды алу және кесімді жеткізу процедурасын тестілеу. Қорларды сатудың ағымдағы сатылым каталогы мен кейінгі сату және жеткізу туралы есеп берумен салыстыру.

(жалғасы келесі бетте)

9.3-кесте. (жалғасы)

<p>Толықтығын бекіту үшін: Қорлардың саны барлық өнімдерді, материалдарды және қосалқы бөлшектерді қамтиды.</p> <p>Қорлардың саны компаниядан тыс жерде сақталатын, компанияға тиісті барлық өнімдерді, материалдарды және қосалқы бөлшектерді қамтиды.</p> <p>Қорлардың тізімі дұрыс жасалған және қорытынды мәліметтері қорлардың шотына дұрыс енгізілген</p>	<p>Қорлардың санын зерттеу және тексеру. Қорларға тексеру жүргізу кезінде қолданылатын есеп парағын және қорлардың барлық түгендеу нөмірлерінің сәйкестігін тексеру. Ең соңғы сатып алулармен және сатылымдармен қорлар шотының сальдосы арасындағы байланысты талдау.</p> <p>Қорларды алу және кесімді жеткізу процедурасын тестілеу. Ұйымнан тыс жердегі қорлар туралы растауларды алу. Түгендеу кезінде алынған мәліметтерді қорлардың тізімімен салыстыру. Түгендеу мәліметтерінің дәлдігін тексеру. Қорларды түгендеу мәліметтерін қорлардың үздіксіз есебін тіркеу кітабы мен бас кітаптың шотындағы сальдомен салыстыру және елеулі ауытқуларды зерттеу.</p>
<p>Бағалауды және бөлуді бекіту үшін: Қорлар өзіндік құн бойынша ұсынылған (сатудың таза құны төмен болған жағдайды қоспағанда). Қорларға енгізілген өтімділігі төмен, артық, ақаулы және ескірген заттар дұрыс анықталған.</p> <p>Қорлар қажет болған жағдайда сатудың таза құнына дейін азайтылады.</p>	<p>Жеткізушілердің шот-фактураларын тексеру. Сату бөлімінің қызметкерлерінен артылған немесе ескірген қорлар туралы сұрақ-жауап алу Айналым қорларына талдау жүргізу. Саланың тәжірибесі мен үрдістерін зерттеу. Қорлардың қалдығы мен сатылу көлемінің күтілімі арасындағы өзара байланысты талдау. Сатудың таза құнының бағасын тексеру.</p>
<p>ҰСЫНУ ЖӘНЕ АШЫП КӨРСЕТУ: құқықтар мен міндеттемелер, дәлдік, бағалау және толықтық туралы бекітулерді түсіндіру және жіктеу үшін: Қорлар баланста айналым активтері ретінде жіктеледі</p> <p>Бағалаудың негіздері тиісті түрде қаржылық есептілікте ашып көрсетіледі.</p> <p>Кез келген қордың құқықтарының берілуі немесе кепілдікке салынуы тиісті түрде ашып көрсетіледі.</p>	<p>Қаржылық есептіліктің жобаларын тексеру.</p> <p>Компаниялар туралы заңдар мен бухгалтерлік есептің стандарттарына қолданылатын талаптарды қаржылық есептілікте ашып көрсетілген ақпараттарымен салыстыру.</p> <p>Кредиттік келісімдер бойынша кепілге қойылған қорлардың растауларын алу.</p>

Аудиттің көрнекі бағдарламалары

300 АХС талаптарына сәйкес (қайта қаралған), аудитордың маңыздылығы бойынша тексеру процедураларын әзірлеуге қатысты шешімі енетін қаржылық есеп аудитін жоспарлау, аудиттің толыққанды жоспары жұмыс құжаттарында құжатталуы тиіс. Бұл жазбаша «аудит бағдарламасы» түрінде болады. Аудит бағдарламасы орындалуы қажет аудит процедураларының тізімін құрайды. Жұмыс құралы ретінде аудит жүргізуді жеңілдету үшін осылайша беріледі. Сіз, мысалы, 9.3-кестеде аталған көптеген процедуралар бірнеше бекітулер үшін ортақ болып табылатынын байқайсыз. Әр

процедура тек бір рет орындалуы тиіс екені анық, сондықтан 9.6-суретте аудиторлық процедуралар бағдарламасы бағдарламаны әзірлеу үшін және/немесе процедураларды орындау үшін қисынды кезектілікпен көрсетілуі мүмкін.

Аудит процедураларының тізімдеріне қосымша аудиттің әрбір бағдарламасында мыналар болуы тиіс:

- әрбір процедураның көмегімен (егер қолданылуы мүмкін болса) алынған дәлелдемелер жан-жақты сипатталған басқа да құжаттамалардың сілтемесіне арналған бағандар;
- әрбір процедураны орындаған аудиттеу тобының мүшесінің аты-жөні;
- Процедураны орындап, аяқталған күн.

9.6-суретте осы ерекшеліктер көрнекі түрде көрсетілген. 9.6-суретте келтірілген процедуралар туралы жан-жақты ақпарат тек схема болып қана табылады. Мұндай схема аудиторлық фирманың әрбір аудиторлық ғимаратқа бейімдеп жасайтын стандартты құжатының тек бір бөлігі ғана болады.

Аудиттің арнайы әзірленген бағдарламасында бөлімдері нақты ақпараттық жүйеге және бақылаулық журнал бөліміне кіретін болады, операцияларды өңдеуге пайдаланылады. Сондай-ақ, олар нақты құжаттар мен есепке алу жазбаларын анықтап, әрбір процедураның көлемін көрсете алады.

Тексерілді: _____ Күні _____
Жасалды: _____ Күні _____

XYZ Ltd компаниясы

Қорларды мәні бойынша тексеру процедурасы аудитінің бағдарламасы

31 желтоқсан 20X1 жыл

МАҢЫЗДЫЛЫҒЫ БОЙЫНША ТЕКСЕРУ ПРОЦЕДУРАЛАРЫ	Р/Д СІЛТЕМЕ	АУДИТОР	КҮНІ
1. Ары қарай тестілеуге жататын есепті жазбалар мен қорлардың сальдосын келісу және қорытынды сомасын тексеру: (a) Өткен кезеңдегі жұмыс құжаттарымен кезеңнің басындағы қорлар сальдосын салыстыру; (b) Қорлар шоттарындағы кәсіпорын қызметіне шолу жүргізу және ерекше бабтарын зерттеу; (c) Қорлардың үздіксіз есебін тіркеу қорытындысын және қорлар есебіне арналған басқа да кестелерді тексеру, оларды есеп беру кезеңінің соңындағы бас бухгалтерлік кітаптың сальдосымен салыстыру.			
2. Талдау процедураларын орындау: (a) Салалардағы тәжірибе мен үрдістерге шолу жасау; (b) Қор айналымын талдауды зерттеу; (c) Ең соңғы сатып алу-сату операциялары мен қорлар шотындағы қалдықтардың өзара байланысын талдау (d) Қорлардың қалдығын күтілетін сату көлемімен салыстыру.			
3. Қорлармен жасалатын мәмілелер туралы бөлім тестілері: (a) Жеткізушілердің шот-фактурасындағы қорлардың түсімін растайтын құжаттарды зерттеу; (b) Сатып алу мәліметтерін қорлардың өткізбелерімен растау; (c) Кесімді сатып алудың (алу) және сатудың (тиеу) дұрыстығын тексеру;			
4. Қорлардың сақталуын тексеру: (a) Қорларды түгендеу үшін тест жүргізу; (b) Өтімділігі төмен, бүлінген немесе ескірген қорлардың белгілерін зерттеу; (c) Қорларды түгендеуде қолданылатын есептеу парағы мен түгендеу нөмірлерін сәйкестендіру.			

(жалғасы келесі бетте)

9.6-сурет. (жалғасы)

5. Қорлардың есептік жазбаларының сенімділігін тексеру:			
(a) Өнім бірлігінің бағасына көбейтілген санының көбеюін қайта есептеу;			
(b) Қорлардың есептеу мәліметтері мен түгендеу тестілерін салыстыру;			
(c) Тізімдегі қорлардың элементтерін түгендеме нөмірлерімен және түгендеу парақтарымен салыстыру.			
6. Қорлардың бағасын белгілеуді тестілеу:			
(a) Сатып алынған қорлар үшін жеткізіп берушілерге төленген шоттарды зерттеу;			
(b) Нарықтық баға белгілерін алу және сату құны мен таза бағасының арасындағы ең төменгі мәнін анықтайтын тестілеуді орындау;			
(c) Ағымдағы қызметті көрсету үшін сатып алулар туралы есептік жазбалар мен қорлардың үздіксіз есебін тіркеу кітабын тексеру;			
(d) Қорлардың ағымдағы сату каталогы мен сатылымдар туралы есеп берулерді салыстыру;			
(e) Өтімділігі төмен, артылған немесе ескірген қорлар туралы сұрақ-жауап алу және оларды есептен шығару қажеттілігін анықтау.			
7. Ұйымнан тыс жердегі қорларды растау.			
8. Консигнация туралы келісімдерді және келісімшарттарды тексеру.			
9. Қор құқықтарының берілуі және кепілдікке салынуы туралы келісімшартты растау.			
10. Компаниялар туралы заңдар мен бухгалтерлік есептің стандарттарына қолданылатын талаптардың сәйкестігін анықтау және қаржылық есептіліктің жобаларында ашып көрсетілген қорлар туралы ақпараттарды қарастыру.			

9.6-сурет. Қорлар бойынша негізгі процедуралар аудитінің көрнекі бағдарламасы

Аудит бағдарламасы жеткілікті деңгейде жан-жақты болуы және мыналарды қамтамасыз етуі қажет:

- орындалуы тиіс жұмыс жоспары;
- аудитті үйлестіру, қадағалау және бақылауды негіздеу;
- орындалған жұмысты жазу.

9.6-суретте көрсетілген аудит бағдарламасы маңыздылығы бойынша тексеру процедуралары үшін аудит бағдарламасының форматын және қалай әзірлеуге болатынын көрнекі түрде көрсету үшін берілген.

Аудит бағдарламаларын әзірлеуге арналған жалпы принциптер

9.6-суретке және алдыңғы маңыздылығы бойынша тексеру процедураларын әзірлеуді талқылауды қайталай отырып, маңыздылығы бойынша тексеру процедуралары үшін аудит бағдарламаларын әзірлеуге арналған жалпы принциптерді құруға болады. Мұндай тәсіл 9.7-суретте сипатталған.

Аудиттің көрнекі бағдарламалары

9.6-суретте көрсетілген аудит бағдарламасы маңыздылығы бойынша тексеру процедуралары үшін аудит бағдарламасының форматын және қалай әзірлеуге болатынын көрнекі түрде көрсету үшін берілген. Мұндай тәсіл 9.7-суретте сипатталған.

ЖАЛ
Алд
1.
2.
3.
4.
5.
6.
9.7-
әзір
ма
жа

ЖАЛПЫ ПРИНЦИПТЕР

Алдын-ала жоспарлауды аяқтау

1. Есептік кезең соңындағы қорлар шотының сальдосына қатысты қаржылық есептіліктің әрбір бекітілімі үшін аудиттің нақты мақсаттарын өңдеп жасау (9.3-кестеде көрсетілгендей).
2. Аудиторлық тәуекелдің жалпы және қолданылатын маңыздылық деңгейіне сай болатын әрбір бекітулер үшін тәуекелділіктің қолайлы деңгейін анықтау және бөлінбейтін тәуекел мен бақылау тәуекелін бағалау.
3. Ішкі бақылау мен бухгалтерлік есептің жүйесін түсіну үшін, процедурадан алынған білім арқылы, қаржылық есепті дайындауға және есепке алу процесіне (бақылау журналын қоса алғанда) қатысты бекітілген құжаттағы есептік жазбалардың, құжаттардың растығын анықтау.
4. Маңыздылығы бойынша тексеру процедураларын дайындаудағы варианттарды қарастыру:
 - Әртүрлі қол жетімді анықтаудың деңгейлерін орналастыруға арналған баламалар:
 - Сипаттама
 - Аналитикалық процедуралар
 - Операция бөлшектерінің тестілері
 - Шот сальдосы бөлімінің тестілері
 - Мерзімі: аралық немесе есепті кезеңнің соңы
 - Көлемі: іріктеу көлемі.
 - Растайтын дәлелдемелердің мүмкін түрлері :

Талдаулық	Құжаттамалық	Математикалық	Физикалық
Растау	Электронды	Ауызша	Жазбаша пікірлер
 - Аудиторлық процедуралардың мүмкін болатын түрлері:

Талдау процедуралары	Мақұлдау	Бақылау
Аудиттегі компьютерлік әдістер	Есептеу	Қайта орындау
	Сауалнама	Бақылау
	Тексеру	Құжаттамалық растау

Аудиторлық бағдарламаға енгізілетін негізгі процедураларды көрсетіңіз

1. Бастапқы процедураларды анықтау үшін:
 - (a) Есеп беру кезеңінің басындағы жұмыс құжаттарындағы шот сальдосын өткен жылғы шот сальдосымен салыстыру (егер қолданылса);
 - (b) Бас кітаптағы есептік жазбалардың сәйкестілігі мен маңызды баптардың зерттелуіндегі әрекеттерге шолу өткізу;
 - (c) Кейінгі процедураларда қолданылатын есептік жазбаларды немесе кестені растайтын қорытынды соманы тексеру және олардың бухгалтерлік бас кітаптың сальдосына сәйкестігін бақылау шоттарымен байланысын белгілеу үшін анықтау.
2. Орындалуы тиіс талдамалық процедураларды анықтау.
3. Орындалуы тиіс операциялардың бөлімдерінің тестілерін анықтау.
4. Шот сальдосының бөлімдерін тестілеуді анықтау (жоғарыдағы 1 (a), (b) және (c) тармақтарына қосымша).
5. Аудиттің стандарттары мен реттеуші органдар талап ететін процедуралар сияқты жоғарыдағы (3) және (4) - тармаққа енгізілмеген осындай жағдайларға қатысты бекітілген арнайы талаптар мен процедуралардың бар жоғын қарастыру.
6. Берілген ақпараттар бухгалтерлік есеп стандарттарында қолданылатын және компаниялар Заңына сәйкес жасалғанын зерттеу үшін процедураларды анықтау

9.7-сурет. Маңыздылығы бойынша тексеру процедуралары үшін аудит бағдарламаларын әзірлеуге арналған жалпы принциптер

9.7-суреттің жоғары жағында аталған қадамдар 5-7-тарауларда айтылған бірнеше маңызды ұғымдар мен процедуралардың қолданылуын түйіндейді. Суреттің төменгі жағында көрсетілген бірінші қадам 9.6-суреттің бірінші қадамына сәйкес келетінін

байқауға болады. Кезекті маңыздылығы бойынша тексеру процедуралары кәсіпорын даярлаған немесе олардан іріктеліп алынған көмекші есепке алу жазбаларында немесе растаушы кестелерде жиі орындалатындықтан, көмекші есепке алу жазбалары бас кітаппен байланысты екендігін анықтаудан бастау қисынды болып табылады. Оның қолданылуы мүмкін болса, өткен жылғы жұмыс құжаттарындағы мерзім басындағы сальдоны аудиттелген сомаға сәйкестігін анықтап алған жөн, сондықтан ағымдағы аудит барысында орындалатын процедуралар ағымдағы мерзімде және есептік кезеңнің соңындағы шот сальдоларына жүргізілген операциялардың тиімділігіне тоғыстырылуы мүмкін. Бұдан әрі талдау процедураларының сипаттамасы қарастырылады, себебі, егер тиімді процедуралар қолжетімді болса, олар шығын бұдан артық жұмсалатын бөлшектер тестілеріне деген қажеттілікті азайтуы немесе жоюы мүмкін. 9.6-суреттегі 2-қадамда аталған талдау процедуралары болғанда да, тауарлық-материалдық қор жағдайында, қорды есепке алудың сақталуын қалыпты талап ету бөлшектеп тестілеуді толық жойып жіберу мүмкін еместігін білдіреді. Бұдан әрі, әдетте, операция бөлшектерінің тестілері қарастырылады, себебі, олар, аралық аудит кезінде бақылау тестімен қатар, көбінесе, екі жақты тест ретінде орындалады. Соңында, бағдарлама бұдан бұрын қарастырылмаған шот сальдосы бөлшектерінің тестілерін, ерекше талаптарды және ашу туралы бекітуге қатысты процедураларды көрсетуі тиіс. Соңғы процедураларды көрсету барысында аудиторлар қаржылық есепті ашуға, бағалау әдісіне қатысты, қор жағдайындағы сияқты іскерлік практикаға сәйкес білімдері мен талаптарын пайдаланады. 9.7-суретте көрсетілген аудит бағдарламасын әзірлеуге арналған жалпы принциптер осы мәтіннің бұдан кейінгі тарауларында берілген маңыздылығы бойынша тексеру процедураларына арналған аудит бағдарламаларын көрнекі түрде көрсетеді. Аудиторлар, әдетте, аудит бағдарламасын әзірлеу барысында қайталанатын аудиторлық тапсырмалар үшін бірізділік ұстанымын қолданады, бірақ бастапқы аудиторлық тапсырмалар үшін аудит бағдарламасын әзірлеу барысында пайдаланылатын кейбір ерекше ой-пікірлері болады. 9.7-суреттегі алдын ала жоспарлауға қатысты нұсқалардан көбісі аудит бағдарламасын әзірлеуге ықпал етуге арналған компьютерлік бағдарламаға енгізілетін болады. Бағдарлама аудиторлар мәні бойынша тексеру процедуралары көрсетілген 9.7-суреттің екінші бөлімінде аудиторлар талап етілетін шешім санын кеміте отырып, енгізілген ақпарат негізінде процедураларды орындауға бейімдейтін болады.

Бастапқы аудиттің аудиторлық бағдарламалары

510 АХС бастапқы аудиторлық тапсырмалар – кіріс қалдықтары, бастапқы аудиторлық тапсырмалардағы аудит бағдарламаларын әзірлеу барысында ерекше назарды талап ететін екі сұрақты анықтайды. Бұл:

- аудиттелетін кезеңнің басындағы шот қалдықтарының әділдігін анықтау;
- бұдан бұрынғы кезеңде пайдаланылған бухгалтерлік есеп принциптерін ағымдағы кезеңде осындай принциптерді қолданудың бірізділігін анықтауға арналған негіз ретінде бекіту.

Бұдан бұрынғы жұмысына сенім артуға болатынын анықтау үшін, аудиторлар өзіне дейінгі аудитордың жұмыс құжаттарын қайта қарастыруы қажет. Егер бұл мүмкін болмаса, аудиторлар ағымдағы жылдың аудиті шегінде кіріс қалдық активтер мен міндеттемелер туралы ақпарат жинауға әрекеттеніп көруі керек. Дәлелдемелер

жеткілікті жиналмаса, аудиторлар есебіндегі ақпарат көлемінің шектелуі негізінде аудиторлардан ескертпе талап етілуі мүмкін.

ҚОРЫТЫНДЫЛАР

- Аудит бағдарламасында елеулі шот сальдосының әрбір бекітілімі үшін тиісті аудиторлық жеткілікті дәлелдемелер беретін процедуралар қамтылған.
- Көптеген процедуралар бірнеше ұйғарымға қатысты бекітулер емес, дәлелдемелер беретін болғандықтан, аудиттің жазбаша бағдарламасы аудитті бірізділікпен қисынды түрде орындалады.
- Көптеген аудиторлық фирмаларда бухгалтерлік есеп жүйесін түсіну негізінде кәсіпорын құжаттарының жан-жақтылығын және есепке алу жазбаларын ескеріп әзірленген бағдарлама схемалары болады.
- Аудит бағдарламасында алынған дәлелдемелердің нақты сипаттамасы және тест нәтижелері, процедураны орындаған қызметкердің аты-жөнінің бас әріптері мен күні көрсетілген, жұмыс құжаттарына сілтеме жасай отырып жазуға арналған бағандар бар.
- Аудиторлар аудит бағдарламасын әзірлеу барысында аудит мақсатын, бухгалтерлік есепке алу жүйесінен қолжетімді негізгі мәліметтерді, және маңыздылығы бойынша тексеру процедураларының баламалы түрлерін анықтайды.
- Сонан соң аудиторлар растауды дәлелдейтін және осы дәлелдемелерді алу әдістерін қарастырады.
- Соңғы бағдарламада бастапқы процедуралар, жекелеген талдау процедуралары және бөлшектер тестілері, ережелер талап ететін арнайы процедуралар (егер бар болса) және ашуға қатысты процедуралар болады.
- Кіріс қалдықтары және бухгалтерлік есепке алудың бірізділік принципіне байланысты бастапқы аудиторлық тапсырмаларда қосымша процедуралар талап етіледі.

Маңыздылығы бойынша тексеру процедураларын әзірлеудегі ерекше қарастырулар

Жоғарыда аталған анықтай алмау тәуекелін бағалауды, маңыздылығы бойынша тексеру процедураларын әзірлеуді және аудит бағдарламаларын әзірлеуді талқылауды барлық шоттарға қолдануға болады. Бұл тарауда маңыздылығы бойынша тексеру процедураларын әзірлеуге қатысты кейбір арнайы пікірлерді қарастырамыз.

Пайда мен зиян туралы есеп / Пайда мен зиян шоттары

Дәстүрлі түрде шот қалдықтары бөлшектерінің тестілері кіріс және шығыс шоттарына қарағанда баланс шотына қатысты қаржылық есеп ұйғарымына жинақталады. Осы тәсіл тиімді және қисынды болып табылады, себебі пайда мен зиян туралы әрбір есеп бір немесе бірнеше баланс шоттарымен тікелей байланысты. Төменде мысал келтірілген:

БАЛАНС ШОТЫ	ТАБЫСТЫҢ НЕМЕСЕ ШЫҒЫННЫҢ ТИІСТІ ШОТТАРЫ
Дебиторлық сауда берешегі	Түсімдер
Қорлар	Сатудың өзіндік құны
Алдын ала төленген шығындар	Әр түрлі тиісті шығындар
Инвестициялар	Инвестициялық табыстар
Ұзақ мерзімді материалдық активтер	Амортизация шығындары
Пайыздық міндеттемелер	Пайыздар бойынша шығындар

Шоттарға арналған бекітулер де өзара байланысты саудалық дебиторлық берешек жоқ дегеннің дәлелдемесі, мысалы, сауда болмады дегенді білдіруі мүмкін (алайда, бұл клиент жіберген төлемді кәсіпорын тіркей алмады дегенді білдіруі де мүмкін). Ұқсас түрде, пайыздық міндеттемелер толық болып табылмаса, онда пайыздық шығындар толық емес болуы мүмкін және т.б. Тұтастай алғанда, егер қате немесе кірістер мен шығыстар шотындағы әдейі істелген бұрмалау болса, онда бұл жыл соңында болады деген үлкен ықтималдылық бар, және ол тиісті баланс шотына ықпал етеді.

Осы өзара байланысты ескере отырып, баланс шотына қолданылатын маңыздылығы бойынша тексеру процедуралары арқылы алынған дәлелдемелер табыстар мен шығындар шоттарындағы сальдоны анықтай алмау тәуекелінің қалаған деңгейіне қол жеткізу үшін қажетті дәлелдемелердің маңызды бөлігін бере алады. Осы себептен талдау процедуралары, көбінесе, табыстар мен шығындар шоттарындағы сальдоны тексеру барысында нақты пайдаланылуы тиіс бірден бір елеулі процедура болып табылады.

Кірістер мен шығыс шоттарындағы талдау процедуралары

Талдау процедуралары табыстар мен шығындар шоттарындағы қалдықтар туралы аудиторлық дәлелдемелерді алуға арналған мықты тетік болуы мүмкін. Маңыздылығы бойынша тексеру процедураларының бұл түрі тура немесе жанама түрде қолданылады. Тура тестілер кіріс шоты немесе шығыс шотын басқа да сәйкес мәліметтермен оның қалдығының негізділігін анықтау үшін салыстырған кезде туындайды. Мысалы, сауда бойынша комиссиялық шығын коэффициентінің саудаға қатысын өткен жылдардағы коэффициенттермен және ағымдағы жылғы бюджет мәліметтерімен салыстыруға болады. Салыстыруды, сондай-ақ, келесі екі мысалда көрсетілгендей, қаржылық емес ақпаратпен де жүргізуге болады.

ШОТ	ТАЛДАУ ПРОЦЕДУРАЛАРЫ
Қонақ үйде тұру бойынша көрсетілген қызметтерден түскен табыс	Бөлме саны \times толу коэффициенті \times бөлменің орташа бағасы
Еңбекақы бойынша шығыстар	Төлем кезеңіндегі қызметкерлердің орташа саны \times кезеңдегі орташа айлық жалақы \times төлем кезеңінің саны

Жанама кірістер мен шығыстар туралы есептердегі шот қалдықтарына қатысты дәлелдемелерді тестілеу тиісті баланс шотына қолданылатын талдау процедураларынан алынады. Саудалық дебиторлық берешектің айналымы, мысалы, саудалық дебиторлық берешекті тексеру үшін пайдаланылуы мүмкін, және олардың нәтижесі шығындар мен сатудың қаншалықты әділ көрсетілгеніне ықпал етуі мүмкін.

Табыстар мен шығындар шоттарындағы қалдықтардың бөліктерін тестілеу

Талдау процедуралары және баланстың тиісті шоттарының бөлімдерін тестілеу нәтижесінде алынған дәлелдемелер анықтай алмау тәуекелін рұқсат етілген ең төменгі деңгейге дейін төмендетпейтін болса, онда табыстар мен шығындар шоттарындағы қалдықтарға қатысты бекітулердің бөлімдеріне тікелей тестілеу жүргізу қажет болады. Бұл мынадай жағдайда орын алуы мүмкін:

- бөлінбейтін тәуекел жоғары, бұған стандартты емес операциялар, басшылардың ой-пікірлері мен бағалаулары әсер етеді;
- бақылау тәуекелі жоғары, мысалы, стандартты емес және ағымдағы операциялардың үстінен ішкі бақылау жүргізу тиімсіз болғанда, аудиторлар бақылаудың ішкі құралдарын тексермеуді жөн көреді;
- талдау процедуралары ерекше өзара байланыстар мен күтпеген ауытқуларды көрсетеді; немесе
- шот талдауды талап етеді – мысалы, сот шығындары және кәсіби қызметі үшін төленетін сыйақы, корпоративтік салық, жөндеу және ұстау шығындары, жол жүру және ойын - сауық шығындары, директорлардың сыйақылары.

Есептік бағалаумен байланысты шоттар

Есептік бағалау - дәл өлшеу болмаған кезде қолданылатын қаржы есептілігі элементінің болжамды құны. Амортизация, күмәнді борыштар бойынша резервтер және кепілдік талаптарын ұсыну есептік бағалаудың мысалы болып табылады. Басшылық бухгалтерлік бағалаудың құрылу процесі үшін жауап береді және дайындығын бақылайды. Бухгалтерлік бағалауды дайындау кезінде кәсіби мамандардың пікірлері талап етіледі, өйткені ол компанияның қаржылық есептілігіне елеулі әсер етуі мүмкін. 540 АХС «Есептелген бағалаулардың аудиті» былай делінген: бухгалтерлік бағалау кезіндегі аудиторлардың мақсаты ақылға қонымды сенімділікті қамтамасыз ету үшін тиісті жеткілікті дәлелдерді алу, яғни есептік бағалаулар бұл жағдайларда тиімді болып табылады және тиісті түрде ашып көрсетіледі. Есептік бағалаулардың типтік мысалдарына мыналар жатады:

- қорлар мен дебиторлық берешектерді сатудың болжамды құнын төмендетуге арналған резервтер;
- негізгі құралдардың пайдалы қызмет ету мерзімі ішінде олардың құнын бөлу туралы ережелер;
- есептелген табыс;
- кейінге қалдырылған салық;
- талап қоюға келтірілген зиян үшін резерв;
- аяқталмаған құрылыс келісімшарттары бойынша келтірілген шығындар;
- кепілдік талаптарын қамтамасыз етуге арналған резерв.

Қажетті бағалау жұмыстарының толықтай орындалғанын анықтау үшін аудиторлар компания жұмыс істейтін саланы, компанияның бизнесті жүргізу әдісін және қаржылық есептілік туралы кез келген мәлімдемелерін қарастырып, тексеруі керек. Кәсіпорынның ішкі бақылауы есептік бағалаудың елеулі бұрмалану ықтималын төмендетуі мүмкін, осылайша маңыздылығы бойынша тексеру процедураларының көлемін азайтады.

Бағалаудың негізділігін бағалау 540 АХС былай түсіндірілген, аудиторлар, әдетте, негізгі факторларға назар аударуы керек, ал басшылықтың пайдаланатын болжамдары, соның ішінде тарихи үрдістердің өзгеруіне және ауытқуларына сезімтал маңызды есептік бағалаулары субъективті, бұрмаланғыш және паракорлықтың алдын алу болып табылады. Бағалаудың негізділігін аудиторлар келесі тәсілдердің бірін немесе бірнешеуін қолданып дәлелдей алады:

- басшылықтың бағалау процесін тестілеуге және тексеруге арналған процедуралары орындауы;
- тәуелсіз бағалауды дайындау; немесе
- аудит басталғанға дейін орын алған бағалауға қатысты кейінгі операциялар мен оқиғаларды шолу.

Міндетті орындалатын процедураларға мыналар жатады:

- мәліметтердің және басшылық пайдаланатын басқа факторлардың өзектілігін, сенімділігі мен жеткіліктілігін қарастыру;
- жорамалдардың негізділігі мен дәйектілігін бағалау; және
- басшылықтың жүргізген есептеулерін қайта тексеру.

Кейбір жағдайларда, болжамдарға қатысты маманның пікіріне сүйену пайдалы болуы мүмкін.

Әділ құнды бағалау және ашып көрсету

Бастапқы тану кезінде активтер мен міндеттемелер өзіндік құны бойынша бағаланады. Кейіннен әділ құнның сенімділігі анықталғаннан соң, олар әділ құн бойынша қайта бағалануы мүмкін. Бұрын бұл сирек қолданылатын.

Алайда, қайта бағалауға мүмкіндік беретін кәсіпорындардың қаржы құралдарының кеңінен пайдаланылуы қайта бағалаудың қолданылу деңгейін арттырды. 545 АХС Әділ құнның бағалануы мен ақпараттардың ашылуының аудиті, аудиторлардың міндеттерін сипаттайды. Олар әділ құнды анықтау және елеулі бұрмалаулар тәуекелін бағалау процестері туралы ұсыныстар алуы тиіс.

Бұдан кейінгі аудит процедураларына ең алдымен, белсенді нарықта жарияланған баға белгілеуді сұрату жатады. Белсенді нарық болмаған жағдайда, әділ құн дисконтталған ақша ағындарын немесе салыстырмалы мәмілелер үлгісін талдау негізінде құрылуы мүмкін. Бұл тәсілдердің негізділігі аудиторлармен бағалануы тиіс басшылықтың жасаған жорамалдарын талап етеді. Бұдан кейін аудиторлар әділ құнды өлшеу мен ақпараттарды ашып көрсетуді әзірлеу кезінде басшылық пайдаланған деректерді тексереді. Тексерудің соңғы процедурасының міндеті әділ құнды өлшеу басшылықтың болжамдарына сәйкес деректерден дұрыс алынғандығын тексеру болып табылады.

Бақылау тесттерін және маңыздылығы бойынша тексеру процедураларын салыстыру

6-тарауда көрсетілгендей, аудиттің үшінші кезеңі аудит процедураларын орындау болып табылады. Аудиттің бұл процедуралары маңыздылығы бойынша тексеру процедуралары мен бақылау тестілерінен тұрады. 9.4-кестеде тестілердің екі класына, оның ішінде әр кластағы тестілердің түрлеріне, олардың мақсатына және басқа

факторлардың арасында әр класқа жататын тәуекел компонентіне жалпылама салыстыру берілген.

8.4-көсте. Аудиторлық тестілеудің түйіндемесі

БАҚЫЛАУ ТЕСТІЛЕРІ		МАҢЫЗДЫЛЫҒЫ БОЙЫНША ТЕКСЕРУ ПРОЦЕДУРАЛАРЫ
Түрі	Өңдеу тиімділігі Операциялық тиімділік	Талдау процедуралары Операция бөлшектерінің тестілері Шот сальдосы бөлшектерінің тестілері
Мақсаты	Ішкі бақылау құрылымының операциялық тиімділігін және өңдеудің тиімділігін анықтайды	Қаржылық есептіліктегі маңызды бекітулерінің сенімділігін және әділдігін анықтау
Өлшеу тестінің сипаты	Бақылау құрылымының саясаттан және процедурадан ауытқу жиілігі	Шот қалдығындағы және операциялардағы ақшалай қателер
Қолданылатын аудиторлық процедура	Компьютерді қолдана отырып аудитті жүргізу әдістерінде сауалнама, бақылау, тексеру амалдарын қайта орындау	Сонымен қатар, талдау процедуралары, қайта есептеу, сауалнама және растау, қадағалау және құжаттамалық растау сияқты бақылау сынақтары
Мерзімі	Ең негізгі аралық жұмыс (1)	Негізінен қаржылық есептіліктің күніне немесе есепті күннен кейін тез арада (2)
Аудиторлық тәуекелділіктің компоненті	Бақылау тәуекелі	Анықтай алмау тәуекелі

Ескертулер:

1. Бақылау құралдарын әзірлеу тиімділігін тестілеу ішкі бақылау құрылымы туралы мәліметтер алуға арналған процедуралар арқылы аудитті жоспарлау барысында орындалады. Бақылаудың операциялық тиімділігін тестілеу, әдетте, аралық тестілеу кезінде жүргізіледі.
2. Операция бөлшектерінің тестілері аралық аудит кезінде екі жақты тест ретінде бақылаулық тестілерімен жүргізілуі де мүмкін.

ҚОРЫТЫНДЫЛАР

- Кіріс және шығыс шоттарындағы қалдықтар үшін дәлелдемелердің маңызды бөлігі тиісті баланс шоттарына қолданылатын процедуралардан құралады. Талдау процедуралары кіріс және шығыс шоттарындағы қалдықтармен тікелей байланысты дәлелдемелерді жеткілікті береді.
- Кіріс және шығыс шоттарындағы кейбір қалдықтар бөлшектеп тестілеуден бұдан да нақты дәлелдемелерді талап етеді.
- Шот сальдосы және басшылықтың қабылдаған процедуралары ерекше қарастыруларды талап етеді.

ТҮЙІНДЕМЕ

Бекітуге қатысты ішкі бақылаудың құрылымын және бақылау тәуекелін алдын ала бағалаудан өткізген соң, аудиторлар аудиттің алдын ала стратегиясын және тиісті анықтай алмау тәуекелінің рұқсат етілген деңгейін және маңыздылығы бойынша тексеру процедураларының деңгейін анықтайды. Содан соң, аудиторлар осындай процедуралардың сипатын, мерзімін және көлемін анықтайтын болжамдарды пайдаланып, анықтай алмау тәуекелінің рұқсат етілген деңгейіне қол жеткізу үшін маңыздылығы бойынша тексеру процедураларын жоспарлайды.

Аудитор компьютер арқылы аудиттеу әдістерін (КАӘ) қолдануы мүмкін және шоттар мен операция қалдықтарының бөлшектерінің елеулілігіне тексеру жүргізу үшін бағытталған тестілеу процедураларын пайдаланады. Аудиторлар қаржылық есеп бойынша маңыздылықты тексереді, аудиттің нақты мақсаттарына байланысты пікір қалыптастырады. Жекелеген операциялар класы, шот қалдықтары мен ашылулар арқылы орындалатын маңыздылығы бойынша тексеру процедураларының түрлері 10, алдағы тарауларда толыққанды талқыланады.

Орындалуы тиіс маңыздылығы бойынша тексеру процедуралары аудиттің жазбаша бағдарламасы формасында құжатталады. Онда орындалуы қажет жұмыс, аудиттің бақылау құралдары мен орындалған жұмысты тіркеу туралы қысқаша ақпарат мазмұндалады. Жалпы принциптер кәсіпорын жағдайларына бейімделген маңыздылығы бойынша тексеру процедураларына арналған тиімді және үнемді аудит бағдарламаларын әзірлеу барысында қолданылуы мүмкін. Жекелеген шот түрлері үшін, кіріс және шығыс шоттарын және әділ бағасы бойынша бағалауды және қайта бағалауды талап ететін шоттарды қоса алғанда маңыздылығы бойынша тексеру процедураларын әзірлеу туралы ерекше болжамдар бар. Қорытындылай келе, көптеген аудиттер үшін осы маңыздылығы бойынша тексеру процедураларын жүргізу аудиторлық дәлелдемелерге елеулі үлес қосатынын, аудиторлар оларды қаржылық есеп бойынша тұжырым жасау үшін пайдаланатынын көреміз.

ҚОСЫМША ӘДЕБИЕТТЕР

- Beasley, M.S., Carcello, J.V. and Hermanson, D.R.** (2001) Top 10 audit deficiencies. *Journal of Accountancy*, 191 (4), 63–8.
- Bell, T.B. and Wright, A.M.** (1997) When judgment counts. *Journal of Accountancy*, 184 (5), 73–7.
- Biggs, S.F. Mock, T.J. and Simnett, R.** (1999) Analytical procedures: Promise, problems and implications for practice. *Australian Accounting Review*, 9 (1), 42–52.
- Blocher, E. and Patterson, G.F. Jr** (1996) The use of analytical procedures. *Journal of Accountancy*, 181, 53–5.
- Colbert, J.L.** (1996) International and US standards – audit risk and materiality. *Managerial Auditing Journal*, 11 (8), 31–5.
- Lin, K.Z., Fraser, I.A.M. and Hatherly, D.J.** (2003) Auditor analytical review judgement: A performance evaluation. *British Accounting Review*, 35 (1), 19–35.

Menelaides, S., Graham, L. and Fischbach, G. (2003) The auditor's approach to fair value. *Journal of Accountancy*, (June) 73–6.

Mock, T.J. and Wright, A. (1993) An exploratory study of auditors' evidential planning judgments. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 12 (2), 39–61.

Mock, T.J. and Wright, A. (1999) Are audit program plans risk adjusted? *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 18 (1), 55–74.

Quadackers, L.M., Theodore, J. and Maijoor, S. (1996) Audit risk and audit programmes: Archival evidence from four Dutch audit firms. *The European Accounting Review*, 5 (2), 217–37.

Srinidhi, B.N. and Vasarhelyi, M.A. (1986) Auditors judgment concerning establishment of substantive tests based on internal control reliability. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, (Spring), 64–76.

Wright, A. and Wright, S. (1996) The relationships between assessments of internal control strength and error occurrence, impact and cause. *Accounting and Business Research*, 27 (Winter), 58–71.

ТАРАУ БОЙЫНША ТЕСТ СҰРАҚТАРЫ

Төменде берілген сұрақтардың ішінен дұрыс жауабын көрсетіңіз. (жауаптарын 381 беттен қараңыз)

9.1 Төменде берілген тәуекелдердің қайсысын аудиторлар басқара алады:

- (a) Бақылау тәуекелі;
- (b) Анықтай алмау тәуекелі;
- (c) Бөлінбес тәуекелі;
- (d) Іріктеу тәуекелі.

9.2 Егер анықтай алмау тәуекелінің қолайлы деңгейі азаятын болса, онда тікелей ұсынылған сенімділікті растауда:

- (a) Маңыздылығы бойынша тексеру процедуралары артуы тиіс;
- (b) Маңыздылығы бойынша тексеру процедуралары кемуі тиіс;
- (c) Бақылау тестілері артуы тиіс;
- (d) Бақылау тестілері кемуі тиіс.

9.3 Аудитор бақылау тәуекелін бағалайды, өйткені ол:

- (a) Іріктеу әдісін пайдаланумен байланысты емес, бірақ бақылауға болатын тәуекелдің аспектілерін қамтиды;
- (b) Бөлінбес тәуекелінің қай жерде ең жоғары болатынын көрсетеді;
- (c) Аудиторлар анықтай алмау тәуекелінің қолайлы деңгейіне әсер етеді;
- (d) Аудиторлардың есебінде қамтылуы тиіс.

9.4 Аудитор шолуды талдауды маңызды тест ретінде үлкен ықтималмен қолданады, егер:

- (a) Жоспарланған анықтай алмау тәуекелі жоғары болса;
- (b) Бөлінбес тәуекелі жоғары болса;

- (c) Бақылау тәуекелі төмен деп бағаланғанда;
- (d) Жоспарланған аудиторлық тәуекел жоғары болса.

9.5 Шаруашылық қызметінің нәтижесі туралы есепте/пайда мен зиян туралы есепте төменде берілген талдау процедураларының қайсысын қолданады?:

- (a) Табыстар мен шығындар бабтарын таңдайды және тиісті растау құжаттарына дейін соманы қадағалайды;
- (b) Ақша қаражаттарының қозғалысы туралы есептегі таза пайданың пайда мен шығын туралы есептің таза пайдасымен сәйкес келетініне көз жеткізу;
- (c) Сағудың өзіндік құнын анықтау үшін кәсіпорыннан есептік кезеңнің басындағы және аяғындағы қорларының сомасын анықтау;
- (d) Нақты табыстар мен шығындарды өткен жылдың көрсеткіштерімен салыстыру және елеулі айырмашылықтарын зерттеу.

9.6 Анықтай алмау тәуекелінің ұйғарынды деңгейін төмендету арқылы аудитор өзгерте алады:

- (a) Бөлінбес тәуекелінің бағаланған деңгейін ең төменгі мәніне дейін;
- (b) Бақылау тестілерін жүргізу уақытын бір күнде емес, әртүрлі күндерде жүргізілуін;
- (c) Маңыздылығы бойынша тексеру процедурасының сипатын, аз тиімділіктен тиімділігі көп процедураға дейін;
- (d) Маңыздылығы бойынша тексеру процедурасының мерзімін есептік кезеңнің соңында емес, оларды аралық мерзімде орындау арқылы белгілеу.

9.7 Аудит бағдарламасында көрсетілген процедуралар негізінен келесі мақсаттарға арналған:

- (a) Соттың істі қарауы жағдайында аудиторларды қорғау;
- (b) Қателерді немесе бұрмалауларды табу;
- (c) Ішкі бақылаудың құрылымын тестілеу;
- (d) Дәлелдемелерді жинау.

9.8 Пайда мен зиян туралы есептің шоттарының бөлімдерін тестілеу қай кезде қажет болуы ықтимал?

- (a) Бақылау тәуекелі төмен болғанда;
- (b) Елеулі талдау процедуралары жүргізілгенде;
- (c) Аудитор кәсіпорынның ішкі бақылау жүйесіне тестілеу жүргізбеуге рұқсат бергенде;
- (d) Талдау процедуралары күтпеген өзара байланыстарды көрсетпеген жағдайда.

ТАЛҚЫЛАУҒА АРНАЛҒАН СҰРАҚТАР

- 9.1 Жоспарланған анықтай алмау тәуекелінің маңыздылығы бойынша тексеру процедурасының сипатына, мерзіміне және көлеміне тигізетін әсерін түсіндіріңіз.
- 9.2 Шоттардың жеке қалдықтары үшін жеткілікті елеулі дәлелдемелерді ұсынатын талдау процедураларын анықтаңыз.
- 9.3 Кесімді тестілеудің неліктен операция бөлшектерін тестілеудің арнайы категориясы болып табылатынын түсіндіріңіз.
- 9.4 Бағытталған тестілеудің әдістемесін және қисынын түсіндіріңіз.
- 9.5 Неліктен бағытталған тестілеуді қолданудың әрдайым орынды бола бермейтінін түсіндіріңіз.
- 9.6 Аудиторларға маңыздылығы бойынша тексеру процедураларын есеп беру кезеңінің соңына дейін жүргізу ыңғайлы. Себебін түсіндіріңіз, тағы қандай қосымша процедуралар керек болады және қандай жағдайда осындай тәжірибе жеткілікті дәлелдемелер бере алады.
- 9.7 Аудиторлар табыстар мен шығындар шотының қалдығына бөлшектеп тестілеу жүргізетін жағдайды анықтаңыз. Олар неге талдау процедураларының нәтижелеріне сенбейді. Себебін түсіндіріңіз.
- 9.8 Есептік бағалауға сипаттама беріңіз және неліктен есептік бағалаудың аудиті аудиторларға ерекше проблема болып табылатынын талқылаңыз.
- 9.9 Ағымдағы мәндердің сенімділігін анықтау үшін жеткілікті дәлелдемелер болса, онда ағымдағы мәндердің тарихи шығындарға қарағанда қолайлы екендігі туралы келісім бар. Практикада ағымдағы мәндер сирек қолданылады. Активтерге әділ құны бойынша қайта бағалау жүргізу үшін аудиторлар тағы не істей алады?

КӘСІБИ ҚОЛДАНУ СҰРАҚТАРЫ

(Жауаптары 382-407 беттерде берілген)

9.1 Маңыздылығы бойынша тексеру процедурасына арналған аудит бағдарламасының құрылымы

Buildingwell Manufacturing компаниясы 10 жыл бұрын құрылған еді. Сол кезде ол жерді және фабриканың ғимаратын сатып алу үшін 30 жылға ипотека алады. Ол жерге өзінің барлық өндірістік, қойма және кеңсе ғимаратын орналастырады.

Оның әртүрлі уақытта сатып алынған әртүрлі өндірістік және кеңсе техникалары болды. Ол қойма алаңын кеңейту мақсатында зауыттың ғимаратына жапсырма құрылысын жүргізіп жатыр. Құрылыстың 50 пайызы аяқталған және келесі қаржы жылының ішінде толықтай аяқталуы тиіс. Buildwell компаниясының Бас кітабына зауыт активтерінің келесідей бақылау шоттары тіркелген: Жер, Өндірістік ғимарат, Өндірістік құрал-жабдықтар, Кеңсе құрал-жабдықтары және соңғы шоттың үшеуінің әрқайсысы үшін жинақталған амортизацияның тиісті шоттары. Өндірістік және Кеңсе құралдарының әрбір элементі бойынша жинақталған амортизация мен құнның

бөлімдері зауыттың бухгалтерлік кітабының жеке бөлімдерінде сақталады. Сондай-ақ, қойма ғимараты жапсырмасының жинақталған шығындары үшін «Аяқталмаған құрылыс» шоты бар. Buildwell компаниясы сіздің аудиторлық фирмаңыз үшін аудиттің жаңа клиенті болып табылады, бұрын ешқашан аудиттелмеген. Сіз зауыт активтерінің аудитін алдын ала жоспарлауды аяқтадыңыз, енді маңыздылығы бойынша тексеру процедурасын жүргізейін деп жатырсыз. Осы жағдайларда сіз ұзақ мерзімді активтердің барлық бекітілімдерін бөлінбес тәуекелімен де, бақылау тәуекелімен де бағаладыңыз.

Талап етіледі:

(a) Негізгі құралдардың есебі туралы біліміңізді және маңыздылығы бойынша тексеру процедуралары үшін аудит бағдарламасының жалпы принциптерін қолданып, осы тарауда сипатталған, Buildwell Manufacturing компаниясының негізгі құралдар шотының алғашқы аудиті үшін аудит бағдарламасын жасаңыз.

(b) Аудит бағдарламасының әрбір процедурасынан кейін ұсыну мен ашып көрсетуге жататын бар болу немесе пайда болу, толықтық, құқық және міндеттемелер, бағалау мен бөлуді бекітіңіз (немесе бекітулерді) және қолданылу ретін EO, C, R&O, V&A и P&D әріптерімен көрсетіңіз.

9.2 Есептік бағалау аудиті

Coogee Ltd - бұл жылдық айналымының орташа мөлшері 23 миллион фунт стерлингті құрайтын инженерлік компания. Оның сатылымдарының басым бөлігі несие бойынша жүзеге асырылады. Қаржы жылының соңында 20X8 жылғы 31 желтоқсанда оның сату кітабы 50-ден 10 000 фунт стерлингке дейін, жалпы алғанда 2 300 000 фунт стерлингке дейінгі баланстары бар 2000 шотты қамтиды. Coogee компаниясының сыртқы аудиторлық қызметкері ретінде сіз 120 000 фунт стерлинг көлемінде белгіленген, күмәнді және үмітсіз борыштар бойынша резервтегі аудит болып тағайындалдыңыз. Сіздің бастапқы сауалнамаңызда 80 000 фунт стерлинг нашар және күмәнді борыштарға жататыны белгілі болды, ал 40 000 фунт стерлинг мерзімі өтіп кеткен шоттарға қолданылатын дебиторлық сауда берешегінің пайызы ретінде анықталған жалпы резерв. Сіз 540 АХС «Есептелген бағалаулардың аудиті» күмәнді және үмітсіз борыштар бойынша аудиттің резерві бар екенін білесіз.

Талап етіледі:

(a) Бухгалтерлік бағалауларға қарағанда жеткілікті тиісті аудиторлық дәлелдемелер алу үшін аудиторлар қабылдаған тәсілдерді түсіндіріңіз.

(b) Күмәнді және үмітсіз борыштар бойынша жалпы резервтің аудиті кезінде қайсы процедураны қолданасыз, сипаттама беріңіз.

(c) Күмәнді және үмітсіз борыштар бойынша нақты резервтің аудиті кезінде қайсы процедураны қолданасыз, сипаттама беріңіз.

Дерек көзі: 5 сұраққа бейімделген, Аудит принциптері, маусым 199 жыл. АССА рұқсатымен қайта шығарылған.

ТАРАУЛАР БОЙЫНША ТЕСТ СҰРАҚТАРЫНЫҢ ЖАУАБЫ

1.1 (b)	1.2 (a)	1.3 (b)	1.4 (a)	1.5 (b)	1.6 (c)	1.7 (b)			
2.1 (c)	2.2 (b)	2.3 (d)	2.4 (b)	2.5 (a)	2.6 (a)	2.7 (d)	2.8 (d)		
3.1 (b)	3.2 (b)	3.3 (c)	3.4 (d)	3.5 (c)	3.6 (a)	3.7 (a)			
4.1 (b)	4.2 (a)	4.3 (c)	4.4 (a)	4.5 (c)	4.6 (c)	4.7 (d)			
5.1 (b)	5.2 (c)	5.3 (c)	5.4 (a)	5.5 (c)	5.6 (b)	5.7 (d)			
6.1 (b)	6.2 (d)	6.3 (c)	6.4 (d)	6.5 (d)	6.6 (d)	6.7 (d)	6.8 (c)	6.9 (b)	6.10 (b)
7.1 (b)	7.2 (b)	7.3 (b)	7.4 (d)	7.5 (c)	7.6 (d)	7.7 (c)	7.8 (b)		
8.1 (a)	8.2 (a)	8.3 (c)	8.4 (c)	8.5 (c)	8.6 (c)	8.7 (c)	8.8 (a)		
9.1 (b)	9.2 (a)	9.3 (c)	9.4 (a)	9.5 (d)	9.6 (c)	9.7 (d)	9.8 (c)		

КӘСІБИ ҚОЛДАНУ СҰРАҚТАРЫНЫҢ ЖАУАБЫ

1.1 Аудиттің мақсаты

Талап етіледі:

1982 жылы Dicksee кітабы жарияланғаннан бері орын алған аудит мақсаттарының негізгі өзгерістерін талқылап, аудиттегі серіктесіңіз Диккенс мырзаға қысқаша меморандум жазыңыз.

Қызметтік хат

Күні: 23/3/Х8

Кімге: Диккенс мырзаға

Кімнен: Аудитордың ассистентінен

Сұрақ: Аудит мақсаты

Аудиттің дәстүрлі рөлі «сәйкестік рөлі» болды. Аудиттер баланстық шоттардағы кателерді анықтауға және алаяқтықтың өсуіне жол бермеуге бағытталған. Алаяқтықты анықтаудың маңызы өте зор. Компаниялар он тоғызыншы ғасырда дамып, күрделенгендіктен алаяқтықты анықтау қаржылық есептіліктің аудитін жүргізудің негізгі мақсаттарының бірі ретінде қабылданса да, реалистік емес міндет болды. Жауапкершілікті және шындықты ұсынудағы айырмашылықты Kingston Cotton Mill Co. (1896) 2 Ш. D279. жағдайында қарастырған аудиторлар туралы лорд-судья Лопес былай деді:

...Ол күзетші ит, бірақ із кесуші ит емес. Егер күмән туғызатын мәліметтер бар болса, онда мәселенің басын ашып алу керек, күмән туғызатын мәліметтер болмаған кезде өте сак және қырағы болуы керек...

Бұл іс жүзінде аудитордан аудиттегі алаяқтықтың барлық түрлерін анықтайтынын күтудің негізсіз екенін көрсетеді. 200 АХС «Тәуелсіз аудитордың жалпы міндеті және аудиттің халықаралық стандарттарына сай аудитті жүргізу» былай делінген:

Қаржылық есептілік аудитінің мақсаты – қаржылық есептіліктің қолданыстағы тұжырымдамасына сәйкес барлық маңызды аспектілер бойынша дайындалғаны немесе дайындалмағаны туралы аудиторға өз пікірін айтуға мүмкіндік беру. Қалыпты аудиторлық процедуралардың ішінде айтарлықтай бұрмалаушылықтарды (алаяқтықты қоса алғанда) анықтауға арналған аудит процедуралары осының нәтижесі болады.

Осыған қарамастан, 240 АХС «Қаржылық есептіліктің аудитін жүргізу кезіндегі алаяқтыққа қатысты аудитордың жауапкершілігі» алаяқтықты анықтау тәсілін белсенді және мұқият қарауды қажет етеді. Бұл аудиторлардан аудитті кәсіби

скептицизммен жүргізуді және аудитті жоспарлау мен жүргізу кезінде және тиісті жауап беру кезінде алаяқтықтың ықтималдылығын және оның қаржылық есептілікке ықпалын ескеруді талап етеді. Бұл үшін аудиторлық топ мүшелерінің арасында алаяқтық мүмкіндігін талқылау қажет. Нәтижесінде, аудиттің негізгі мақсаты – қаржылық есептіліктің барлық маңызды аспектілер бойынша дайындалғаны туралы пікірін білдіру. Алаяқтықты анықтаудың мақсаты өздігінен негізгі мақсат болмаса да, алаяқтықтың мүмкіндігін қарастыруды аудиторлар аудит барысында жүргізуі керек.

Аудитордың ассистенті

1.2 Аудиттің және аудиторлардың түрлері

Талап етіледі:

1. Жоғарыда аталған жағдайлардың әрқайсысы үшін жүргізілетін аудит түрін көрсетіңіз: (i) қаржылық, (ii) сәйкестік, (iii) үнемділік, (iv) экологиялық немесе (v) ішкі.
2. Аудитті жүргізуге қатысатын аудитордың түрін анықтаңыз: (i) тәуелсіз, (ii) ішкі немесе (iii) мемлекеттік

НӨМІРІ	(1) АУДИТТІҢ ТҮРІ	(2) АУДИТОРЛАРДЫҢ ТҮРЛЕРІ
1	Сәйкестік	Мемлекеттік
2	Ішкі	Ішкі
3	Ішкі	Ішкі
4	Үнемділік/ішкі	Ішкі/ тәуелсіз
5	Қаржылық	Тәуелсіз
6	Экологиялық	Тәуелсіз
7	Сәйкестік/үнемділік/ішкі	Ішкі тәуелсіз
8	Сәйкестік/ішкі	Ішкі/тәуелсіз
9	Сәйкестік/қаржылық	Мемлекеттік

2.1 Бухгалтерлік есеп пен аудиттің арасындағы өзара байланыс

Талап етіледі:

- (а) Қаржылық есептілік аудитін дайындауда бухгалтерлік есеп пен аудит арасындағы өзара байланыстың диаграммасын жасаныз. Әрбір кадамды дұрыс ретпен көрсетіңіз.

БУХГАЛТЕРЛІК ЕСЕП	АУДИТ
Оқиғалар мен операцияларды талдау	Қаржылық есептілікке қатысты дәлелдемелерді алу және бағалау
Операциялардың мәліметтерін өлшеу және тіркеу Тіркелген мәліметтерді жіктеу және қорытындылау	Қаржылық ақпараттың әділ және сенімді ұсынылғанын тексеру
Қаржылық есептілікті құрудың белгіленген негіздеріне сәйкес қаржылық есептілікті дайындау	Аудитордың есебіне пікір білдіру
Жылдық қаржылық есептілікті және аудитордың есебін акционерлерге тарату	Аудитордың есебін кәсіпорынға тапсыру

(b) «Басшылық және тәуелсіз аудиторлар қаржылық есептіліктің мазмұнын бекіту үшін жауапкершілікті бөліседі». Осы мәлімдеменің дәлдігін талқылап, бағалау жүргізіңіз.

Бұл мәлімдеме дұрыс емес. Басшылық қаржылық есептілікті дайындауға жауапты болады. Аудиторлардың жауапкершілігі қаржылық есептілік аудитін жүргізумен және аудиторлардың есебін ұсынумен шектеледі. Аудит барысында аудиторлар қаржылық есептілікке түзетулер енгізуді ұсына алады. Алайда, басшылық қаржы есептілігінің нысаны мен мазмұнына қатысты барлық шешімдерге жауап береді.

2.2 Басшылықтың және аудитордың жауапкершілігі

Жоғарыда келтірілген мәлімдемелерді бағалаңыз және көрсетіңіз:

- егер сондай жағдай болса, сіз (немесе бастапқы мәлімдеме жағдайында, қандай аудитормен) келісесіз бе;
- оның пікірі қате, толық емес немесе жаңылыстаратын жағдайға алып келетін болса.

(a)

1. D аудиторы дұрыс айтады: бұл клиенттің жауапкершілігі.
2. Бұл тұжырымның бірінші ұсынымы жартылай дұрыс. Қаржы есептілігіндегі ескертулерді оқып шығу керек, себебі олар маңызды қосымша ақпарат береді. Ескертулер жиі күрделі мәселелерге жатады және техникалық тілде ұсынылады. Әрине, кейде оларды түсінікті түрде ұсынуға болатынын мойындауымыз керек. Ескертулер қаржылық есептіліктің құрамындағы ашып көрсетулерді қандай дәрежеде толықтырады, олар аудитордың үшінші тұлғалар алдындағы жауапкершілігін қалай азайтуы мүмкін.

(b)

- Ескертулерді қаржылық есептіліктің ұсынылуын құптамау немесе түзету үшін қолдануға болатындығын ескерсек, бұл мәлімдеме шын мәнінде дұрыс емес. Ескертулер қаржылық есептіліктің бөлінбес бөлігі. Егер ұсынылған қаржылық есептілік түсініксіз болса, ол қаржылық есептіліктің талаптарға сәйкес келмейтінін білдіреді және оған аудитордың есебінде түсініктеме берілуін талап етеді.
- Мәлімдеменің дәл және толық болуы үшін ескертулердің түсінікті болуы керектігі кейде мойындалмайды.
- Мәлімдемеде қаржы есептілігін және ескертулерді дайындау үшін негізгі жауапкершілік басшылыққа емес аудиторларға жүктелген, ол дұрыс емес.
- Қаржылық есептіліктің ескертулерін басшылық жасайтындықтан, аудиторлар оның мазмұнын бақылай алмайды.

3.1 Кәсіби маман

Талап етіледі

Бухгалтер мамандығының кәсіби біліктілігін көрсету үшін бухгалтерия бөлімінің өзімшіл қызметкерін қалай сендіруге тырысатыныңызды түсіндіріңіз.

Бухгалтерлік бөлімнің қойған талаптары белгілі бір дәрежеде дұрыс болады. Соңғы жылдары кәсіби бухгалтерлердің кәсіби емес қызмет көрсететін жағдайлары жиілеп кетті. Теориялық тұрғыдан қарағанда, мамандық келесі сипаттамаларға сай болуы керек: (i) білімдердің жүйелі жиынтығы, (ii) кәсіби орган, (iii) қоғамдастықтың санкциясы, (iv) әдеп кодекстері және (v) кәсіби мәдениет. Кәсіби емес мамандардың да аз мөлшерде осындай ерекшеліктері бар деп танылған. Кәсіптік ұйымдар қоғамдастықтың санкциясына қарамастан қол жеткізуге ұмтылады, осылайша көзге түседі. Кәсіпқойлар сондай-ақ жоғары құзыретті және күрделі рөлді атқара отырып, өздерінің керемет жұмысы арқылы қоғамға пайда әкелетінін айтады. (Бұл менмендік болып естілуі мүмкін, ал бухгалтерияның қызметкерін сендіру үшін бұл аргументті пайдалану қиын болады.) Бухгалтерияның қызметкері қоғамдастықтың мүшелері бәрібір өз мүдделеріне қарай әрекет етеді деген қорытынды жасайды. Жоғарыда айтылғандай, бұл әбден дұрыс; бірақ, бухгалтерлік есептің кәсіби органдары бұл әлеуетті мәселені мойындады және өз мүшелерінің әдеп мінез-құлық әдебін қамтамасыз ету үшін әзірленген нормативтік кодексті енгізді. Мамандық мүшелері бұл нормативтік кодексті басқа ұйымдардан ажырата білудің негізгі тәсілі ретінде қарастырады. Өзінің әдеп кодексінің арқасында мамандықтың әлеуметтік әл-ауқатын жақсартуға деген ұмтылысы қоғамдық мүдде мәселесіне айналып, қоғамның тұрақты сенімін қамтамасыз етуге көмектеседі. Барлық мамандықтарға өзін-өзі реттеу кодексі тән. Дегенмен, кәсіби кодекс дәлірек, жүйелі және міндетті болып табылады: оның альтруистік сөз астары бар және қоғамдық қызметке көбірек көңіл бөледі. Бұл бухгалтерия қызметкерін сендіре ала ма, бұл даулы мәселе!

3.2 Әдеп проблемалары

Талап етіледі:

Жоғарыда аталған төрт жағдайдың әрқайсысы үшін әдебі бұзылған мәселелердің бар жоғын анықтау (i) және оны талқылау (ii). Кәсіби тұжырымға сүйене отырып, өз жауаптарыңызды түсіндіріңіздер.

- (i) Әдеп проблемалары бұл тәуелсіздік пен кәсіби құзыреттілікке байланысты мәселелер болып табылады. (ii) Әдеп кодекстері аудиттің клиенті болып табылатын жеке компанияның және тек ерекше жағдайларда аудиттің клиенті болатын қоғамдық компанияның есебін жүргізу жөніндегі қызметтерді ұсынуға мүмкіндік береді. Бірақ клиенттің атынан атқарушы шешімдерді қабылдайтын практика мүшесінен ондай қызметтерді талап етпеу маңызды. Сара жұмысқа әдептің негізін қалайтын талаптар бойынша тағайындалса, онда ол талап етілетін қызметті қамтамасыз етуге құзырлы болуы керек.
- (i) Клиентке кәсіби қызмет көрсету процесінде алынған ақпараттың құпиялылығы әдеп проблемасы болып табылады. (ii) Бұл жағдайда Fobel & Hirst компаниясы шара қолдануы тиіс ешқандай тікелей әрекеттер жоқ, ал Сараның әрекеті, әрине клиенттің құпиялылығын бұзады. Сара жоспар бойынша бұл мәселені серіктестеріне жеткізуі керек еді, ал серіктестері компания басшылығынан түзету әрекеттерін жүргізуін талап етуі тиіс болатын. Төленбеген салықтар бойынша тиісті шартты міндеттемелерді аралық есептілікте ашып көрсетуді талап ету арқылы қысым қолданылуы мүмкін. Ең болмағанда фирма кәсіпорын

басшылығының адалдығына қатысты күмәны бар клиентпен қарым-қатынасты жалғастырудың орындылығын қарастыруы керек еді.

3. (i) Бұл жағдайда әдеп проблемасы сыйлықты қабылдау тәуелсіздік принципіне күмән келтіре ме, соны анықтау болып табылады. (ii) Құны азғантай сыйлықты қоспағанда, оны қабылдамау керек. Егер сыйлықты Сара қабылдаса, бұл Сара өзінің міндеттерін орындауға объективті және бейтарап болмағаны туралы әсер қалдырады немесе келешекте оның объективтілігінің бұзылатынын білдіреді.

4. (i) Мұндағы әдеп мәселесі клиенттердің сенім қорларына қызмет көрсетуге қатысы бар бухгалтерлердің қамқорлық міндетімен байланысты. (ii) Бұл жағдайда серіктесінің мінез-құлқы әдепсіз болып көрінеді. Клиенттің мақсатты қоры санкцияланбаған мақсаттар үшін пайдаланылмауы керек.

4.1 Тиісті қамқорлық

Сіздің аудиторлық фирмаңыз «тиісті қамқорлықпен» жұмыс істеді ме? Егер іс сотқа берілсе, онда соттың шешімі қандай болады деп ойлайсыз?

Аудитор тиісті қамқорлықпен әрекет ете ме, жоқ па деген мәселені анықтаудағы басты мәселе – шығарылған сот шешімі және тиісті кәсіби стандарттар бойынша істерді қарау. Kingston Cotton Mill, London және General Bank сияқты сот істері аудитордан тиісті қамқорлық көрсетуін талап етті, бірақ ол үшін мамандықтың құзыретті мүшесі жеткілікті дағдылар мен қамқорлықты қолдануы тиіс еді. Кейінгі сот істерінде, сот аудитордың тиісті қамқорлық жасаған-жасамағанын анықтау үшін тиісті кәсіби стандарттардың сақталуын қарастырады. Дегенмен бұл жағдайда аудиторлық фирма тиісті қамқорлық танытқан сияқты. Олар барлық тиісті қадамдарды орындады және аудитті АХС-на сәйкес жүргізді. Аудиторлық құжаттарды тексеретін қауымдастырылған фирмаға басқа аудиторлық серіктес қосымша шолу жүргізді. Аудиторлық фирма 240 АХС аудиторлық стандартын қолданған. Бұл стандарт аудитордан алаяқтықтың салдарынан қаржы есептілігінің елеулі бұрмалану тәуекелін қарастыруын және тиісті түрде жауап беруін талап етеді. Аудиторлық топ алаяқтық ықтималдығын талқылауы тиіс. Бұл жағдайда сот шешімі аудитордың пайдасына шығуы мүмкін.

(Ескерту: бұл сот алаяқтықты анықтауға қатысты аудиторлардың міндеттерін арттыру туралы шешім қабылдамаған жағдайда орындалады.)

(b) Егер серіктес аудитті «тиісті сақтықпен» жүргізгеніне сенімді болса, онда ол неліктен Speedy Spares Ltd - компаниясына едәуір сомада төлем ұсынды?

Көптеген сот істерін түпкілікті шешім шыққанға дейін реттейді. Айыптауға дейінгі шешімдерді реттеудің жоғары деңгейі аудиторларға негізсіз тағылатын кінәлардың санын көбейтіп жіберді. Реттеудің себептеріне мыналар жатады:

- сот процесінің тенденциясы ұзақ және қымбат процесс болып табылады;
- егер сот шешімі аудиторға шықса, онда аудитордың беделіне нұқсан келеді және зиян шегеді;
- ұзаққа созылған сот таласының нәтижесінде де аудитордың беделіне нұқсан келеді және зиян шегеді.

Экономикалық тұрғыдан қарағанда, Speedy Spares ісін реттеу дұрыс болуы мүмкін.

4.2 Немқұрайлылық, үшінші тұлғаның алдындағы жауапкершілік

— Сити банк Donoghue Partners компаниясына қарсы әрекеттерінде жеңіп шыға ма? Түсіндіріңіз.

Сити Банк «Donoghue Partners» компаниясының немқұрайлылығына қатысты талап қою үшін негіздеме белгіледі, ол үшін Сити Банк:

- «Donoghue Partners» компаниясының Сити Банктің алдында заңды қамқорлық міндеттемесінің бар екенін;
- «Donoghue Partners» компаниясы аудиторлардан күтілетін күзиреттілікті немесе аудитті тиісті қамқорлықпен жүргізбей өздерінің заңды міндеттерін бұзғанын;
- «Donoghue Partners» компаниясының тиісті қамқорлық көрсетуге қабілетсіз болуы нәтижесінде Сити Банктің шығынға ұшырағанын;
- Сити Банктің нақты шығынға ұшырағанын немесе зиян шеккенін дәлелдеуі керек.

Бұл істің фактілері Donoghue Partners өздерінің аудиторлық бағдарламаларын байқаусыз сақтамауынан саудалық дебиторлық берешектерінің артуын анықтай алмай, немқұрайлылық танытқанын дәлелдейді. Бірақ, Donoghue Partners Сити Банктің алдында жауапты болмайды, өйткені Donoghue Partners Сити Банктің алдында міндеттемесі жоқ.

Бұл Donoghue Partners Сити Банкімен шарттық қарым-қатынастары болмағандықтан Donoghue Partners қаржылық есептілікті Сити Банктің пайдасына тексерген жоқ, ал Сити Банктің аудиттелген қаржы есептілігі белгілі бір топтың құрамына немесе болжамды үшінші тарапқа кіреді.

Капаро істері бойынша сот шешімі жауапты тұлғаның талап етуші тұлғаның алдында қамқорлық міндеттемесінің жоқ екенін растайды.

5.1 Аудиторлық дәлелдеме

Талап етіледі:

(а) Аудиторлық дәлелдемелерді алу процедураларын анықтаңыз және сипаттаңыз

Құжаттарды тексеру	Құжаттық жазбаларды визуалды тексеруге бақылау журналындағы тиісті құжаттарды тексеру немесе қадағалау жатады
Активтерді тексеру	Материалдық активтерді физикалық қарап-тексеру
Қадағалау	Басқалармен орындалған процедураларды бақылау
Сауалнама	Ұйым ішіндегі немесе одан тыс жердегі білетін тұлғаларға сұрақтарды қою арқылы ақпаратты іздеу процесі. Аудитор үшін ақпарат жаңа болуы мүмкін немесе басқа көздерден алынған дәлелдемелер растауы болуы мүмкін
Растау	Ақпаратты берудің немесе үшінші тараптың қолданысындағы тікелей шарттарға сұрау салуды растаудың ерекше түрі алу процесі болады
Қайта есептеу	Бастапқы құжаттар мен есептік жазбалардың арифметикалық дәлдігін тексеру.
Аудитті қайта жүргізу	Қайталама аудитті жүргізуге іріктеме операцияларын өңдеудегі тәуелсіз орындау жатады, ол ұйғарылған саясат пен бақылау процедураларына бастапқы өңдеудің сәйкес келетінін анықтау үшін жүргізіледі.

Аналитикалық процедуралар	Өзара байланыс талдауы, мысалы, қаржылық деректер элементтерінің арасындағы бірізділікті анықтау, және үрдістерді болжау, елеулі ауытқулар және күтпеген өзара байланыстар, сондай-ақ осы зерттеулердің нәтижелері жатады.
---------------------------	--

(b) Машиналар шотының сальдосы мен жабдықтарға қатысты дәлелдемелер алу үшін осы процедураны пайдалана отырып, кіріс пен шығыс шотына жатқызылған амортизация мен шығыстарда жинақталған тиісті қалдықтарды қоса алып, әрбір процедура үшін аудиторлық тестті сипаттаңыз.

Құжаттар мен активтерді тексеру	Машиналар мен жабдықтардың келіп түсуін жекелей зерделеу, модель нөмірін және сериялық нөмірін сатып алу шот-фактураларымен және айналымнан тыс активтер тіркелімімен келісе отырып тексеру
Қадағалау	Машиналар мен жабдықтардың болуын деректермен салыстыру арқылы компанияда толықтығын зерттеу, олардың айналымнан тыс активтер тіркелімінде тіркелгенін тексеру.
Сауалнама жүргізу және растау	Клиенттерге жалға тапсырылған есепте көрсетілген машиналар мен жабдықтардың болуы туралы жазбаша растауды алу
Қайта есептеу	Жылға арналған амортизацияны есептеуді тексеру. Машиналар мен жабдықтар
Аудитті қайта жүргізу	компанияның бекітілген саясатына және процедураларына сәйкес сатып алынғанына көз жеткізу (мысалы, тиісті түрде бекітіліп, рұқсат етілген шығыстар шегінде).
Аналитикалық процедуралар	Машиналар мен құрал-жабдықтарға амортизациялық есептердің жалпы сомасын алдыңғы жылғы есептеудегі салыстырмалы сомасымен салыстыру және кез келген айырмашылықтың негізділігін қарастыру.

(Бұл жауаптағы тесттер тек суретпен түсіндірілетін болады. Әрбір процедураға қолданылатын басқа да тесттер қанағаттанарлық дәрежеде тең болады)

(c) Дәйектілікке қатысты тестке нақты сілтеме жасай отырып, сіздің жауабыңызда сипатталатын пункте, яғни сіздің пікіріңізге әсер ететін процедураның әрқайсысы үшін пайымдауды талқылаңыз (b).

Құжаттарды тексеру	Құжаттарды тексеру кезінде дәлелдемелердің сенімділігі мыналарға тәуелді: <ul style="list-style-type: none"> Құжаттардың сипаты мен дерек көзі, бұл ретте кәсіпорыннан алынған құжаттар ең аз сенімді болып табылады және үшінші тұлғалардан алынған және құрылған құжаттар неғұрлым сенімді болып табылады (мысалы, жеткізушінің шот-фактурасы); Құжаттар мен фотокошірмелер немесе факсимильді хабар түпнұсқа бола ала ма?
Активтерді тексеру	Сенімділік тексерілген активтерді сәйкестендірудегі аудитордың сенімді болу қабілетіне байланысты: ол есепке алу жазбаларында тіркелген. Активті сәйкестендіру үшін сарапшыларды тарту дәлелдемелер сенімділігін арттырады.
Қадағалау	Дәлелдемелер сенімділігі мынаған байланысты: <ul style="list-style-type: none"> компания қызметкерлеріне олардың нәтижелері аудиторлармен қадағалануы мүмкін екендігі туралы ескертілді (бақылау кенеттен жүргізілді); қызметкердің тәртібі ең алдымен, оларға қадағалау жүргізіліп жатқандығы туралы оның білімімен байланысты болады. <p>Егер бақылау іріктеме тестке қатысты болса, онда бақылау кезінде айналымнан тыс активтерді есеп жазбаларымен салыстыру кәсіпорынның машиналар мен жабдықтарына ғана таңдау үшін дәлелдемелер сенімділігі аудитордың пайымдауларына байланысты болады.</p>

Сұраныс және растау	<p>Дәлелдемелер сенімділігі:</p> <ul style="list-style-type: none"> • басқа тараптың біліміне; • басқа тараптың тәуелсіздігіне; • жауаптың жазбаша немесе ауызша болуына байланысты. <p>Клиенттердегі жалға берілген машиналар немесе жабдықтар болуына қатысты растау жоғары сенімділік болып табылады. Олар сұраныстың мәні туралы біледі. Үшінші тұлға бола отырып, олар тәуелсіз болады. Олардың жауаптары жазбаша түрде беріледі.</p>
Қайта есептеу Аудитті қайта жүргізу	<p>Аудитор құрастырған толық есеп айырысу дәлелдемелері, мысалы, амортизациялық аударымдарды есептеп тексеру жоғары сенімділік болып табылады. Олар тестіленетін элементтер үшін өте сенімді, себебі олар аудиторлық дәлелдемелері бар.</p>
Аналитикалық процедуралар	<p>Аудитор құрастырған дәлелдемелер ретінде аналитикалық процедуралар сенімді болады, бірақ олардың негізділігін бағалауда аудитордың қабілеті мұнымен шектелмейді. Амортизациялық аударымдардың жыл ішіндегі жалпы сомасын салыстырған кезде сатып алу әсері және активтердің шығарылуы түрлі нормалардағы амортизациялар есептеу толық орындалғанша тек шамалап есептелінуі мүмкін. Егер процедурада қаржылық емес деректер немесе кәсіпорыннан тыс жерде алынған деректер болса, онда сенімділік басқа да деректер сенімділігімен шектеледі.</p>

5.2 Аудиттің мақсаты және дәлелдемелердің сенімділігі

Талап етіледі:

(2) - (7) әрбір процедура үшін, қамтиды:

- (a) оның басты мақсатын анықтаңыз;
- (b) шоттағы қалдық тұрғысынан немесе операциялар класында және қаржылық есептілік бекітуінде қатыстырылған оның мақсатын түсіндіріңіз, олар негізінен дәлелдемелерге жатады;
- (c) Алынған дәлелдемелердің сенімділігін талқылаңыз.

ТЕСТ	(А) МАҚСАТ	(В) БЕКІТУ	(С) СЕНІМДІЛІК
2	Бақылау қызметінің тесті	Сатып алу операцияларының болуы. Ол тауарларды қабылдап алушы қызметкер тиісті түрде тексерді дегенге кепілдік береді, мысалы (a) бұзылмаған және (б) жүкқұжаттамаға және жеткізу бойынша тапсырысқа сәйкес.	Тікелей аудитормен алынған дәлелдемелер ретінде, ол бақылау процедурасына өте сенімді дәлелдеме болады. Алайда, ол жеткізілетін тауарларға қатысты процедуралардың тиімділігіне онша сенімді дәлелдеме бермейді, әдетте, қызметкерге бақылау болмаса, олар өздерін әртүрлі етіп көрсетуі мүмкін.
3	Сатып алу операцияларының елеулі бөлшектерін тексеру.	Тіркелген сатып алу операцияларының толықтығы. Бұл барлық жеткізілген тауарларға бухгалтерлік есеп жүргізілетінін дәлелдейді.	Аудитор дәлелдемелерді тікелей қатысу арқылы жинаған. Бірақ соған қарамастан, сенімді болу үшін барлық жеткізілген тауарлардың жүкті қабылдау актісінде тіркелгенін тексеруді талап етіледі.

4	Бақылау қызметінің тесті	Тіркелген сатып алу операцияларының пайда болуы. Ол осы бақылау процедурасында шот-фактураларға тиісті құжаттарымен тәуелсіз тексеру ретінде орындалғанын растап, кепілдік береді.	Орындалған процедуралардың құжаттамалық растауы жұмыстың өзін бақылауға қарағанда аз сенімділік береді. Дегенмен жауапты қызметкерлер шот-фактураларды, тиісті процедуралардың орындалуын дәйектеу арқылы растайды, егер олар өз міндетін ұқыпсыз орындады деп анықталса, жауапкершілікке тартылуы мүмкін. Осыған қатысты дәлелдемелер сенімді болады.
5	Аналитикалық процедуралар маңыздылығы бойынша саудалық кредиторлық берешек шотының сальдосына қатысты тексеру процедураларына жатады	Саудалық кредиторлық берешектің болуы, толықтығы және бағалау. Егер жабылу балансы саудаға қатысты жоғары деп күтілетін болса, онда қалдық міндеттемелерді қамтуы мүмкін, мысалы, олар есепті күнде болмаған және жоғарылатылған. Егер жабылу балансы саудаға қатысты күтілетіннен төмен болса, онда міндеттемелердің болмауына байланысты қалдық толық емес болуы мүмкін, мысалы, есепті күнге немесе балансқа енгізілген жекелеген міндеттемелерге байланысты төмендетілген.	Саудалық кредиторлық берешектің болуы, толықтығы және бағалауы. Егер есепті кезеңнің аяғындағы сальдо сатып алуға қатысты күтілетіннен жоғары болса, онда шоттар сальдосы міндеттемелерді қамтуы мүмкін, мысалы, есепті күнге олар болмаған немесе жоғарылатылған. Егер есепті кезеңнің аяғындағы сальдо саудаға қатысты күтілетіннен төмен болса, онда міндеттемелердегі кемшіліктерге байланысты шоттар сальдосы толық емес болуы мүмкін, мысалы, есепті күнге кемшіліктер жіберілген немесе шот қалдығына енгізілген жекелеген міндеттемелер төмендетілген.
6	Саудалық кредиторлық берешек сальдосының елеулі бөлшектерін тексеру.	Саудалық кредиторлық берешек сальдосын бағалау. Кез келген қателердің қосарлы жазба жүйесіндегі күші: • жекелеген операцияларды сатып алу журналына, ақшалай төлем журналына немесе сатып алу кітабына енгізу кезінде; • журналдарды жинақтауда және қорытындыларын шоттарға таратуда; • Кезең соңында сальдоны анықтау кезінде; • бәлкім, бақылау шоты сальдосының сомасында жекелеген кредиторлық берешектің шоттар сальдосы сәйкес келмеуі анықталуы мүмкін.	Өйткені аудитор дәлелдемелерді құрастырды, ол өте сенімді. Алайда, аудитор сондай-ақ сауда кредиторлық берешек сальдосының тізімі, тиісінше бас кітаптан таңдалынып алынған деген дәлелдемелерді алуы қажет.

7 Бақылауды әзірлеу тесті	Кезең ішінде тіркелген сауданың болуы және толықтығы. Егер кесімді процедура сенімді болып табылса, онда дұрыс емес есепті кезеңде сатып алу операцияларын тіркеу тәуекелі азаяды.	Өйткені аудитор кесімді процедуралар әзірлемесінің тиімділігін бағалайды, дәлелдер сенімді. Басшылық аудиторды әдейі ақпараттандырды деген тәуекел болуы мүмкін. Дегенмен егер аудитор процедура тиімді әзірленді деп санаса, бақылау элементтері тиісті түрде жұмыс істейтінін қамтамасыз ету үшін қосымша бақылау тестілерін жүргізу қажет. Бақылаудың бөлінбес шектеулерінен бақылау тәуекелін бағалау төменгісіне қарағанда жоғарысы әрқашан белгісіздік элементін қамтиды.
---------------------------	--	---

6.1 Клиентті қабылдау туралы шешім

(а) Серіктестердің кандидатурасын ұсынуда иә және қарсы дегенді қабылдау туралы факторларды баяндаңыз.

Аудиторлық тағайындауда кандидатурасын ұсынуға қарсы дәлелдер:

- Бухгалтерлік есептің қанағаттанарлықсыз жүйесі және әлсіз ішкі бақылаудың жылдам өсуі. Бұл бөлінбес тәуекелді арттырады және аудитті қанағаттанарлық деңгейде өткізуде аудитордың қабілетіне әсер етуі мүмкін.
- Басқару тәуекелді қабылдауға дайын философиясын агрессивті жұтылуының арқасында тез өсуді білдіреді. Бұл бақылау ортасы үшін жағымсыз салдар, ол бөлінбес тәуекел мен бақылау тәуекелі ретінде ұлғайтылады және негізінен аудиттегі егжей-тегжейлі көзқараста, неғұрлым шығындық талапты қабылдауға алып келеді.
- Аудиторлар жеткізген мәліметтері бойынша қызметкерлердің алаяқтыққа қарсы іс-әрекеттерді қабылдаудағы қабілетсіздігі, әдеп мінез-құлықына жатпайтын мәдениетке жол берілгендігін көздейді, бәлкім, бүкіл компанияны қамтуы мүмкін және барлық қызметкерлер пайдаланатын болады. Бұл бақылау ортасының әлсіреуіне әкеледі.
- Жаңа компьютерлік жүйені енгізу өте сақ жүзеге асырылуы тиіс. Сонымен қатар, артық күрделі жүйе алаяқтықты ескерту белгілері болып табылады. Осындай компьютерлік жүйеде аудиттеу қиын болуы мүмкін.
- Аудит сәтсіздіктеріне келгенде көптеген құжатталған мысалдар бар, аудиторлық қызметкерге қатысты агрессивті мінез-құлық оларға жетектеуші сұрақтар қоюға кедергі жасайды.
- Алдағы қор нарығындағы тіркеу, мысалы, компания қызмет көрсеткіштерін жақсартып көрсету қысымында болғанын, олармен «шығармашылық есеп» тәуекелдері байланысты дегенді білдіреді. Бұл сондай-ақ аудитордың өз жұмысында неғұрлым көз жазбай зерттеуге ұшырайтынын білдіреді. Аудитор осындай мақсатты ұсыныстарды қабылдау жағдайларында әрқашан елеулі тәуекелдер болады.

Аса ірі фирма, сіздің фирма, бәлкім, Bondi компаниясының директорларына ықпал ету мүмкіндігіне ие болады және олардың бизнес стиліндегі әдептілік артықшылықтарына сендіре алады. Бұл компания акционерлеріне пайда әкеледі. Егер сіздің фирма аудиторлық тағайындаудан бас тартса, онда компания, ең алдымен, аз беделді фирманы тағайындайды. Ол акционерлердің мүддесінде болмайды және аудитор кәсібінің беделін түсірмейді.

- (b) Сізді бизнес туралы қажетті білім алуда және өзіңіздің аудит жоспарын әзірлеу кезінде мазалаған сұрақтарыңызды егжей-тегжейлі баяндаңыз.

Қызметкерлердің алаяқтығы

- Маған пайдаланылған бақылау құралдарының кемшіліктерін анықтау үшін қызметкерлердің болжамды бұрмалауын зерделеу керек болады.
- Алаяқтық нәтижесінде бухгалтерлік есеп жүйесінде және ішкі бақылауда қандай да бір өзгерістер енгізілгенін білуім керек.
- Кінәлі қызметкерлер иеленетін ағымдағы позицияны білуім керек.

Компьютерлік жүйе

- Мен аудиторлық топтың компьютерлік аудит бойынша мамандардың жеткілікті санмен қамтылуын қамтамасыз етуім керек.
- Мен компьютерлік жүйелермен байланысты бақылау ортасына, жалпы және қолданбалы бақылау құралдарын бағалауға ерекше назар аударуым керек.
- Менің бақылау тестілерімнің барлығы компьютердің көмегімен аудит әдістерін пайдалануды қамтиды.

Өндірушілермен келісімшарттар

- Мен келісімшарттардан барынша пайданы қамтамасыз ету үшін компания қабылдаған келісімшарттар мен стратегияны мұқият зерделегім келеді. Маған келісімшарттардың шарттарын сақтауды растау үшін өндірушілер мен дилерлер ұшырасатын мәселелерге қатысты салалық маманның көмегі қажет болады.

6.2 Аудиттің жұмыс құжаттары

- (a) Тұрақты аудит папкасындағы жұмыс құжаттарында жазылған, сіз табамын деп күткен төрт мәселені көрсетіңіз және олардың мақсатын түсіндіріңіз.

СҰРАҚ	МАҚСАТЫ
Есеп саясаты туралы ереже	Аудиторға кезекті аудит арасындағы есепке алу реттілік тәртібін қамтамасыз ету құралы ретінде компания қабылданған есеп саясатының негізгі қағидаттарымен есеп жүргізгені пайдалы.
Соңғы бес жылдағы негізгі коэффициенттер және басқа да маңызды көрсеткіштер	Аналитикалық процедураларды қолдануда алдыңғы жылдары әзірленген негізгі коэффициенттер және басқа да деректер жазбасы жұмысты жеңілдетеді және аудиторға ағымдағы жылы күтілетін коэффициенттерді және т. б. болжау үрдістерін анықтауға мүмкіндік береді

<p>Ұзақ мерзімді келісімшарттардың көшірмелері, мысалы, жалдау шарттары мен қарыздар.</p>	<p>Тұрақты тіркеудің болуы, мысалы, келісімдер, аудиторға қаржылық есептің салдары әлі де қаржы есептілігінде көрсетіледі дегенді тексеруге мүмкіндік береді. Егер мұндай келісімде талаптарға сәйкес кәсіпорын шығыстар және міндеттемелерге кездейсоқ немесе әдейі резервтер құрмаса, онда аудитор үшін қателік айқын болады.</p> <p>Бұл сондай-ақ уақыт үнемдейді, әйтпесе компанияда сақталатын құжаттардың түпнұсқасына қол жеткізу үшін уақыт кеткен болар еді және келісімшарттардың бұзылғанын жасыру үшін түпнұсқаларды өзгертіп жасау қатерінен қорғайды.</p>
<p>Кәсіпорын бизнесінің сипаттамасы, оның өнімі, нарығы, өндірістік қуаты және т. б.</p>	<p>Бұл ақпарат аудиттің үздіксіз процесіне көмектеседі. Бұл аудиторлық қызметкерге өзінің есіне салуына мүмкіндік береді, мысалы, қолданыстағы клиенттің жаңа аудиторлық тексеруін жүргізу кезінде олар бизнес сипаты тұрғысындағы операциялардың негізділігін бағалауға мүмкіндік береді. Бұл әсіресе, осы білімнің тәуекелден сақталуын қамтамасыз ету құралы ретінде маңызды.</p>

Басқа мазмұны, ескертілуі мүмкін, ол мынаны қамтиды:

- (i) Шоттарды тұрақты талдау, атап айтқанда, олар капитал шоттары мен резервтерге жататын, ұзақ мерзімді борыштық міндеттемелер мен айналымнан тыс активтер.
- (ii) Сақталатын маңызды мәндегі хаттамада ұстау.
- (iii) Аудитті жоспарлауға жататын мәселелер, мысалы, филиалдар мен еншілес компаниялардың орналасуы және процедуралардың орындалуы мен ротациялау негізінде барған орындар.
- (iv) Кәсіпорынмен тұрақты өзектілігі бар маңызды хат жазысудың көшірмелері, мысалы, міндеттеме-хат, кәсіпорын басшысына хат.
- (v) Шоттар жоспары, блок-схемасы немесе бухгалтерлік есеп жүйесін егжей-тегжейлі сипаттау, ұйымдық құрылым схемасы және т. б.
- (vi) Кәсіпорынның заңды және ұйымдастырушылық құрылымы, мысалы, оның құрылтай шарты мен жарғысы.

(b) Аудит бағдарламаларын әзірлеуді және пайдалануды және тиісті негізгі стандартты және арнайы әзірленген аудит бағдарламаларын түсіндіріңіз.

Әзірлеу және пайдалану

Аудит бағдарламасы бақылау тестілерінің тізімін және мәні бойынша аудиторлық тексеру процедураларын білдіреді, жеткілікті тиісті аудиторлық дәлелдерді алу үшін оларды аудиторлық қызметкер орындауы тиіс. Жеке процедуралар елеулі бұрмалану тәуекелдерін бағалаудан және аудит стратегиясын анықтағаннан кейін айқындалады және оларды орындау қажет. Бұл процедуралар жүйені түсінуді көрсетеді және бақылау тесті мен тексеру процедураларының үйлесімін қамтиды, мәні бойынша аудитке жоспарланған тәсіл негізінде қаржылық есептіліктегі әрбір елеулі бекітулер үшін жасалынады.

Бағдарлама сондай-ақ аудит барысында мониторингілеу және үйлестіру құралы ретінде қызмет атқарады. Бағдарлама қызметкерлер өз аты-жөнін, орындалған әрбір процедураның аяқталуы мен күнін енгізу үшін әрбір процедура жанында колонкаларымен жобаланған болуы керек және жүргізілген тестілеудің нәтижелері мен

жасалынған қорытындылар туралы егжей-тегжейлі мәліметтерімен жұмыс құжатының сілтемесін белгілеуі тиіс.

Стандартталған немесе бейімделген

Аудиторлық фирмалар үшін стандартталған аудит бағдарламасы таратылды: ірі объектілер үшін бір жинақ және шағын объектілер үшін басқа жинақ. Артықшылықтары мынада:

- (i) Барлық аудит бойынша жүйелі тәсіл.
- (ii) Процедура енгізілген жоқ деген қауіпті азайту үшін.
- (iii) Рецензенттер бағдарлама мазмұнымен танысу арқылы да аудит барысын тез тексерер еді.

Алайда көптеген фирмалар аудиттің типтік бағдарламасын жалғастыра береді, олар әрбір аудиторлық тапсырмаға нақты жағдайларды ескере отырып әзірленеді.

Бұл тәсілдің артықшылықтары:

- (i) Бағдарламада көрсетілген процедураларды әзірлеу және құжаттар мен жазбалардың атауы ұйымның нақты бухгалтерлік есеп жүйесіне сай болады.
- (ii) Бақылау тестілері мен мәні бойынша тексеру процедураларының арасындағы баланс бөлінбес тәуекел мен бақылау тәуекелін алдын ала бағалауға сәйкес негізгі қаржылық есептердегі әрбір жеке-жеке бекітулер үшін өзгеруі мүмкін.
- (iii) Бұл аудиторлық тапсырманы орындайтын қызметкерлерге олардың ұйым туралы және нақты аудиторлық тәуекел туралы білімі негізінде аудитке көбірек бақылауды ұсынады. Бұл өз кезегінде әрбір процедураның мақсаттарын жақсы түсінуге әкеледі, өйткені бұл процедураны орындайтын қызметкер бағдарламаны әзірлеуге қатысады.

(c) Аудит барысында тексерілген, олардың негізінде қорытындылар жасалынған нақты дәлелдемелердің бөлшектерін есепке алудағы маңыздылықты түсіндіріңіз. Сіздің түсіндірмеңізде бөлшектерді қарастыру болу керек, олар жұмыс құжаттарында жазылуға тиіс және аудит үшін белгілер тексерілетін кәсіпорынның есепке алу кітаптарында және тіркеу жазбаларында қалдырылуы тиіс.

Тексерілген дәлелдемелер бөлшектерінің жазбасы және олардың ізін құрастыру, ол процедура дәлелдемелерін қайталауға әкелуі мүмкін, ол бірнеше мақсаттарды көздейді.

- (i) Процедура бірнеше күн немесе әртүрлі қызметкерлерімен орындалғанда, бұл аудит барысын күнделікті негізде жеңілдетеді. Егжей-тегжейлі жазбаларды сақтай отырып, аяқталған, жартылай аяқталған және әлі орындалмаған процедуралар оңай сәйкестендірілуі мүмкін. Мысалы, сатып алу шот-фактураларын таңдауда көптеген тестер жүргізілуі мүмкін. Әр шот-фактура таңдауы жұмыс құжатының жолында жеке тестер үшін баған түрінде көрсетіледі, олар әрбір шот-фактура үшін орындалуы тиіс. Тест барысы тест нәтижесін тиісті ұяшыққа жазу жолымен көрсетіледі.
- (ii) Кез келген бақылау процедурасында қызметкерден дәлелдемелер талап етіледі, мысалы, орындалған жұмыстағы міндет тиісті түрде жүзеге асырылуы мүмкін деген сенімді қамтамасыз етті деген. Егер қызметкерлер өздерінің жұмысы тексерілетінін білсе, онда олар неғұрлым адал болады. Қызметкер уақытша бюджетке сәйкес жұмыс істеген жағдайларда, ерте хабардар ету, яғни тестердің орындалуы туралы өтініш тиісті түрде орындалмағаны – аудит тәуекелдерінің бірі. Сонымен қатар, аудит қызметкерлері үшін ақырын әрбір процедураның

тіісінше орындалуын өткізіп жіберу болып табылады, сондай-ақ, азаяды, қажет болған жағдайда, олар кәсіпорынның есепке алу жазбаларында көрінетін ізді қалдырады. Жоғарыда келтірілген мысалда іріктеу үшін таңдалған шот-фактуралар қызметкермен парафиттеледі және онда бұл процедура, басқа тексерілген құжаттар және есепке алу жазбаларындағы өткізбелер қызметкермен «белгіленетін» болады.

(iii) Құжаттарды және есеп жазбаларын таңбалау кәсіпорын басшылығына аудит мұқият жүргізілді деген дәлелдемелер ұсынады. Бұл сондай-ақ кәсіпорынның қызметкеріне сабақ болады, бұл олардың жұмысы аудитке жатады және мұқият жұмыс үшін ынталандырылады.

(iv) Әсіресе аудиттің тиісінше орындалуын көрсетулері қажет, мысалы, немқұрайдылықпен байланысты шағымдар болған жағдайда немесе бақылау сапасын шолуда және басқа да шолуда (мысалы, аудиторлық тексеру бөлімшесі). Мысалы, Дәлелдемелер ретінде іріктелген деректерді пайдалану мынаны білдіреді, аудиторлық фирма таңдалған іріктемені дұрыс әзірлеген және тексерген дегенді дәлелдеуі тиіс және бұл қатені табудағы қабілетсіздік немесе аудитті орындау кезінде бұрмалану ұқыпсыздықтан туындамады.

Дегенмен жазылған бөлшектердің деңгейі пайымдаудың мәні болып табылады:

(i) Барлық өткізілген тесттің нәтижелерін.

(ii) Таңдалған іріктеме үшін жекелеген элементтер туралы толық ақпаратты.

(iii) Кәсіпорынның есептік жазбаларында мен расталған, қадағаланған немесе өзге де тәсілмен тексерілген құжаттарындағы, нақты тест бөлшектері барысындағы операцияларда немесе шоттағы қалдықтардағы белгіні немесе қандай да бір басқа белгіні мүмкіндігінше қосу керек.

7.1 Бухгалтерлік есеп жүйесі мен ішкі бақылау

Талап етіледі:

(a) Сіз өз аудитіңіз кезінде сүйенетін ішкі бақылаудың бес артықшылығын анықтаңыз.

Бақылау

1. Жаңа активтерді сатып алу үшін сатып алу өтініші әрбір колледждің менеджерімен толтырылады және бекітіледі.
2. Тапсырысты жеткізуді дайындау кезінде сатып алу жөніндегі қызметкер әрбір өтінімді санкциялау бойынша тексереді.
3. Құны 5000 фунт стерлингті құрайтын активтер қаржы директорының мақұлдауын талап етеді, ал құны 20000 фунт стерлингті активтер активтер директорлар кеңесінің мақұлдауын талап етеді.
4. Актив орталық дүкеннен алынады, активті алатын қызметкер активтің барлық бөлшектері жүкті қабылдау актісінің деректерімен және жеткізу тапсырысының көшірмесімен келісілгенін тексереді. Содан кейін алушы қызметкер активті компьютер көмегімен құрылған оның сериялық нөмірімен, штрих-кодымен береді. Бұл штрих-код активке тіркеледі және жүкті қабылдау актісінде және өнім берушінің шотында жазылады.

5. Колледж менеджері жеткізу тапсырысының көшірмесін, өтінім түпнұсқасы мен актив штрих-кодын пайдалана отырып, жаңа актив деректерін активтер тіркеліміне енгізеді.
6. Активті іске асыру үшін немесе есептен шығару үшін колледж менеджері активтерді есептен шығару формасын толтырады, қол қояды және бас офиске жібереді. Активтерді іске асыру және есептен шығаруды қаржы директоры бекітеді. Көшірмесі бас кеңседе сақталады, ал бекітілген түпнұсқа колледждің басшысына шешім қабылдау үшін қайтарылады. Содан кейін колледж менеджері айналымнан тыс активтерді есептен шығарғаннан кейіннен есепке алу тіркелімін жаңартады.

(b) Әрбір анықталған бақылаулар тиімділігін бағалау үшін бақылау тестін әзірлеңіз. Әрбір колледж бен әрбір таңдалған тапсырысқа сатып алу тапсырысының формаларын іріктеп алыңыз:

- Өтінім формасының әрбір колледж менеджерімен толтырылғанына және бекітілгеніне көз жеткізіңіз.
- Жеткізуге дейін тапсырыс сатып алу жөніндегі қызметкермен дайындалғанын көрсететін дәлелдемелердің барына және бекітуге арналған әрбір өтінімді тексеретініне көз жеткізіңіз.
- Құны 5000 фунт стерлингті құрайтын активтерді сатып алуды қаржы директоры бекіткеніне және құны 20 000 фунт стерлингті құрайтын активтерді сатып алуды директорлар кеңесі бекіткеніне көз жеткізіңіз.
- Активті алған қызметкер активтің барлық бөлшектері жүкті қабылдап алу актісінің деректерімен және тапсырысты жеткізу көшірмесімен келісілгенін тексеретіндігін көрсететін дәлелдемелерді тексеріңіз. Актив компьютер көмегімен құрылған сериялық нөмірі бар штрих-кодпен берілгеніне көз жеткізу үшін активті тексеріңіз.
- Колледж менеджері тапсырысты жеткізу көшірмесін және өтінім түпнұсқасы мен актив штрих-кодын пайдалана отырып, активтер тіркеліміне жаңа активтердің деректерін енгізетініне көз жеткізіңіз.

Активтерді істен шығару немесе есептен шығару формасын іріктеп алыңыз, активтерді есептен шығару формасын колледж менеджері толтырып қол қояды, бас офиске жібереді және оны қаржы директоры бекітеді, осы жұмыстардың дұрыстығына көз жеткізіңіз.

7.2. Ішкі аудиттің сенімділігі

Талап етіледі:

(a) Сіздің фирма орындауы тиіс ішкі аудит функциясын бағалауды сипаттаңыз.

Сыртқы аудитор алдымен ішкі аудитке алдын ала бағалау өткізуі тиіс. АХС 610, ішкі аудит жұмысын қарастыру мынаны ұсынады, бұл шолу келесі салаларды қамтуы тиіс.

(i) Ұйымдастырушылық мәртебесі

Біз ішкі аудит бөлімі кәсіпорын басшылығынан жеткілікті тәуелсіз болғандығына, оның жұмысы бағаланатынына және орындаушылық жауапкершіліктен

босатылатындығына көз жеткізуіміз керек. Бұл тәжірибеде мынаны талап етеді, ішкі аудит бөлімі басшылықтың ең жоғары деңгейіне есеп беруді, аудит жөніндегі комитетке жақсырақ есеп беруді және сыртқы аудиторларымен еркін қарым-қатынас жасай алуды талап етеді. Бөлім, сондай-ақ өз жұмысының көлемін айқындауда дұрыс дәрежесін білуді тиіс.

(ii) Міндеттемелер шенбері

Біз соңғы бірнеше есептерді және сенімді дәлелдемелерді тандаймыз, олардың ұсыныстары толығымен орындалған, яғни ішкі аудит нәтижелерінде тиісті салмақты дәреже бар деп, олар қанағаттандырылған болуы тиіс.

(iii) Техникалық құзыреттілік

Біз бөлімнің білікті мамандармен жасақталғанына қанағаттану үшін тиісті ішкі аудит бөлімі қызметкерлерінің біліктілігін және жұмыс тәжірибесін растау үшін жеке істерін қарастырар едік. Бізге сондай-ақ, ішкі аудит қызметкерлерінің жұмыспен қамтылуы, оқытылуы және қызметтік өсуіне қатысты компанияның саясатын анықтау қажет.

(iv) Ресурстар көлемі

Біз сүйенетін, әсіресе, филиалдарға бару үшін, барлық процедураларды орындау үшін ішкі аудит бөлімінде жеткілікті ресурстар көлемінің барына байланысты бізде нақты сенім болуы қажет.

(v) Кәсіби сақтық

Біз, мысалы, орындалған жұмыс тиісті жоспарлау стандарттарына және құжаттамаға сәйкес орындалғанына кепілдік беру үшін басшылықтың жұмыс бағдарламасын және құжаттамалық дәлелдемелерді тексерер едік.

(b) Бағалау ішкі аудит функцияларының барабарлығын растайтынына сүйене отырып, сыртқы аудиторлар қандай дәрежеде ішкі аудит жұмысына сүйене алатынын түсіндіріңіз, мысалы, мынадай салаларда:

- (i) бухгалтерлік есеп жүйесі мен ішкі бақылаудың құжатталуын түсіну және оны алу;
- (ii) бақылау құралдарының тестін өткізу;
- (iii) бөлінбес тәуекел мен бақылау тәуекелінің бағалауы;
- (iv) аудитте (АКӨ) компьютерлерді қолдану әдістерін пайдалануды талап ететін процедураларды орындау;
- (v) дүкендердегі қорлар мен қолма-қол ақшалардың болуына тест өткізу.

610 АХС талап етеді, сыртқы аудитор ішкі аудиттің нақты жұмысын бағалау мен тестілеуде сыртқы аудиттің мақсаттары үшін оның сенімділігін растап, оған сенеді. Әрбір салаларда қолданылатын процедуралар және басқа да факторлар төменде егжей-тегжейлі сипатталған.

(i) Бухгалтерлік есеп жүйесі және ішкі бақылау

Егер біз ішкі аудит бөлімімен дайындалған бухгалтерлік есеп жүйесі мен ішкі бақылау құжаттамасына сүйенетін болсақ, онда біз мыналарды білуіміз қажет:

- Мысалы, тестпен өткендігін растау арқылы олар жеткілікті дәрежеде ұқыпты орындалғанын қамтамасыз ету үшін нәтижелерін құжаттау және түсінуді алған кезде пайдаланылған процедураларды тексеруді;
- Ағымдағы құжаттама дұрыс болып табылатындығын қарастыру және қызметкерлер құжаттаманы жүзеге асырады, тиісті түрде бақыланды және тексерілді деген дәлелдемелердің болуын қарауды;
- Жеткіліктілік деңгейін нақтылауды және сынама тесті орындауды, біздің максаттар үшін оның дәлдігі мен дұрыстығына көз жеткізу үшін құжаттаманың үлгісін алуды.

(ii) Бақылау тесттері

Бәлкім, біз филиалдарда ішкі аудит қызметкерлері жүргізетін бақылау тестіне сүйене аламыз. Осы тест нәтижелеріне сүйене отырып, біз:

- тест мерзімдері мен көлеміне қатысты қанағаттандырылуды;
- тестер тиісті түрде жоспарланған, орындалған, құжатталған және талданғандығын білдіретін сенімді дәлелдемелердің болуын;
- қорытындылар тест нәтижелерімен сәйкес келетініне сенімді болуды;
- бас офисте және дүкенде бізбен орындалған ұқсас тесттердің нәтижесін алынған дәлелдемелерді салыстыруды білуіміз қажет.

(iii) Бөлінбес тәуекелдер мен бақылау тәуекелдерінің бағалауы

Біздің ішкі аудит жолымен бөлінбес тәуекел бағалауына сүйенуге дайын болуымыз екіталай.

Сондай-ақ, біз тек ішкі аудит жолымен алынған бақылау тәуекелінің бағалауына сүйенбейтін боламыз, себебі бұл аудиттің тиісті стратегиясын әзірлеу үшін шешуші мәнге ие. Алайда, бақылау тәуекелінің бағалауын қалыптастыру кезінде біз ішкі аудит рөлін және ішкі аудит жүргізетін бақылау тестінің нәтижелерін қарастырамыз.

(iv) АҚӘ (Аудиттің компьютерлендірілген әдістері)

Деректерді тестілеуге қарағанда, аудиттің енгізген құралдарын пайдалану әлдеқайда тиімді. Кіріктірілген құралдар, мысалы, аудиттің интеграцияланған тестері нақты деректерді тестілейді, өйткені олар жүйемен өңделеді. Дегенмен сыртқы аудиторлар кеңес алулары мүмкін, мұндай құралдар, әдетте, ішкі аудит үшін орнатылады. Сонымен қатар, осындай құралдарды пайдалану тұрақты қызмет болып табылады және оларды орындау үнемі ыңғайлы болмауы мүмкін, белгілі орындарда сыртқы аудиттің орындалуы шектеулі уақыт аралығында болуы мүмкін. Сонымен қатар, біздің компьютерлік аудит бойынша өз мамандарымызға қарағанда, ішкі аудит нақты құралдарымен басқаруда көп тәжірибелі болуы мүмкін. Барлық осы себептерге орай ішкі аудитті жүргізуге қатысу кезінде, АХС бойынша:

- осындай кіріктірілген модульдерді орнату және оның жұмыс істеуіне сенімді болу үшін тест өткізуді;

- аудиторлық модульдердің қауіпсіздігін қамтамасыз ету үшін компьютерлік операциялардағы жалпы бақылауды бағалау және оларға кіру тек ішкі аудит қызметкерлеріне ғана рұқсат етілуі мүмкін екенін;
- орындалуы тиіс тесті әзірлеуді;
- тестер тиісті түрде жүргізілді, бақыланды, сондай-ақ құжатталып тексерілді және бұл тұжырымдар дәлелдемелермен келісіледі дегенге көз жеткізу үшін жұмыс құжаттарын тексеруді білу қажет.

(v) *Маңыздылығы бойынша тексеру процедуралары*

Филиалдарда ішкі аудит шеңберінде орындалатын, маңыздылығы бойынша қарапайым тексеру процедураларына сүйенген дұрыс болар еді. Мұндай процедураларға қолма-қол қаражаттарды аяқ-асты есептеулер жатады, мерзімдік түгендеуге қатысу және жыл соңында қолма-қол ақшаны санау және жылдың соңында мүлікті түгендеу, келесі процедураларды қоса алғанда, мысалы, кесімді тест және жыл соңындағы қорлардың инвентарлық тізімдерін тексеру. Біздің ішкі аудитпен алынған нәтижемізді дәлелдемелермен салыстыру үшін, біз бас дүкендегі немесе басқа бір дүкендегі ұқсас процедураларды орындауымыз керек. Біздің фирма баратын орындар және ішкі аудит бөлімі жыл сайын өзгертілуі тиіс. Алдыңғы жағдайлардағыдай бізге ішкі аудитпен орындалатын жұмысты талдау қажет болады. Егер елеулі бұрмалану немесе ішкі аудит жұмысына қатысты басқа да ерекше мәселелер анықталса, онда біз қосымша процедураларды орындайтын боламыз.

8.1 Іріктеуді тестілеудің нәтижесін бағалау

Талап етіледі:

(a) Сараның расталуы тиіс элементтерді іріктеуде қандай әдісті қолданғанын талқылаңыз. Сіздің жауабыңыз:

- оның іріктеумен үйлеспейтін тәсілдерінің кез келген аспектілерін анықтау;
- ең ірі шоттың сальдосын іріктеудің максималды мүмкіндігін қамтамасыз ететін баламалы іріктеу әдістерін ұсыну;
- жүйелік іріктеу әдісін кездейсоқ және жүйелі таңдаумен салыстыру және қарама-қарсы салыстыру.

(i) Іріктеудің үйлесімсіздігі

Сараның көзқарасы әр элементті таңдауға мүмкіндік беретін талапқа сай келмейді:

- қомақты сомасы бар шоттардың барлығы таңдап алынды;
- 100£ фунт стерлингтен төмен сомасы бар шоттар таңдалмаған;
- үкіметтік шоттар таңдалмаған.

Ішінара тестілеу жүргізілген қомақты сомасы бар шоттардың барлығын іріктелген деп айтуға болмайды. Іріктелетін ірі элементтері шекті мәннен төмен болатын саудалық дебиторлық берешектің балансын таңдау, сондай-ақ іріктеу нәтижелерін болжау негізгі жиынтықтың іріктелетін бірліктері болып табылады. Сонымен қатар, «қомақты» анықтау негізін түсіндіруді талап етеді.

Шоттардың азғантай қалдықтарын елемеу дұрыс емес, бірақ төмендетуге және бағалауға қатысты тестілеуді жүргізу кезінде олардың тестілеу нәтижелеріне әсер етуі екіталай. Жұмыс құжатында 100 фунт стерлинг мөлшеріндегі кесімді нүкте үшін ақылға қонымды негіздеме болуы керек. Мемлекеттік шоттарды бөлек кіші топ ретінде қарастыру – бұл стратификация және әрбір іріктелген тестілеудің жиынтығының нәтижесі әрбір стратаға бөлек көрсетілуі тиіс. Бұл үкіметтің шоттарына баламалы тексеру жүргізілгенін көрсетеді. Оларды тым күрделі деп есептемеген жөн.

(ii) *Ең ірі шоттың сальдосын іріктеудің максималды мүмкіндігін қамтамасыз ету үшін баламалы іріктеу әдістерін ұсыну*

Шоттардың елеулі қалдығының басым бөлігін жеткілікті реттеуді қамтамасыз ету үшін негізгі жиынтықтан іріктеу бірліктерін таңдау стратификация және монетарлық іріктеу әдістері арқылы жүргізіледі. Стратификация негізгі жиынтықты саны бойынша шағын топтарға бөледі және саны төмен шағын топтарға қарағанда, саны жоғары шағын топтарды іріктеу пайдалырақ болады. Сара шын мәнінде осылай жасады, бірақ оның бұл әрекеті ресми талаптарға сәйкес емес еді. Статистика, аудиторларға ең аз іріктеуден қажетті кепілдікті алу үшін оңтайлы стратификацияны анықтауға мүмкіндік береді. Нәтижелерді бағалағанда, әрбір ішкі топ үшін кездесетін қатенің жиілігін жеке болжау керек. Монетарлық іріктеу әрбір фунт стерлингті (£) іріктеу бірлігі ретінде қарастырады. Фунт стерлингті жүйелі түрде таңдағанда, шотының қалдығы неғұрлым көп болса, оның таңдалу ықтималдығы соғұрлым жоғары болады және осылайша тексеріледі. Әрбір фунт стерлинг шот қалдығының бөлігі болып табылатындықтан, шот қалдығының қатесіне пропорционалды қате болып есептеледі.

(iii) *Ретсіз іріктеу*

Ретсіз іріктеу – бұл іріктеуді таңдау әдісі, бірақ тәуекел туралы теріс ұғым қалыптастырады, мысалы, беттің бірінші немесе соңғы элементін елемеу. Жүйелі іріктеу қызметкердің белгіленген тәртіпке сай болуын талап етіп, оны жеңеді. Іріктеуді қайталауға болады және қалаған іріктеуді таңдап алмаған кез келген жағдайлар анықталуы мүмкін. Бұл негізгі жиынтық үшін қолайлы емес, себебі онда іріктеу бірліктерін таңдау ретсіз жүргізіледі. Бұл сондай-ақ, негізгі жиынтықтың белгілі бір сипатқа ие болуы мүмкін тәуекелін білдіреді, ол іріктеу аралығы сияқты бірдей интервалда қайталанатын. Кездейсоқ іріктеу кездейсоқ сандар, генерацияланған компьютерлер немесе кездейсоқ сандар кестелері арқылы қолданылуы мүмкін. Екі жағдайда да қызметкерден компьютер немесе кездейсоқ сандар кестелерін пайдалану арқылы таңдалған іріктеу бірліктеріне тестілеу жүргізбеу себебін түсіндіруді талап ету арқылы алдын ала болжам жасауға жол бермейді. Құжаттарды кездейсоқ әдіспен физикалық реттеу көп уақытты алатындықтан, бұл негізі жиынтық үшін ыңғайсыз болып табылады. Сондай-ақ, оны нөмірленбеген іріктеу бірліктеріне қолдану, мысалы, тауарлық-материалдық қорларға қолайлы емес.

(b) Сара талдаған әрбір бес қатенің категориясының немесе есептіліктегі басқа да айырмашылықтардың әрқайсысының сапалы аспектілерін қарастырыңыз. Негізгі жиынтықтың қателіктерін бағалау үшін сіз олардың қайсысын ұсынар едіңіз.

Мекенжайы белгісіз

- Олар бағаны бекітуге әсер етеді, өйткені бұл соманы өндіріп алу үмітсіз болады.
- Қатенің деңгейі хаттар жіберілетін компанияның мекенжайының бар-жоғына байланысты.
- Жіберілетін хаттардың мекенжайының жоқтығын болжай отырып, қатені негізгі жиынтыққа болжауға болатындығына байланысты.

Ажырату

Тауарлар немесе жолдағы ақша қаражаттары белгіленіп қойылғандықтан, олар бұрмаланбайды және қате болып табылмайды.

Ұсынылған шоттардағы қателер

Бұл, әлсіз бақылаудың салдары болып табылады.

- Табылған қателердің себебін анықтау үшін олар ұсынылатын шоттың бақылау тәуекелінің бағаланған деңгейіне сәйкестігін анықтауы керек.
- Егер олар тәуекелдің деңгейі бастапқы бағасына қарағанда, жоғарырақ деген болжамға тоқталса, онда маңыздылығы бойынша тексеру процедураларының деңгейі қайта қаралуы мүмкін.
- Мүмкін, олар белгілі бір уақыт мезетінде болған шығар, мысалы, шоттарды ұсынатын қызметкер демалыста болғанда және бұл жағдайда сол уақытта дайындалған шот-фактуралардың шағын тобын одан әрі тестілеу қажет болуы мүмкін.
- Олай болмаған жағдайда, олар күтілетін қателермен келіседі және негізгі жиынтыққа көрсетілуі тиіс.

Шоттарды таратып жазу кезінде жіберілетін қателер

Мүмкін, бұл бақылаудың жетіспеушілігіне байланысты шығар. Мұндай қателердің пайда болу тәуекелі аз болуына қарамастан, борыштың қайтарылуы үмітсіз болуы мүмкін, бұл олардың қателесіп жазып жіберген шотына клиенттің шағым жасай алатынын білдіреді, қатенің ақылға қонымды уақыт ішінде анықталуы және түзетілуі мүмкін екенін көрсетеді. Аудитор есептерді ай сайын жасаған жағдайда, бақылаулар немесе қателер үшін аса көп алаңдамайды және клиенттердің сұранысын зерттеуді дербес түрде жүзеге асырады. Мұндай қателер бұрмаланбаған кездейсоқ деп қарастырылмайды.

Даулы проблемалар

Әрбір даулы проблема жеке қаралауы мүмкін. Осы даулы проблемалар шағын топтың маңызды бөлігі болып табыла ма әлде жоқ па, соны білу үшін аудитор әрбір проблеманы бөлек тексеруі тиіс. Мысалы, белгілі бір өнімге қатысты проблемаларды анықтайды және осы сатылған өнім үшін төленбеген барлық шоттарға және тіпті сатылмаған қорларға қарсы резерв құруды талап ете алады. Егер жеке проблемалар анықталса, бірақ ол проблемалар негізгі жиынтықта кездесетін қателердің белгілеріне ұқсас болса, онда ол қате негізгі жиынтықта да көрсетілуі керек.

(с) Іріктеуді тестілеу нәтижелерінің негізінде (b) пунктiнiң жауабында қарастырылған сапалық факторларға сәйкес саудалық дебиторлық берешектегі болжамды қатені есептеңіз.

Қатені болжаған кезде, тестілеу үшін іріктелген маңызды шоттар негізгі жиынтықтың ішінен алынып тасталуы керек. Теориялық тұрғыдан, 100 фунт стерлингтен төмен сальдосы бар шоттар мен үкіметтік шоттар алынып тасталуы керек. Дегенмен алдыңғысы жиынтықта маңызды болмауы және еленбеуі мүмкін, бірақ соңғы шоттар туралы бізде ешқандай ақпарат жоқ. Біздің жүргізген сапалы талдауымыз, есептен шығару нүктесіндегі айырмашылықтарды және қате таратып жазылған шоттарды қоспағанда, негізгі жиынтық үшін барлық қателерді болжау керектігін анықтады. Сондай-ақ, коэффициенттерді анықтау әдісі де қолайлы деп есептеледі.

Іріктеудің тіркелген мәні		£265 450
Қателер		
Адрес иесі тұрмайды	950	
Шоттарды ұсыну (£2800 - £2200)	600	
Даулар (£2800 - £2300)	<u>1 500</u>	<u>3 050</u>
Қатенің үлесі		1.15%
Жалпы дебиторлық берешек	£2 350 000	
Минус: таңдалған маңызды статьялар	<u>205 000</u>	
Таңдалған іріктеу бірліктері	<u>£2 145 000</u>	
Қатенің нормасы	<u>1.15%</u>	
Болжамды қате	24 668	
Іріктеудің маңызды элементтеріндегі қателер	<u>0</u>	
Ықтимал қатенің жиынтығы	£24 668	

Сара, жалпы ықтимал қателіктерді ескере отырып, саудалық дебиторлық берешектің елеулі түрде бұрмаланбағандығына көз жеткізуі керек.

8.2 Іріктеу көлемін анықтау

Талап етіледі:

(а) Тесттердің әрбір жұбы үшін жоғарыдағы кестелерде көрсетілген әрбір факторлардың әсерін талқылаңыз.

Бақылау тесттері

Негізгі жиынтықтың көлемі

Негізгі жиынтықтағы бірліктердің саны 5000-нан аз болған жағдайда ғана негізгі жиынтықтың көлемі іріктеу көлеміне әсер етеді, ал 5000-нан жоғары болса әсер етпейді. Сондықтан, 2-ші тест үшін үлкен көлемді іріктеу талап етілмейді, бірақ ол транзакциялардың үлкен жиынтығын талап етеді.

Бақылау тәуекелінің бағаланған деңгейі

Тестілеуден 1-ші тестте 2-ші тестке қарағанда, бақылау элементтерінің тиімді жұмыс істеуіне деген сенімділіктің жоғары деңгейі талап етіледі. Маңыздылығы бойынша

неғұрлым аз тексеру процедураларын орындау арқылы, егер бақылау процедуралары күткендей тиімді болмаса, аудитордың қателерді анықтау мүмкіндігі аз болады. Сондықтан, 1-ші тестте 2-ші тестке қарағанда, салыстырмалы түрде іріктеудің ірі көлемін таңдау қажет болады.

Ауытқу нормасы

Бұл шот-фактуралардың тиісті түрде тіркелген-тіркелмегеніне қарамастан, белгіленген процедураларға сәйкес өңделмеген транзакциялардың үлесіне жатады. Ауытқу бақылау элементінің жұмыс істемейтінін және қатенің пайда болу ықтималдығының артатынын көрсетеді. Іс жүзінде, рұқсат етілген ауытқулар расталуы тиіс бақылау тәуекелінің деңгейін ескере отырып анықталады. Демек, іріктеу көлеміне әсер ету алдыңғы тестілеумен бірдей болады, 1-ші тест 2-ші тестке қарағанда көбірек іріктеу көлемін қажет етеді. Көбірек іріктеу көлемі негізгі жиынтық үшін нәтижелерді неғұрлым дәл болжауға мүмкіндік береді.

Ауытқудың күтілетін нормасы

1-ші тестте іріктеудің ауытқу нормасы күтілетіннен айтарлықтай көп болса да, ол бәрібір рұқсат етілген шектерде болады. Дегенмен, 2-ші тест үшін, іріктеудің ауытқу нормасының ауытқудың нақты нормасын неғұрлым дәл көрсететіні маңызды, себебі іріктеу қателігінде кемшілік аз болады. Сондықтан, 2-ші тест үшін 1-ші тестке қарағанда, салыстырмалы түрде көп іріктеу көлемі қажет болады.

Маңыздылығы бойынша тексеру процедуралары

Бөлінбес тәуекелі және бақылау тәуекелі

Тәуекел неғұрлым жоғары болса, бақылау элементтерінің қателерді анықтай алмау немесе қателердің алдын ала алу ықтималы соғұрлым жоғары болады, сондықтан тестіленетін деректердегі қателердің ықтималдығы да жоғары болады. Екі тест үшін аудиторлық тәуекелдің тиісті деңгейіне жету үшін қорлардың 1-ші тесті үшін дебиторлық берешектің 2-ші тестіне қарағанда, іріктеудің үлкен көлемі қажет.

Рұқсат етілген қате

Қатенің рұқсат етілуі оның маңыздылығына байланысты.

Рұқсат етілген қателіктерді анықтауда басқа факторлар бар болса да, қорлардың қалдығы дебиторлық берешекке қарағанда, айтарлықтай көп болуы мүмкін, сондықтан пайызбен көрсетілген айтарлықтай аз қате тұтастай алғанда қаржылық есептілік үшін маңызды болады. Іріктеу нәтижелерін талап етілген дәлдікпен түсіндіру үшін 1-ші тестілеуге қорлардың үлкен іріктеу көлемін, 2-ші тестегі дебиторлық берешектің баптарына қарап, таңдау керек.

Күтілетін қате

2-ші тестте, іріктеу қатесінің коэффициенті күткеннен едәуір жоғары болса да, ол бәрібір рұқсат етілген шектерде болады. Алайда, 1-ші тест үшін іріктеу қателігінің жиілігі қатенің нақты жиілігін анық көрсететіні маңызды, себебі іріктеу қателігі үшін қатенің шегі азаяды. Демек, 1-ші тест үшін 2-ші тестке қарағанда салыстырмалы түрде іріктеудің үлкен көлемі қажет болады.

540 АХС «Бухгалтерлік бағалаулардың аудиті» бухгалтерлік бағалаулар аудитінің:

- бағалауды әзірлеу үшін басшылық немесе директорлар пайдаланатын процесті тестілеу және тексеру;
- басшылық немесе директорлар дайындаған бағалаумен салыстыруға арналған тәуелсіз бағалауды қолдану; немесе
- кейінгі оқиғаларды тексеру тәсілдерін қарастырады.

(е) Күмәнді және үмітсіз борыштар бойынша жалпы резервтің аудиті кезінде қайсы процедураны қолданасыз, сипаттама беріңіз.

Компанияның процедураларын анықтау және бағалау:

- Осы процедуралардың үстінен жүргізілетін бақылау тиімділігінің бар болуын және ықтималдығын қарастырыңыз. Тестілеуді бақылаудың артықшылықтарын маңыздылығы бойынша тексеру процедураларының көлемін азайтуға арналған процедуралармен салыстырып қарастырыңыз.
- Сооге компаниясы үшін тиісті аудиторлық стратегия іс жүзінде маңыздылығы бойынша тексеру процедураларына тікелей қатысы барлардың бірі болып табылады.
 - Компанияның процедуралары қамтуы мүмкін;
 - Есепті күнге мерзімі өткен саудалық дебиторлық берешектің жіктелуі;
 - Әр топтың шегінде саудалық дебиторлық берешектің пайызын қолдану (олар үшін құрылған нақты резервтерді алып тастағанда), мысалы, төлеу мерзімі 60 күннен 90 күнге дейін өтіп кеткен саудалық дебиторлық берешектің 5%, төлеу мерзімі 20 күннен 90 күнге дейін өтіп кеткен саудалық дебиторлық берешектің 20% және төлеу мерзімі 120 күннен асып кеткен, саудалық дебиторлық берешектің 50% қолдану.

Компанияның бағалауын тестілеу

- Мерзімі өткен саудалық дебиторлық берешектің жіктелмесін талдауды төмендегілер арқылы тестілеу жүргізіңіз:
 - төленбеген мерзімі өткен шоттарды анықтау үшін төленбеген шот-фактуралардан ақшалай түсімдерді салыстыру процесінің дәлдігін тексеруге арналған саудалық операцияларды тестілеу нәтижесін талдау. Қажет болған жағдайда төленбеген мерзімі өткен шот-фактураларды анықтау үшін төлем хабарламалары бар клиенттерге іріктеу жүргізіп тексеріңіз;
 - сату кітабында көрсетілген мерзімі өткен шот-фактуралар шоттарын талдау үшін іріктеуге тестілеу жүргізіңіз;
 - төлемдері нақты шот-фактуралармен салыстыруға келмейтін мерзімі өткен шоттар қалдығының дұрыстығын тексеру;
 - мерзімі өткен шоттарды талдауға қосу;
- Талдаудың жалпы сомасын бас кітаптағы мерзімі өткен сату шотының балансымен келісу.
- Күмәнді борыштар бойынша резервтерді есептеу формуласына сәйкес тексеріп, олардың тиісті шығарылуын қамтамасыз ету үшін құрылған нақты резервті саудалық дебиторлық берешектің тізімімен салыстырып тексеріңіз.

- Ағымдағы қаржы жылында есептен шығарылған нашар және күмәнді борыштарды тексеріп, формуланың нақты тәжірибені қандай дәрежеде болжап отырғанын қарастырыңыз.
- Егер бұрын пайдаланылған есептеу формуласы өзгертілсе, басшылықтың түсініктемесін қарастырып және оның резервті құруға тигізетін әсерін анықтау үшін тестілеу жүргізіңіз.
- Зиянды жылдың ішінде пайданы басқару үшін резервтің артық болуы мүмкін ықтималын қарастырыңыз.
- Қордың негізділігін анықтау үшін талдамалы процедураларды жүргізіңіз. Егер қорлар сомасының негізі алдыңғы жылмен салыстырғанда өзгермеген болса, онда дебиторлық берешектің орташа өтеу мерзімі [2.3 млн. фунт стерлинг / (23 млн. фунт стерлинг / 365)] 36 күнде, ал саудалық дебиторлық берешектің көлеміндегі қордың пайыздық үлесі $[(40\ 000\text{£} / 2,3\ \text{млн. £}) \times 100]$ алдыңғы жылмен салыстырғанда 1,7% болуы тиіс.
- Қордың тиісті түрде қарастырылғанын және басшылықтың қорды мақұлдағанын анықтау үшін сауалнама жүргізіңіз.

(f) Күмәнді және үмітсіз борыштар бойынша нақты резервтің аудиті кезінде сіз қайсы процедураны қолданасыз, сипаттама беріңіз.

- Арнайы резерв құрылған саудалық дебиторлық берешектің тізімін алыңыз.
 - Резервтің құрылу себебін ұсынылған құжаттық дәлелдемелер, мысалы, саудалық дебиторлармен немесе олардың тағайындалған алушыларымен қатынас хаттары бойынша тексеріңіз.
 - Алушыдан күтілетін төлем, жойылу кезіндегі кредиторлық берешек сияқты резервтік соманы тексеріңіз.
- Саудалық дебиторлық берешектердің циркулярлық хат-хабарларын тарату нәтижелерін қарап шығыңыз.
 - Маңызды саудалық дебиторлық берешек үшін резерв құру қажеттілігін дәлелдейтін сұрақты қарастырыңыз.
 - Маңызды емес саудалық дебиторлық берешек үшін кейбір дебиторлық берешектер бойынша резервтер құруды талап ететін проблемаларды анықтайтын сұрақтарды қарастырыңыз, мысалы, белгілі бір ақаулы өнім туралы шағымдар.
- Резерв құруды талап ететін проблемаларды растау үшін саудалық дебиторларымен жасалған корреспонденцияны тексеріңіз.
- Жалпы резервті құрумен байланысты дайындалған мерзімі өткен дебиторлық берешекке жасалған талдауды қарастырыңыз, ерекше баптар үшін арнайы резервті құру ұсынылады, мысалы, дер кезінде төленбей, кейін төленген жеке шот-фактуралар. Бұдан даулы мәселелер туындауы мүмкін.
- Баланс күнінен кейінгі оқиғаларды тексеріп шығыңыз. Соның ішінде:
 - нақты резерв құрған клиенттерден түсетін ақшалай түсімдерді тексеріңіз. Егер борыш қаржы есептілігі бекітілгенге дейін төленсе, онда ешқандай нақты резервтер талап етілмейді.

Грэм Коссерат және Неил Родда

ҚАЗІРГІ ЗАМАНҒЫ АУДИТ

Үшінші басылым

Ағылшын тілінен аударғандар:

Ыскакова Куаныш Сейтжанқызы – физика-математика ғылымдарының кандидаты, экономика магистрі, ҚЕХС бойынша АССА дипломының иесі, Халықаралық бизнес университетінің «Қаржы және есеп» кафедрасының доценті

Мырзаева Улжан Абдикаимовна – экономика ғылымдарының магистрі, Халықаралық Бизнес Университетінің «Қаржы және есеп» кафедрасының доценті

Қаріп түрі “Times New Roman”. Пішіні 70x100^{1/16}.

Баспа табағы – 25,5. Таралымы: мемлекеттік тапсырыс бойынша – 1000 дана.

Тапсырыс №136

Тапсырыс берушінің дайын файлдарынан басылып шықты.



ЖШС РПБК «Дәуір», 050009,
Алматы қаласы, Гагарин д-лы, 93а.
E-mail: priemnl@dauir.kz, zakaz@dauir.kz

8

ISBN 978-601-217-616-2



9 786012 176162