

**Аудиттің 9 "Тәуекелдерді бағалау және ішкі бақылау" ережесін (стандартын) бекіту туралы**

***Күшін жойған***

Бұйрық Қазақстан Республикасы Қаржы министрлігі 1999 жылғы 19 мамыр N 214. Бұйрықтың күші жойылды - Қазақстан Республикасы Қаржы министрлігінің 2008 жылғы 15 сәуірдегі N 179 бұйрығымен.

*Ескерту: Бұйрықтың күші жойылды - Қазақстан Республикасы Қаржы министрлігінің 2008 жылғы 15 сәуірдегі N 179 бұйрығымен.*

*Үзінді:*

*"Нормативтік құқықтық актілер туралы" Заңның*
**27-бабы**
*1-тармағына сәйкес БҰЙЫРАМЫН:*

*1. Осы бұйрыққа қосымшаға сәйкес Қазақстан Республикасының кейбір нормативтік құқықтық актілерінің күші жойылды деп танылсын.*

*2. Қазақстан Республикасы Қаржы министрлігінің Мемлекеттік активтерді басқару әдіснамасы департаменті (Ж.Н. Айтжанова) бір апта мерзімде Қазақстан Республикасы Әділет министрлігіне және ресми баспа басылымдарына Қазақстан Республикасының кейбір нормативтік құқықтық актілерінің күші жойылды деп тану туралы хабарласын.*

*3. Осы бұйрық қол қойылған күнінен бастап күшіне енеді.*

*Министр                                     Б. Жәмішев*

*Қазақстан Республикасы*

*Қаржы министрінің*

*2008 жылғы 15 сәуірдегі*

*N 179 бұйрығына қосымша*

*Қазақстан Республикасының күшін жойған кейбір*

*нормативтік құқықтық актілерінің тізбесі*

*1.  ........ .*

*2.  ........ .*

*3.  ........ .*

*4.  ........ .*

*5.  ........ .*

*6.  ........ .*

*7.  ........ .*

*8.  ........ .*

*9.  "Аудиттің 9»"Тәуекелдерді бағалау және ішкі бақылау" ережесін (стандартын) бекіту туралы" Қазақстан Республикасы Қаржы министрінің 1999 жылғы 19 мамырдағы N 214 бұйрығы (Нормативтік құқықтық актілерді мемлекеттік тіркеу тізілімінде N 822 болып тіркелді).*

*10. ........ .*

*11. ........ .*

*12. ........ .*

*13. ........ .*

*14. ........ .*

*15. ........ .*

*16. ........ .*

*17. ........ .*

*18. ........ .*

*19. ........ .*

*20. ........ .*

*21. ........ .*

*22. ........ .*

*23. ........ .*

*24. ........ .*

*25. ........ .*

*26. ........ .*

*27. ........ .*

*28. ........ ."*

*\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_*

      "Аудиторлық қызмет туралы"
 Z980304\_
 1998 жылғы 20 қарашадағы Қазақстан Республикасы Заңының 16-бабының 2-тармағына және Қазақстан Республикасы Президентінің "Бухгалтерлік есеп туралы" 1995 жылғы 26 желтоқсандағы N 2732
 Z952732\_
 Заң күші бар Жарлығына сәйкес бұйырамын:

      1. Аудиттің 9 "Тәуекелдерді бағалау және ішкі бақылау" ережесі (стандарты) бекітілсін.

      2. Бухгалтерлік есеп және аудит әдіснамасы басқармасы Аудиттің 9 "Тәуекелдерді бағалау және ішкі бақылау" ережесін (стандартын) заңдармен белгіленген тәртіпте Қазақстан Республикасы Әділет министрлігінде тіркеуді қамтамасыз етсін.

      3. Аудиттің осы Ережесі (стандарты) Қазақстан Республикасының Әділет

министрлігінде мемлекеттік тіркеуден өткен күнінен бастап күшіне енеді деп

белгіленсін.

     4. Қазақстан Республикасы Қаржы министрлігінің 1998 жылғы 30

желтоқсандағы N 626 және Қазақстан Республикасының Қаржы министрлігінің

Бухгалтерлік есеп және аудит әдіснамасы департаментінің 1998 жылғы 30

желтоқсандағы N 184 бұйрықтарының күші жойылған деп танылсын.

     5. Осы бұйрықтың орындалуын бақылау бірінші қаржы вице-министрі

Ж.Ж.Ертілесоваға жүктелсін.

     Министр

                                        Қазақстан Республикасы

                                        Қаржы министрлігінің

                                        1999 жылғы 19 мамыр N 214

                                        бұйрығымен бекітілген

                    Қауіптерді бағалау және ішкі бақылау

                      9 аудитінің Ережесі (стандарты)

     1. Жалпы ережелер

      1. Осы аудит ережесiнiң /стандарт/ мақсаты стандарттарды белгiлеу, бухгалтерлiк есеп жүйесi және iшкi бақылау, аудиторлық қауiп пен оның құрамдас бөлiктерi: ажырамайтын қауiп, iшкi бақылау қаупi және анықталмау қаупi туралы түсiнiктер алу жөнiнде басшылық ету болып табылады.

      2. Аудитор аудиттi жоспарлау және оған тиiмдi тұрғыдан келу жолдарын белгілеу үшiн бухгалтерлiк есеп жүйесi мен iшкi бақылау туралы түсiнiк алуы керек. Аудитор аудиторлық қауiптi бағалау, аудиторлық процедураларды жүргiзудi осы қауіптi барынша төмен дәрежеге дейiн кемiту үшiн кәсiпкерлiк түсiнiктердi пайдалануы керек.

      3. Аудиторлық қауiп қаржы есептiлiгiнiң елеулi қателiгi жағдайында сәйкес келмейтiн аудиторлық пiкiр айту қаупiн бiлдiредi. Аудиторлық қауiпке үш құрамдас бөлiк енедi: ажырамайтын қауiп, iшкi бақылау қаупi және анықталмау қаупi.

      4. Ажырамайтын қауiп - бұл есептер немесе операциялар кластары сальдосының қателерге ұшырағыштығы. Олар iшкi бақылау құралдары болмаған жағдайда жеке немесе өзге сальдо есептерi мен операциялар кластарының қателерiмен бiрiгiп, елеулi болуы мүмкiн.

      5. Iшкi бақылау қаупi - бұл жекелей алғанда немесе өзге есептер сальдосы мен операциялар кластары қателерiмен бiрге елеулi болуы мүмкiн, бухгалтерлiк есеп жүйесi және iшкi бақылау көмегiмен алды алынбайтын, анықталмайтын немесе уақтылы түзетiлмейтiн есептер сальдосының немесе операциялар кластарының қателерiне жататын қауiп.

      6. Анықталмау қаупi - бұл жеке алғанда немесе өзге есептер сальдосы мен операциялар кластары қателерiмен бiрге алғанда елеулi болуы мүмкiн есептер сальдосындағы немесе операциялар кластарындағы қателердi аудиторлық процедуралар iс жүзiнде анықтай алмайтын қауiп.

      7. Бухгалтерлiк есеп жүйесi - бұл шаруашылық операцияларын қаржы құжаттарында рәсiмдеу жүзеге асырылатын бiрқатар процедуралар мен субъектiнiң жазбалары. Мұндай жүйелер операциялар және өзге оқиғалар туралы мәлiметтердi анықтайды, жинайды, талдайды, қайта санайды, саралайды, жазады және бередi.

      8. Iшкi бақылау жүйесi - бұл, басшылық саясатын қатаң сақтауды, активтердi қорғауды, қателер мен алаяқтықты анықтау мен алдын алуды, есеп жазбаларының дәлдiгi мен толықтығын және сенiмдi қаржы мәлiметтерiн уақтылы даярлауды қоса алғанда, субъект басшылығының қызметтi дұрыс және тиiмдi жүзеге асыру мақсатында қабылдаған саясаты мен iшкi бақылау процедуралары. Iшкi бақылау жүйесi бухгалтерлiк есеп жүйесiнiң қызметiне тiкелей қатысты мәселелердiң шеңберiнен шығып, мыналарды қамтиды:

      1) басшылықтың iшкi бақылау жүйесiне жалпы қатынасын, хабардарлығы мен әрекетiн және оның аталған субьект үшiн мәндiлiгiн білдiретін бақылау ортасы. Бақылау ортасы бақылаудың нақты процедураларының тиiмдiлiгiне әсер етедi. Мысалы бюджеттi бақылайтын қатаң бақылау ортасы, сондай-ақ iшкi аудиттiң тиiмдi қызметi бақылаудың нақты процедураларын едәуiр жетiлдiре алады. Дегенмен қатаң бақылау ортасы өздiгiнен iшкi бақылау жүйесiнiң жоғары тиiмдiлiгiн қамтамасыз ете алмайды. Бақылау ортасына әсер ететiн жағдайлар:

      басқару органдарының қызметі (директорлар кеңесi);

      басқару философиясы жөне басшылық қызметiнiң стилi;

      субъектiнiң ұйымдастыру құрылымы және басқару қызметін және жауапкершiлiктi бөлу әдiстерi;

      iшкi аудит қызметiн, кадр саясаты мен процедураны, сондай-ақ мiндеттердi бөлудi қосқанда бақылаудың басқарушылық жүйесi.

      2) бақылау процедуралары - субъект басшылығы нақты мақсаттар үшін iске қосқан бақылау ортасына қосымша саясатпен процедуралар. Бақылау процедураларына мыналар жатады:

      есептiлiк, шолу және салыстыруларды бекiту;

      жазулардың арифметикалық дәлдiгiн тексеру;

      бақылау жүйелерi және компьютерлiк ақпарат жүйелерiндегі орта, мысалы, компьютер бағдарламаларының өзгерiстерiне бақылау процедураларын орнату және мәлiметтер файлдарына ену жолымен;

      есеп регисторларын және айналым ведомостарын енгiзу және тексеру;

      құжаттарды бекiту және бақылау;

      iшкi мәлiметтердi сыртқы ақпарат көздерiмен салыстыру;

      ақша қаражатын, бағалы қағаздарды тауар-материалдык запастарды түгендеу нәтижелерiн есеп жазбаларымен салыстыру;

      активтер мен жазуларға тiкелей шығуды шектеу;

      қаржы нәтижелерiн сметамен салыстыру және талдау.

      9. Қаржы есептiлiгi аудитiнiң барысында аудитор қаржы есептiлiгiнiң бекiтiмдерiне қатысы бар бухгалтерлiк есеп және iшкi бақылау саясаты мен процедураларына ғана назар аударады. Бухгалтерлiк есеп және iшкi бақылау жүйесiнiң мұндай аспектiлерiн түсiну ажырамайтын қауiптi және iшкi бақылау қаупiн бағалаумен қатар өзге жағдайларды қараумен бiрге аудиторға:

      1) қаржы есептiлiгiнде орын алуы мүмкiн ықтимал елеулi қателердiң типтерiн анықтауға;

      2) елеулi қателердiң пайда болу қаупiне әсер ететiн факторларды ескеруге;

      3) тиiстi аудиторлық процедуралар жасауға мүмкiнiдiк бередi.

      10. Аудит кезiнде аудитор қаржы есептiлiгiндегi бекiтiм үшiн анықталмаудың тиiстi қаупiн, осы бекiтiмдер үшiн процедуралардың сипатын, мерзiмi мен көлемiн анықтау үшiн iшкi бақылау қаупiнiң (ажырамайтын қауiп бағасымен бiрге) алдын-ала бағасын ескередi.

      2. Ажырамайтын қауiп

      11. Аудиттiң жалпы жоспарын жасаған кезде аудитор ажырамайтын қауiптi қаржы есептiлiгi деңгейiнде бағалауы тиiс. Аудиттiң бағдарламасын жасағанда аудитор елеулi есептер сальдосымен және кластар операцияларымен мұндай бағаны бекiтiмдер дәрежесiнде салыстыруы немесе ажырамайтын қауiп бекiтiм үшiн жоғары деп болжауы керек.

      12. Ажырамайтын қауiптiң дәрежесiн бағалау үшiн аудитор көптеген факторларды бағалау мақсатымен кәсiптiк пайымдауды қолданады, мысалы:

      Қаржы есептiлiгi дәрежесiнде

      1) басшылықтың адалдығы;

      2) басшылықтың тәжiрибесi мен бiлiмi, сондай-ақ оның құрамындағы белгiлi кезеңдегi өзгерiстер, мысалы басшылықтың тәжiрибесiздiгi субъектiнiң қаржы есептiлiгiн даярлауға әсер етуi мүмкiн;

      3) басшылықты есептiлiктiң қателiгiне итермелейтiн белгiлi жағдайға байланысты басшылыққа әдеттен тыс қысым;

      4) субъект бизнесiнiң сипаты. Мысалы, оның өнiмдерi мен қызметiнiң техникалық ескiру мүмкiндiгi, оның капиталы құрылымының күрделiлiгi, байланысты жақтардың мәндiлiгi, сондай-ақ оның өндiрiс алаңдардың саны мен географиялық орналасуы;

      5) субъект жататын салаға әсер ететiн факторлар. Мысалы, саланың даму тенденцияларына және техника-экономикалық көрсеткiштерiне қарай анықталатын экономикалық жағдайлар мен бәсекелестiктер, сондай-ақ салада қабылданған технологияның, тұтынушылық сұранысының және есеп практикасының өзгеруi.

      Есеп сальдосы және операциялар кластары дәрежесiнде

      6) қателерге ұшырауы мүмкiн, мысалы, алдыңғы кезеңдерде түзетудi талап еткен есептер, немесе бағалаудың жоғары дәрежесiне байланысты (мысалы, күмәндi қарыздар бойынша резервтер жасау) қаржы-шаруашылық қызметiнiң бухгалтерлiк есебiнiң есепшоттары;

      7) сарапшыларды тартуды талап ететiн операциялардың және өзге

операциялардың күрделiлiгi;

     8) есептер сальдосын анықтау кезiндегi пайым дәрежесi;

     9) активтердiң шығындар мен ысырапқа ұшыраушылығы, Мысалы, ақша

қаражаты сияқты сұранысқа ие, немесе қозғалымды активтер;

     10) әсiресе есептi кезеңнiң аяғында немесе аяғына жақын әдеттен тыс

және күрделi операцияларды аяқтау;

     11) типтiк емес әдiспен жасалған немесе құжаттарды әдеттен тыс

өңдеуге байланысты операциялар.

     3. Бухгалтерлiк есеп және iшкi бақылау жүйелерi

     13. Бухгалтерлiк есеп жүйесiне қатысы бар iшкi бақылау мынадай

мақсаттарға жетуге жағдай туғызады:

     1) басшылықтың жалпы және арнаулы өкiмiмен операцияларды iске асыру;

     2) белгiленген талаптарға сай қаржы есептiлiгiн даярлауға мүмкiндiк

беру үшін барлық операциялар мен өзге оқиғаларды тиiстi есептерде және

тиiстi есептi кезеңдерде дәл сомада уақтылы есепке алу;

     3) активтер мен жазбаларға тек басшылықтың өкiмi бойынша қол жеткiзу

мүмкiндiгi;

      4) есептелген активтердi қолда бар активтермен белгiлi бiр уақыт аралығында салыстыру, ал барлық сәйкессiздiкке қатысты тиiстi шаралар қабылдау.

      Iшкi бақылауға тән шектеулер

      14. Бухгалтерлiк есеп пен iшкi бақылау жүйесi, оларға тән шектеулердiң болуына байланысты, басшылыққа iшкi бақылаудың алдына қойылған мiндеттердiң орындалғанына сенiмдi дәлел бере алмайды. Ондай шектеулерге мыналар енедi:

      1) басшылықтың әдеттегi талабы iшкi бақылауға жұмсалған шығынның күтiлетiн пайдалы тиiмдiліктен аспауына саяды;

      2) ішкi бақылаудың процедураларының көбi әдеттен тыс сипаттағы емес, әдеттегi операцияларға бағытталған;

      3) адамдық фактор салдарынан қате жiберу мүмкiндiгi (салақтық, алаңғасарлық, пайымдау қателiгi, кейбiреудiң нұсқауды дұрыс түсiнбеуi);

      4) басшылық мүшесiнiң немесе қызметкерлердiң сыртқы жақтармен немесе субъектiнiң iшiнде өзара келiсу жолымен iшкi бақылау процедурасынан тайқақтау;

      5) iшкi бақылауды қамтамасыз етуге жауапты адамның өз қызмет бабын пайдалануы, мысалы iшкi бақылау процедурасын сақтауға мән бермейтiн субъект басшылығы мүшесi;

      6) шарттардың өзгеруiнен процедуралардың талапқа жауап бермеуi, содан барып процедураны сақтаудың бұзылу мүмкiндiгi.

      Бухгалтерлiк есеп пен iшкi бақылау жүйесiн түсiну

      15. Аудиттi жоспарлау жөнiндегi шараларды жүзеге асыру мақсатында аудитор бухгалтерлiк есеп және iшкi бақылау жүйелерi туралы түсiнiк ала отырып, бухгалтерлiк есеп және iшкi бақылау жүйесiн ұйымдастыру, сондай-ақ олардың жұмысы жайында бiлiм алады. Мысалы аудитор есеп жүйесi арқылы бiрнеше операцияны тексеретiн толассыз тестi орындай алады. Егер iрiктеп алынған операциялар бухгалтерлiк есеп жүйесiне тән болса, онда бұл процедура бақылау тестiнiң бiр бөлiгi саналуы мүмкiн. Аудитор орындайтын толассыз тестiң сипаты мен көлемi сондай, кейде олар iшкi бақылау қаупiн бағалау үшiн тиiстi, жеткiлiктi дәрежедегi аудиторлық дәлелдеменi қамтамасыз ете алмауы мүмкiн.

      16. Аудитордың бухгалтерлiк есеп және iшкi бақылау жүйелерi туралы түсiнiк алу мақсатында атқарған процедураларының сипаты, мерзiмi және көлемi өзге факторлармен қатар, мыналарға байланысты:

      1) субъектiнiң құрылымы мен оның компьютер жүйесiнiң көлемi мен күрделiлiгi;

      2) мәндiлiк түсiнiгi;

      3) қолданымдағы iшкi бақылау типi;

      4) субъектiнiң iшкi бақылау бойынша құжаттарының сипаты;

      5) ажырамайтын қауiптiң аудиторлық бағасы.

      17. Әдетте аудитордың аудит үшiн жеткiлiктi бухгалтерлiк есеп және iшкi бақылауды түсiнуi алдын-ала тәжiрибе арқасында қалыптасады және төмендегiлермен толықтырылуы мүмкiн:

      1) басшылықтың тиiстi мүшелерiнен, субъектiнiң бақылаушы және басқа

ұйымдастырушылық дәрежедегi қызметкерлерiнен сұрап бiлу түрлi нұсқаулар

блок-схемалар сияқты клиент құжаттарына жүгiну;

     2) бухгалтерлiк есеп және iшкi бақылау құжаттары мен жазбаларын

тексеру;

     3) компьютерлiк операцияларды ұйымдастыру, басшылық құрам және

операцияларды өңдеу сипатына бақылауды қоса алғанда, субъектiнiң қызметi

мен операцияларына бақылау жасау.

     Бухгалтерлiк есеп жүйесi

     18. Аудитор бухгалтерлiк есеп жүйесi туралы мына төмендегiлердi

анықтауға және бiлуге жеткiлiктi түсiнiк алуы керек:

     1) субъект қызметiндегi операциялардың негiзгi кластары;

     2) операцияларды бастау әдiстерi;

     3) мәндi есеп жазбалары, растаушы құжаттар және қаржы есептерiндегi

баптар;

     4) бухгалтерлiк есеп процесi және мәндi операциялар мен өзге

оқиғалардың басынан бастап оларды қаржы есептiлiгiне енгiзгенге дейiн

қаржы есептiлiгiн жасау.

     Бақылау ортасы

      19. Аудитор бақылау ортасы туралы оған директорлар кеңесi мүшелерi мен басшылықтың қатынасын, олардың хабардарлығы мен ішкi бақылауға қатысты әрекеттерiн және солардың субъект үшін мәндiлiгiн бағалауға жеткiлiктi түсiнiк алуы керек.

      Бақылау процедуралары

      20. Аудит жоспарын жасау үшiн аудитор бақылау процедуралары туралы жеткiлiктi түсiнiктер алуы тиiс. Бұл жағдайда аудитор бақылау ортасын және бухгалтерлiк есеп жуйесiн зерттеу барысында бақылау процедураларын қосымша зерттеу қажеттiгiн анықтау үшін алынған бақылау процедураларының бар немесе жоқтығы туралы білiмдi ескеруi керек. Бақылау процедуралары бақылау ортасымен және бухгалтерлiк есеп жүйесiмен тығыз байланыста болатынына орай аудитор бақылау ортасы және бухгалтерлiк есеп жүйесi туралы түсiнiк алу процесiнде бақылау процедуралары жөнiнде белгiлi бiлiм ауқымын алады. Мысалы қолма-қол ақшамен жұмыс аспектiсiндегi бухгалтерлiк есеп туралы түсiнiк алғанда қалдықтар банк есебi бойынша тексерiлетiн-тексерiлмейтiнi белгiлi болады. Әдетте аудиттiң жалпы жоспарын жасау әрбiр қаржы есебi пайымы үшiн әрбiр есептер сальдосында және операция класында бақылау процедурасын түсiнудi талап етпейдi.

      4. Ішкi бақылау қаупi

      Ішкi бақылау қаупiн алдын-ала бағалау

      21. Iшкi бақылау қаупін алдын-ала бағалау қателердi болдырмау, анықтау мен түзетуге бағытталған субъектiнiң бухгалтерлiк есеп және iшкi бақылау жүйесiнiң тиiмдiлiгiн бағалау болып табылады. Бухгалтерлiк есеп пен iшкi бақылаудың кез келген жүйесiне тән шектеулерге сәйкес iшкi бақылау қаупi үнемi болып отырады.

      22. Бухгалтерлiк есеп пен iшкi бақылау жүйесi туралы түсiнiк алған соң аудитор әрбiр елеулi есептер сальдосы немесе операциялар класы бойынша iшкi бақылау қаупiнiң алдын-ала бағасын жасауы керек.

      23. Аудитор әдетте iшкi бақылау қаупiн кейбiр немесе барлық пайымдаулар үшiн жоғары бағалайды, егер:

      1) бухгалтерлiк есеп және iшкi бақылау жүйесi тиiмсiз;

      2) бухгалтерлiк есеп және iшкi бақылау жүйелерi тиiмдiлiгiн бағалау алынатын пайдаға қарағанда көп шығынды талап ететiн болса.

      24. Қаржы есептерiндегi пайымдауларға қарағанда iшкi бақылау қаупiн алдын-ала бағалау жоғары болады, егер аудитор:

      1) елулi қателердi болдырмау, анықтау және түзеуге бағытталған басшылықтың пайымдауларына қатысты iшкi бақылау процедураларын анықтай алатын болмаса;

      2) бағалауды растау үшiн iшкi бақылау тестiн жүргiзудi жоспарламаса.

      Ішкi бақылау қаупiн түсiну мен бағалауды көрсететiн құжаттар

      25. Аудитор өзінің жұмыс құжаттарында мыналарды көрсетуi керек:

      1) субъектiнiң бухгалтерлiк есеп және iшкi бақылау жүйелерi туралы алынған түсiнiк;

      2) iшкi бақылау қаупiнiң бағалануы. Егер iшкi бақылау қаупi жоғарыдан кем бағаланатын болса аудитор өзiнiң құжаттарында өз шешiмдерiнiң дәлелдемесiн көрсетуi керек.

      26. Бухгалтерлiк есеп және iшкi бақылау жүйелерiне қатысты мәлiметтердi құжаттаудың түрлi әдiстерi бар. Нақты әдiстi таңдап алу аудитордың өз қалауына байланысты. Жекелей және аралас қолданылатын әдеттегi әдiстерге сипаттама есептер, анкеталар, тексеру қорытындылары ведомостары және блок-схемалар жатады. Құжаттардың түрлерi мен көлемi субъектiнiң көлемi мен күрделiлiгiне, бухгалтерлiк есеп және iшкi бақылау жүйелерiнiң сипатына байланысты. Әдетте, бухгалтерлiк есеп және iшкi бақылау күрделiрек, аудиторлық процедуралар көлемдiрек болған сайын аудитор құжаттарының көлемi де үлкен.

      Бақылау тестерi

      27. Бақылау тестерi тиiмдiлiктiң аудиорлық дәлелдемелерiн алу үшiн жасалады:

      1) бухгалтерлiк есеп және iшкi бақылау жүйелерiнiң құрылымы, яғни осы құрылым елеулi қателердi болдырмау немесе анықтау және түзету мақсаттарына қаншалықты сай келедi;

      2) iшкi бақылаудың барлық тексеру кезеңiнде жұмыс iстеуi.

      28. Бухгалтерлiк есеп және iшкi бақылау жүйелерiн түсiну мақсатында атқарылатын кейбiр процедуралар арнайы бақылау тестерi ретiнде жоспарланбауы мүмкiн. Алайда сонымен қатар белгiлi пайымдауларға қатысты құрылымдардың тиiмдiлiгi жөнiнде де, iшкi бақылаудың қызметi жөнiнде де аудиторлық дәлелдемелер берiп, соған орай бақылау тестерi ретiнде қызмет ете алады. Мысалы қолма-қол ақшамен байланысты бухгалтерлiк есеп және iшкi бақылау жүйелерiн зерттеу процесiнде аудитор сұрау салу және байқау жүргiзу көмегiмен банк есептерiн бақылау салыстырулары арқылы тиiмдiлiктiң аудиторлық дәлелдемелерiн ала алады.

      29. Егер аудитор бухгалтерлiк есеп және iшкi бақылау жүйелерi туралы түсiнiк алу мақсатында атқарылатын процедуралар, сондай-ақ белгiлi бiр қаржы есептiлiгi пайымдауларына қатысты ұйымның және саясат пен процедуралардың тиiмділігiнiң сәйкестiгi туралы аудиторлық дәлелдемелер бередi деген шешiмге келсе, онда аудитор бұл аудиторлық дәлелдемелердi егер олар жоғарыдан кем бағаланған iшкi бақылау қаупiн бағалауды растауға жеткiлiктi болып табылған жағдайда пайдалана алады.

      30. Бақылау тестерiне мыналар ене алады:

      1) iшкi бақылаудың дұрыс қызмет iстейтiнiне дәлелдемелер алу үшiн операцияларды және басқа оқиғаларды растайтын құжаттарды тексеру;

      2) iшкi бақылауға қатысты сұраулар жүргiзу және iз қалдырмайтын iшкi бақылау процедураларына бақылау жасау, Мысалы болжамды орындаушыларды ғана емес, әрбiр қызметтi нақты атқарушыларды анықтағанда;

      3) iшкi бақылау процедурарларын қайталап атқару, Мысалы субъектiлердiң дұрыс атқарғандығын растау үшiн банк есептерi бойынша салыстыру жасау.

      31. Аудиторға iшкi бақылау қаупiнiң жоғарыдан кем ретiнде анықталатын кез келген бағасын растау үшiн бақылау тестінің көмегiмен аудиторлық дәлелдеме алу қажет. Iшкi бақылау қаупiнiң бағасы неғұрлым төмен болған сайын, аудиторға бухгалтерлiк есеп және iшкi бақылау жүйелерiнiң құрылымы мен қызметiнiң тиiмділігiне қатысты көбiрек растаулар алу қажет.

      32. Iшкi бақылау қызметiнiң тиiмділігiне дәлелдемелер алғанда аудитор оңы қолдану әдiсiн,оны қолданудың белгiлi кезеңдегi үздiксiздiгiн,оны кiм атқарғанын ескередi. Сонымен қатар, тиiмдi жұмыс принципі ауытқушылықтың болуын да мойындайды. Белгiленген бақылаудан ауытқулар iшкi бақылау жүйесiнде негiзгi болып табылатын қызметкерлердiң өзгеруi,операциялар санындағы науқандық құбылулар, адам факторы салдарларынан болады. Ауытқуларды анықтаған соң аудитор сол тармақтар бойынша анықтамалар iздейдi, атап айтқанда iшкi бақылауда негiзгi мiндет атқарған қызметкердiң ауысқан мерзiмiн анықтайды. Мұнан кейiн аудитор бақылау тестi тиiсiнше өзгерiстер және ауытқулар кезеңдерiн қамтығанына көз жеткiзуi керек.

      33. Компьютерлiк ортада бақылау тестiнiң мақсаты сол әдеттегi орта күйiнде қалады, алайда кейбiр аудиторлық процедуралар өзгеруi мүмкiн. Аудитор аудиттiң компьютерлiк техникасын қажет деп табуы, немесе соған басымдық беруi мүмкiн. Мұндай техниканы, егер бухгалтерлiк есеп және iшкi бақылау жүйелерi бухгалтерлiк есептiң компьютерлiк жүйесiне бағдарланған iшкi бақылау процедураларын орындауды құжаттық жағынан растайтын дәлелдеменi бермейтiн болған жағдайда ғана пайдалануға болады.

      34. Ішкi бақылау тестерiнiң нәтижелерiне сүйене отырып аудитор iшкi бақылау құрылымы мен оның қызметi iшкi бақылау қаупiнiң алдын-ала бағасына қаншалықты сай келетiнiн бағалауы керек. Ауытқуларды бағалау нәтижеде аудитордың iшкi бақылау қаупiнiң бұрын анықталған дәрежесiн қайта қарау жөнiнде шешiм қабылдауына әкелуi мүмкiн. Мұндай жағдайда аудитор жоспарланған процедуралардың сипатын, мерзiмiн және көлемiн түбiрiмен өзгертуi керек.

      Аудиторлық дәлелдеменiң сапасы мен уақтылылығы

      35. Аудиторлық дәлелдемелердiң белгiлi турлерi өзгелерiмен салыстырғанда барынша сенiмдi болады. Әдетте аудиторлық байқау тек сұрау салуға қарағанда барынша сенiмдi аудиторлық дәлелдемелер бередi. Мысалы аудитор бақылау процедураларын қолданушы адамдарды бақылау, немесе тиiстi қызметкерлерге сұрау салу арқылы мiндеттердiң дұрыс бөлiнуi туралы аудиторлық дәлелдемелер ала алады. Алайда байқау сияқты бақылау тестiнiң көмегiмен алынған аудиторлық дәлелдемелер тек процедураны қолдану сәтiне қатысты. Аудитор бұл процедураларды өзге уақыт кезеңдерiне қатысты аудиторлық дәлелдемелер беретiн басқа да бақылау тестерiмен толықтыруды қажет деп табуы мүмкiн.

      36. Аудиторлық дәлелдемелердiң сәйкестiгiн анықтау кезiнде iшкi бақылау қаупi туралы қорытындыларды растау мақсатында аудитор алдыңғы тексерулер барысында алынған аудиторлық дәлелдемелердi ескере алады. Жылдан жылға жалғасып келе жатқан жобада аудитордың бұрыннан алынған бухгалтерлiк есеп және iшкi бақылау жүйелерi туралы мәлiметтерi болады, алайда оған алған бiлiмiн жетiлдiру, және бақылаудағы кез келген өзгерiстер жөнiнде қосымша аудиторлық дәлелдемелер алу қажеттiгi туралы мәселенi қарау керек болады. Алдыңғы тексерулер кезiнде атқарылған процедураларға жүгiнбес бұрын, осы сенiмнiң пайдасына аудиторлық дәлелдемелер алу керек. Аудиторға өзiнiң алдындағы аудиторлар уақытына қатысты бухгалтерлiк есеп және iшкi бақылау жүйелерiнiң кез келген өзгерiстерiнiң сипатына, мерзiмi мен дәрежесiне байланысты аудиторлық дәлелдемелердi алу және соларға сенiм дәрежесiн бағалау керек. Мұндай процедураларды атқарған кезден берi өткен уақыт қаншалықты ұзақ болған сайын олардың сенiмдiлiк дәрежесi де кеми түседi.

      37. Аудитор iшкi бақылау процедуралары барлық кезең бойында пайдаланылды ма, соны ескеруi керек. Егер бақылаудың әртүрлi процедуралары әртүрлi уақыт кезеңдерiнде пайдаланылған болса, онда аудитор олардың әрқайсысын жеке қарастырады.Iшкi бақылаудың белгiлi уақыт кезеңдерiне шығуы сол кезеңдегi операциялар мен өзге де оқиғаларға қатысты процедуралар сипатының, мерзiмi мен көлемiнiң жеке есебiн талап етедi.

      38. Аудитор кезең аяқталғанға дейiнгi аралықта қатынасу кезiнде кейбiр бақылау тестерiн орындай алады. Алайда аудитор тексерiлетiн кезеңнiң аяғына дейін қалған уақыт бойына қосымша дәлелдемелердi алу қажеттігiн есептемейiнше, мұндай тестердiң нәтижесiне үмiт арта алмайды. Бұл жағдайда мына факторлар есепке алынады:

      1) аралық тестердiң нәтижелерi;

      2) тексерiлетiн кезеңнiң қалған ұзақтығы;

      3) қалған тексерiлетiн кезең бойына бухгалтерлiк есеп пен iшкi бақылау жүйелерiнде кез келген өзгерiс болды ма;

      4) операциялардың және басқа оқиғалардың, сондай-ақ қолда бар есептер сальдосының сипаты мен мәндiлiгi;

      5) бақылау ортасы, ең бастысы басшылық бақылау;

      6) аудитор атқаруға жоспарлаған мәндi процедуралар.

      Iшкi бақылау қаупiн түпкiлiктi бағалау

      39. Мәндi процедуралар және басқа алынған дәлелдемелер нәтижелерi негiзiнде аудит бойынша қорытынды жасар алдында iшкi бақылау қаупiнiң бағалануы расталғанын ескеру керек.

      5. Ажырамайтын қауiп пен iшкi бақылау қаупi бағалары

         арасындағы өзара тәуелдiлiк

      40. Басшылық ажырамайтын қауiптi тудыратын жағдайларға көбiне қателердi болдырмау, анықтау мен түзеуге әсер ететiн бухгалтерлiк есеп және iшкi бақылау құрылымдарын құру жолымен жауап бередi. Сондықтан да көп жағдайда ажырамайтын қауiп пен iшкi бақылау қаупi өзара тығыз тәуелдiлiкте болады. Мұндай жағдайда аудитордың ажырамайтын қауiп пен iшкi бақылау қаупiн бiр-брiнен бөлек бағалауға талпынысы дұрыс болмауы мүмкiн.Бұл жағдайда аудиторлық қауiптi аралас бағалау көмегiмен дәл анықтауға болады.

      6. Анықталмау қаупi

      41. Анықталмау қаупiнiң дәрежесi елеулi аудиторлық процедураларға байланысты. Iшкi бақылаудың аудиторлық қаупiн бағалау анықталмау қаупiн кемiту мақсатында атқарылатын ажырамайтын қауiптi бағалаумен қатар, аудиторлық процедурарлардың сипатына, мерзiмi мен көлемiне әсер етедi, яғни аудиторлық қауiптi қажеттi төменгi дәрежеге жеткiзедi. Белгiлi дәрежеде анықталмау қаупі әрқашан, тіптi аудитор есептер сальдосын немесе операциялар кластарын 100 процент тексеруге тиiс болса да сақталады, өйткенi аудиторлық дәлелдемелердiң басым бөлiгi қорытындылау емес, сендiру сипатында болады.

      42. Аудиторға аудиторлық қауiптi қажеттi дәрежеге дейiи кемiтуге қажеттi елеулi процедурулардың сипатын, мерзiмi мен көлемдерiн анықтаған кезде ажырамайтын қауiп пен iшкi бақылау қаупiнiң белгiленген дәрежесiн есепке алу керек. Осыған байланысты аудитор мыналарды жоспарлайды:

      1) елеулi процедуралардың сипаты, мысалы субъектiлердiң сыртындағы тәуелсiз жақтарға қатысты барынша бағытталған тестердi пайдалану, немесе аналитикалық процедураларға қосымша ретiнде операциялар мен есептер сальдоларының тестерiн бөлшектi негiзде талдау;

      2) елеулi процедуралардың мерзiмдерi, мысалы ерте сатыларға қарағанда, оларды кезеңнiң соңында атқару артығырақ;

      3) елеулi процедуралардың көлемi, мысалы көлемi үлкен өнiмдердi пайдалану.

      43. Анықталмау қаупi мен ажырамайтын қауiптiң аралас дәрежесi және iшкi бақылау қаупi арасында керi байланыс болады. Мысалы егер ажырамайтын қауiп пен iшкi бақылау қаупi жоғары болса, аудиторлық қауiптi қажеттi төмен дәрежеге дейiн кемiту үшiн анықталмау қаупi төмен болуы керек. Екiншi жағынан ажырамайтын қауiп пен iшкi бақылау қаупі төмен болса, онда аудитор анықталмаудың барынша жоғары дәрежесiн белгiлеп, сол арқылы аудиторлық қауiптi қажетті төменгi дәрежеге дейiн кемiте алады. Қосымшада аудиторлық қауiп бөлiктерiнiң өзара қатыстылығы келтiрiлген.

      44. Бақылау тестерi мен елеулi процедуралар мақсаттары жағынан айырмаланса да, бiр процедураны атқару екiншi бiреуiнiң мақсатына жетуiне жағдай жасауы мүмкiн. Елеулi процедураларды жүргiзу барысында анықталған қателер аудиторды iшкi бақылау қаупiнiң алдыңғы бағасын өзгертуге мәжбүр етуi мүмкiн.

      45. Ажырамайтын қауiп пен iшкi бақылау қаупiнiң бағаланған дәрежелерi аудитордың кез келген елеулi процедураларды атқару қажеттiгiн болдырмау үшiн жеткiлiктi мөлшерде төмен бола алмайды. Кез келген жағдайда ажырамайтын қауiп пен iшкi бақылау қаупiнiң дәрежесiне қарамастан, аудитор елеулi есеп сальдолары және операциялар кластары үшiн кейбiр елеулi процедураларды атқаруы керек.

      46. Аудиторлық қауiптiң құрамдас бөлiктерiн аудиторлық бағалау аудит барысында өзгеруi мүмкiн, өйткенi елеулi процедуралар атқарылу барысында аудиторға ол ажырамайтын қауiп пен iшкi бақылау қаупiн алғаш бағалағандағыдан бiршама өзгеше мәлiметтер түсуi мүмкiн. Мұндай жағдайда аудиторға ажырамайтын қауiп пен iшкi бақылау қаупiн бағалаудың модификациясын еске ала отырып, жоспарланған елеулi процедураларды да модификациялау қажет болады.

      47. Ажырамайтын қауiп пен iшкi бақылау қаупiнiң дәрежесi қаншалықты жоғары болған сайын аудиторға көп елеулi процедуралар атқару барысында соншалықты көп дәлелдеме алу керек болады. Егер ажырамайтын қауiп пен iшкi бақылау қаупi жоғары бағаланатын болса, аудиторға елеулi процедуралар анықталмау қаупiне, аудиторлық қауiптi қажеттi дәрежеге дейiн кемiтуге жеткiлiктi дәлелдеме бере ала ма дегендi ескеруi керек. Егер аудитор қолда бар есептер сальдолары мен операциялар кластары үшiн қаржы есептiлiгiндегi пайымдауларға қатысты анықталмау қаупi қажеттi төменгi дәрежеге дейiн кемiтiлуi мүмкiн еместiгiн анықтаса, онда аудитор шартты пiкiр бiлдiруге, немесе пiкiр бiлдiруден бас тартуға тиiс.

      7. Кiшi бизнестегi аудиторлық қауiп

      48. Аудиторға iрi және шағын субъектiлердiң қаржы есептілiктерi бойынша пiкiр бiлдiру үшiн бiрдей дәрежеде сенiмдiлiкке жету керек. Алайда iрi субъектiлерге қатысты көптеген iшкi бақылау жүйелерi шағын субъектiлерде пайдалануға тиiмдi бола бермейдi. Мысалы шағын субъектiлерде бухгалтерлiк есеп процедураларын құжаттарды өңдеумен және сақтаумен бiрдей айналысатын бiрнеше қызметкер жүргiзуi, сөйтiп мiндеттердi бөлiсу болмауы немесе қатаң шектелген болуы мүмкiн. Мiндеттердi сәйкестiкпен бөлiспеу кейбiр жағдайларда басшылық бақылауының күштi жүйесiмен толықтырылады. Мұндайда иесi /басқарушы/ тарапынан iшкi бақылау процедуралары оның субъект туралы жеке бiлiмiмен және операцияларға тiкелей қатысуымен толықтырылады. Мiндеттердi бөлiсу мүмкiндiгi шектеулi, ал басшылық бақылауға қатысты аудиторлық дәлелдемелер болмаған жағдайда аудитордың қаржы есептiлiгi бойынша пiкiрiн растайтын аудиторлық дәлелдемелер тек қана елеулi процедураларды атқару жолымен алынуы мүмкін.

      8. Кемшiлiктер туралы хабарлау

      49. Бухгалтерлiк есеп пен iшкi бақылау жүйелерiн және бақылау тестерiн түсiнудiң нәтижесi-аудиторға жүйелердегi кемшiлiктердiң белгiлi болуы. Аудитор тиiстi дәрежедегi басшылықты мүмкiндiгiнше ерте және қажеттi жауапкершiлiкпен бухгалтерлiк есеп және iшкi бақылау жүйелерiнiң құрылымындағы, қызметiндегi анықталған елеулi кемшiлiктер туралы хабарландыруға тиiс. Басшылық елеулi кемшiлiктер туралы жазбаша түрде хабарландырылады. Алайда аудитор ауызша түрде айтуды қолайлы көрсе, бұлардың бәрi аудиторлық жұмыс құжаттарында көрсетiледi. Мұндай хабарламаларда аудиторға тек аудит барысында белгілi болған кемшiлiктер ғана көрсетiлгенi және аудиттiң iшкi бақылаудың басқару мақсатына сәйкестiгiн анықтау үшін жасалмағаны айтылады.

      9. Мемлекеттiк сектор субъектiлерi қаржы есептiлiгiнiң аудитi

      50. Осы Ереженiң /стандарт/ 8 тармағына байланысты аудитор мемлекеттiк сектордағы субьектiлердiң басқарушылық мақсаттарына қоғам мүдесi алдындағы жауапкершілiк әсер етуi мүмкiн екенiн ескеруi керек. Бұл мақсаттар сондай-ақ нормативтiк құқықтық актiлер мақсаттарымен, оның iшiнде министрлiктер мен ведомстволар актiлерiмен толығуы мүмкiн. Бұл мақсаттардың көзi мен сипаты бақылау проңедуралары тиiмдiлiгiн бағалауда ескерiлуi керек.

      51. Осы Ереженiң /стандарт/ 9 тармағында қаржы есептiлiгi аудитi кезiнде аудитор қаржы есептiлiгi пайымдауларына қатысы бар бухгалтерлiк есеп пен iшкi бақылау саласындағы саясатпен және процедурарлармен кездесетiнi айтылған. Тiптi мемлекеттiк сектор қаржы есептiлiгi аудитiң атқару кезiнде аудиторлар көбiне бақылау процедураларына байланысты қосымша мiңдеттемелер алады. Жекеменшiк сектордың қаржы есептiлiгi аудитiне қарағанда мұнда бақылау процедураларының шолуы кеңiрек және

егжей-тегжейлi болуы мүмкiн.

     52. Осы Ереженiң /стандарт/ 49 тармақшасы кемшiлiктер туралы

хабарлауға қатысты. Мұнда мемлекеттiк сектор аудиторлары үшiн есептiлiкке

байланысты қосымша талаптар болуы мүмкiн. Мысалы аудит кезiнде қаржы

есептiлiгiнде анықталған iшкi бақылаудағы кемшiлiктердi заң немесе үкiмет

органдарына хабарлау.

                                        Қосымша

      Аудиторлық қауіп құрамдас бөліктерінің өзара тәуелділігін көрсету

     Кесте ажырамайтын қауіп пен ішкі бақылау қаупінің бағалану дәрежесіне

орай анықталмау қаупінің қолайлы дәрежесінің қалай өзгеретінін көрсетеді.

\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

                           !   Ішкі бақылау қауіпінің дәрежесі:

                           !\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

                           !  Жоғары    !    Орта     !  Төмен

\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_!\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_!\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_!\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

Ажырамайтын        !Жоғары !Ең төмен    !Төменірек    !  Орта

қауіп              !Орта   !Төменірек   !Орта         ! Жоғарырақ

дәрежесі           !Төмен  ! Орта       !Жоғарырақ    !Ең жоғары

\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_!\_\_\_\_\_\_\_!\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_!\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_!\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

     Кестенің көлеңкеленген бөлігі анықталмау қаупіне жатады.

     Анықталмау қаупі мен ажырамайтын қауіп және ішкі бақылау қаупі

арасында кері байланыс болады. Мысалы ажырамайтын қауіп пен ішкі бақылау

қаупі жоғары болса, онда аудиторлық қауіпті қажетті төмен дәрежеге кеміту

үшін анықталмау қауіпінің қолайлы дәрежесі төмен болуы керек. Екінші

жағынан, егер ажырамайтын қауіп пен ішкі бақылау қаупі төмен болса, онда

аудитор өзі аудиторлық қауіпті қажетті төмен дәрежеге кеміту жолымен

анықталмаудың жоғары қаупін қабылдай алады.

     Оқығандар:

        Омарбекова А.Т.

        Икебаева Ә.Ж.

 © 2012. Қазақстан Республикасы Әділет министрлігінің «Қазақстан Республикасының Заңнама және құқықтық ақпарат институты» ШЖҚ РМК