

ӘОЖ 336

Б.Ш. Алтаев

Әл Фараби атындағы Қазақ ұлттық университеті, Қазақстан, Алматы қ.

E-mail: beibutaltayev@mail.ru

Есептелінген бағалаулар аудиті

Андатпа. Есептелген бағалаулардың ұйым экономикасындағы, сонымен қатар сыртқы пайдаланушылар үшін маңыздылығын ескере келіп, оның пайда болу, қаржылық есептілікте дұрыс бағалануы мен ашылып көрсетілуіндегі аудиттің орны, тексерілу әдістемесі мен әділ құнды анықтау мәселелері қарастырылған. Сонымен қатар есептелінген бағалаулар аудитінің маңызды ауытқуларының тәуекелділігін анықтау; маңызды ауытқулар мен оларды топтастырылу тәуекелділігін бағалау; бағалаулардың негізділігін анықтау және қабылданған ауытқуды зерттеу тәсілдері келтірілген.

Түйін сөздер: есептелген бағалаулар, аудитордың бағалау диапазоны, бағалану белгісіздігі, әділ құн мен есептеліп бағаланған құн арасындағы айырма.

Аудиттің халықаралық стандарттарының (АХС) 540-стандартына сәйкес (1) «әділ құнның бухгалтерлік бағалауы, олардың ашылуына сәйкес бухгалтерлік бағалаудың аудиті» нарық экономикасындағы іскерлік операциялардың қорытындысының белгіздігіне сәйкес қаржылық есептіліктің кейбір баптарының нақты мәнін анықтау мүмкіндігінің болмауынан туындайды.

Есептелінген бағалаулардың пайда болуының негізгі экономикалық себептерінің тобына:

- көптеген жағдайда анықтау ерекшеліктеріне байланысты, қаржылық есепте көрсетілген осы баптың әділ бағалануы талап етіліп, бірақ қаржылық есептің ұсынылып ашылу негіздерінде арнайы тәсілдердің көрсетілмеуі (дебиторлық берешектердің, негізгі құралдардың құнсыздануы, қорлардың әділетті бағамен бағалану қажеттігі, т.б.);

- есептеуге қатысатын ақпараттар легінің мәні мен мағына деңгейінің алшақтығы (дебиторлық берешектердің құнсыздануының белгілі бір мерзімдерге байланыстырылуы (45,90 күн) немесе қарым-қатынастар үзілген күннен бастап күнделікті, декада, ай сайын есептеу қажеттілігі мен есептеуге алынатын қойылым деңгейлерінің қайта қаржыландыру, несиенің қойылымы мен тиімді қойылымының арасында болуынан, т.б.);

- бағалану мақсатының қаржылық есептілік жарғыларына, олардың құрамдас бөліктеріне және кей жағдайларда осы кезеңде болған

кейбір операциялар мен бизнес әрекеттеріне (табысты мойындау принциптерінің қаржылық есеп пен салық есебіндегі ерекшеліктерінен) байланыстылығы;

- әділ құн мен есептеліп бағаланған құн арасындағы айырма қаржылық есептілікті бұрмалау деп табылмайтындығынан;

- кез келген белгілі бір датаға анықталған әділ құн, уақыт өткеннен кейінгі оқиғалар мен әрекеттерге байланысты өзгеріске ұшырайтындығы жатады.

Аудиттің мақсаты мен алдына қойылатын талаптары:

- есептелінген бағалаулар аудитінің мақсаты – ұйым бухгалтериясы тарапынан олардың өз бетінше анықтаған саясаты мен бағыты негізінде есептелініп анықталған көрсеткіштерінің бағалануының қаржылық есеп пен есептілікте әдістемелік, анықталу және ашылып ұсынылу тарапынан дұрыстығына пікір білдіру.

Аудиттің алдына қойылатын талаптар:

- есептелінген бағалаулар құрамы, құрамдас бөліктеріне енетін элементтердің дұрыс анықталуын тексеріп, олардың арасындағы себеп-салдарлық байланысты анықтау және құрылымдық негіздерінің есеп саясаты мен халықаралық қаржылық стандарттарының талаптарына сәйкестігін тексеру.

- есептелінген бағаланулардың бухгалтерлік есепте және қаржылық есептілікте көрсетілуін анықтау;

- есептелінген бағалануларды нақты анықтау тәсілдері толығынан анықталмағандығын ескере отырып, аудит жүргізу уақытына сәйкес осы көрсеткіштердің дұрыс бағалану мүмкіндіктерін анықтау арқылы аудиттің пікірін қалыптастыру.

АХС есептелінген бағалауда пайдаланылатын негізгі түсініктер:

- есептелінген баға – нақты есептеу тәсілі анықталмаған жағдайда пайдаланылатын ақша шамасындағы жуықтап алынған мән. Бағаланатын мәннің әділ шамасын анықтауда, бағалаудың белгісіздігі жағдайында, басқа да керек мәндерді анықтау қажеттігі туындауына және бағалану талап етілгенде пайдаланылады. АХС есептелінген бағаның тек әділ құны керек деп тапса «есептелінген бағаның әділ құны» түсінігін пайдаланған жөн;

- аудитордың нүктелі бағалауы немесе аудитордың бағалау диапазоны – аудиторлық дәлелдеу негізінде анықталған сома немесе соманың нүктелік шашырау (ауытқу) бағалануының диапазоны;

- бағалану белгісіздігі – есептелінген бағалануға қатысты бағалану деңгейінің нақты мәніне сәйкес болмауы;

- ұйым басшылығының бұрын кесіп-пішілген ойына сәйкестендіруі – ұйым басшыларының ақпаратты дайындау мен ұсыну кезіндегі дербестік қағидасын ұстамауы;

- ұйым басшылығының нүктелі бағалауы – ұйым басшыларының есептелінген баға ретінде қаржылық есептілікке ұсыну үшін мойындалып таңдап алған сомасы;

- есептелініп бағалау нәтижесі – қаржылық есепте жүргізілген операциялардың, болған іс әрекеттердің, қарастырылған жағдайлар негізінде есептелініп алынған бағалау.

Қазіргі уақытта пайдаланылып жүрген «есептелінген бағалаулар» деп қабылданған термин, өз бастауын ХАС 2000 жылғы ұсынылған тек бір ғана 540-стандарттың мәтінінде «бухгалтерлік бағалаулардың аудиті» деп қарастырылған болса, кейінде ХАС 540 «есептелінген бағалаулар» және 545 «әділ құнның бағалануы мен ашылуының аудиті» (2006 ж.) стандарттарына сәйкес осы түсінікте пайдаланылып, ал стандарттың 2008 ж. қабылданған негізінде ешқандай өзгеріссіз қалдырылған болатын. 2009 ж. ұсынылған «Аудит пен оның сапасын бақылау халықаралық стандарттары» (АХС) (1, 2, 3) негізде екі стандарт мағынасы біріктіріліп «әділ құнның бухгалтер-

лік бағалауымен қоса, бухгалтерлік бағалаудың және ілеспелі ақпаратты ашып көрсетудің аудиті» делінген. Жалпы, әдебиетте «бағаланған мәндер» деп те айтылады. Әртүрлі атаулар берілгенімен бірақ бұл түсініктердің негізі – экономикалық субъектінің басшылығымен есептелініп анықталған және бухгалтерлік есептілікте көрсетілген, бухгалтерлік есептің ережелерінің талаптарына сәйкес нақты деңгейін анықтау мүмкіндігі болмаған жағдайда немесе бұл бағалаулардың қабылданған шешімдер мен әрекеттердің қорытындысының белгісіздігі жағдайында жүргізілетіндігінен болып табылады. Аудиттің дамуы кезеңдеріне байланысты стандарт түсінігі мен қалыптасуы шамалы өзгеріске ұшырағанымен, негізгі мәнінің және оған қойылған талаптар реті өзгерген жоқ.

Стандарттың пайда болуының негізі болып қаржылық есептілікте келтірілген жарғылардың нарық талабына сәйкес әділ бағамен көрсетуінің қажеттілігі болып табылады.

ХАС келтірілген түсініктемеге сәйкес әрекеттердің көздері:

- болып кеткен, бірақ нәтижесі белгісіз;
- болуы мүмкін, бірақ әлі болған жоқ.

Бірақ бұларға байланысты шешім қабылдау және пікір білдіру міндетті болып табылады, сондықтан бұл пікірдің дұрыс есептелініп анықталуын бағалау, пікір білдіру мен оның сомасын анықтауда мәнді қателіктер жіберілу тәуекелділігін аудит жүргізілу барысында арнайы қарастырылуы керек. Тұрақты түрде бағаланудың өзгерістеріне мән беріп отыру көптеген факторлар әсері мен жалпы нарық экономикасында болып тұратын өзгерістерге тікелей байланысты оның бастапқыларының бірі бәсекелестік болып табылады. Екінші шоғырланған факторлар тізбегіне экономикалық өзгерістердің әсерінен туатын қаржы заңдарында жыл сайын болып болып жататын өзгерістер болса, үшінші топқа методикалық есептеу негіздерінде болып жататын жетілдірулер мен өзгерістерді айтуға болады.

Мысал ретінде тек жал төлемін алатын болсақ, тікелей келісім негізінде анықталған жағдайда оның сомасын жолмен тікелей келісім негізінде қарапайым есептеу арқылы ғана анықтауға болады, ал осы есептеулер қайтарым, пайда және жал төлемінің ең төменгі сомасын анықтау негізінде бірнеше жылға есептелген жағдайда бұл мәселені шешу және тұрақты өзгерістер негізінде анықтап тұруды қарапайым есептеулер негізінде жүргізу мүмкін емес. Дәл осы

мәселені көлікті жалдауда, осы көлікті жүргізушісімен бірге жіберген жағдайда болса ше? Қандай болмасын мәселені тікелей, қарапайым негізде қарастыру мүмкін емес.

Осы қарастырып отырған мәселелерді, нарық экономикасының негізгі әсер ететін мәселелерінің бірі белгісіздік пен өткен жылдар тәжірибесінің негізінде қарастыратын болсақ бұл мәселелерді қарастыру негізіне ықтималдықты зерттеу халық шаруашылығының экономикасының салаларының өркендеуін тұрақты қадағалап отыру сияқты мәселелерді қамтиды.

Сонымен, «есептелінген бағалауларды» анықтау көптеген жағдайларда күрделі есептеулер арқылы іске асырылып, жүргізілген бақылаулар бірнеше бағытта тұжырымдамалар мен пайымдаулар негізінде іске асырылуы мүмкін.

540 «Есептелген бағалаулардың аудиті» ХАС (3) есептелген бағалауларды қаржылық есептілікті жүргізгенде екі бағытта пайдаланғанды ұсынады:

- есептелінген бағалаулар ақпараттық есеп жүйесінің бір тармағы ретінде тұрақты есептелініп, анықталынып, жүргізіліп отырылатын саласы ретінде қарастырылуы;

- есептелінген бағалаулар ақпараттық есеп жүйесінің бір бөлігі ретінде тек жыл соңында ғана есептелініп, реттелініп отырады.

Келтірілген бағыттарды таңдау ұйымның есеп саясатында көрсетіледі. Аудиторлық дәлелдеулер алу барысында аудитке қойылатын талаптар құрамында есептелген бағалаулардың дұрыстығын анықтау бар.

Есептелінген бағалауларды анықтау көздері

мен негіздері. Есептелінген бағалауларды анықтау көздері. Есептелетін бағалауларды анықтау көздерінің құрамына, қазіргі уақытта пайдаланылып жүрген тәсілдер негізі мен қаржылық есепті жүргізу мен ашып ұсыну талаптарын қамтитын, сонымен қатар Қазақстан Республикасының (ҚР) осы талаптар мен ұсынылымдарды қамтамасыз ететін заң құжаттары мен ҚР өкіметінің қаулы қарарлары жатады. Бұлар негізгі үш топқа бөлінеді:

- ҚР заңдары:

1. азаматтық кодексі;

2. әкімшілік кодексі;

3. салық кодексі;

4. «бюджет туралы»;

5. «бухгалтерлік есеп және қаржылық есептілік туралы»;

6. «аудиторлық қызмет туралы», т.б.

- ҚР қаржылық есепті ұйымдастырып жүргізу, есептілікті ашып көрсетудің негізі болып табылатын құжаттар:

1. Халықаралық қаржылық есеп пен есептілікті жүргізу ұсыну стандарттары (ХҚЕС).

2. ҚР ұлттық қаржылық есеп стандарттары (ҰҚЕС).

3. Халықаралық аудит стандарттары (ХАС).

4. Халықаралық аудит стандарттарын орта және кіші бизнесте пайдаланған басшылық.

- ҚР үкіметі мен қаржы министрлігінің қаулы қарарлары:

Аудит жүргізілетін ұйым қызметкерлерінің өздерінің кәсіби пайымдауларына байланысты төмендегідей қаржылық есеп топтарына есептелінген бағалану жүргізіледі және әділ құн анықталады:

№	2000 ж. АХС бойынша ұсынылған көрсеткіштер	2006-2008 ж. АХС бойынша ұсынылған көрсеткіштер	2009 ж. АХС бойынша ұсынылған көрсеткіштер
1.	Тауарлық материалдық қорлардың және дебиторлық берешектер бойынша	Тауарлық материалдық қорлардың және дебиторлық берешектерді олардың таза сатылу құнына жеткізуге қажетті шығындар нормасы	Күдікті шоттар бойынша резервтер
1			Қорлардың ескіруі
2.	Негізгі құрамдар құнын олардың пайдалы қызметі шамаланған мерзімі бойынша бөлу шарты	Негізгі құралдар құнын олардың пайдалы қызметі шамаланған мерзіміне бөлуге қажет резерв	Амортизация тәсілі мен тиімді пайдалану мерзімі
3.	Есептелген табыс	Есептелген табыс	
4.	Кейінге қалдырылған салық	Кейінге қалдырылған салық	
5.	Сот талабы нәтиже сінде шеккен зиянды жабуға арналған резерв	Сот талабы нәтижесінде шеккен зиянды жабуға арналған резерв	Сот шешімдері мен ауыртпашылығын реттеу шығындары

6.	Мердігерлік келісімдер ден (аяқталмаған құрлыста) шеккен зиян	Мердігерлік келісімдерден (аяқталмаған құрлыста) шеккен зиян	Ұзақ мерзімді контатылардың қорытындысы
7.	Кепілді шағымдарды жабуға қарастырылған резерв	Кепілді шағымдарды жабуға қарастырылған резерв	Кепілдік міндеттемелер
8.			Ашық және белсенді нарықта сатылмайтын кешенді қаржылық құралдар
9.			Үлестік құралдар негізінде төленетін төлемдер
10.			Сату үшін қарастырылып қойылған меншік пен құралдар
11.			Мекемелерді қосып ұлғайту кезеңінде сатылып алынған активтер мен міндеттемелер гудвил мен материалдық емес активтерді қоса есептегенде
12.			Тәуелсіз мекемелер арасындағы активтер мен міндеттемелер айырбасы негізінде қарастырылған операциялар, мысалы, ұйымдар арасындағы ақшасыз қатынастар
13			Есептелінген бағаланулардың әділ құнын анықтау, ұйымның арнайы құрған моделі негізінде, немесе нарықта бақыланбайтын көрсеткіштер негізінде жүргізілетін есептеулер

Кейінгі көрсеткіштер ауқымы алдыңғы жылдардағы көрсеткіштерден әлдеқайда кең қамтылған және хлықаралық қаржылық есеп пен есептілікте болып жатқан өзгерістерді толығырақ қамтуға бағытталған.

Бағалаулар, қаржылық есептілікті дайындауда қол жеткізерлік ақпаратты кәсіби пайымдауда пайдалануды қарастырады. Аудиттің жұмыс және қорытынды құжаттарында аудитор осы көрсеткіштердің негізі мен анықтау тәсілін толығынан баяндап көрсетуге тиісті.

Есептелінген бағалаулар аудитінің бағыттары мен бағалану мүмкіндіктері. Есептелінген бағалаулар анықталуында әсер ететін факторлар тобына олардың қаржылық және басқа қорытындыны анықтайтын негізгі мәні мен мағынасының белгісіздігі және нақты әсер ететін көрсеткіштердің мәнінің ауытқу диапазонының алшақтығы болатын. Осы факторлар әсеріне

сәйкес бағаланудың белгісіздік деңгейі жоғары және төмен болып екіге бөлінеді.

Есептелінген бағаланудың белгісіздік деңгейі төмен және маңызды ауытқулар тәуекелдігінің аз болатын жағдайларына:

- күрделі қаржылық операциялар жүргізбейтін ұйымдардың есептелінген бағалаулары;
- есептелінген бағалаулардың жиі анықталып, өзгертіліп отырылуына себепкер нарықтық негіз болатын көрсеткіштердің болуы;
- есептелінген бағалауларды анықтау көрсеткіштерінің жиі анықталып және алу мүмкіндігінің оңай болуы, олардың арнайы жарияланып отырылуы;
- әділ құнды анықтаудың қаржылық есептілікте ашып көрсету тәсілінің қарапайым және оңай есептеліп активтер мен міндеттемелер үшін жеңіл анықталатындығы;
- әділ құнды анықтаудың есептелінген

бағалаулары белгіленген модель негізінде есептелінуі және модельдің жалпыға белгілі, пайдалану мүмкіндігінің кеңдігімен қатар модельде пайдаланылатын көрсеткіштерді қадағаланып отыратындығы жатады.

Есептелінген бағалаудың салыстырмалығы жағдайында белгісіздік деңгейінің жоғары болуы, егер олар түбегейлі жорамалдарға негізделген болса, төмендегідей бағытта болуы мүмкін:

- есептелінген бағалау сот ауыртпашылығына байланысты болғанда;
- ашық және белсенді нарықта сатылмайтын туынды қаржылық құралдар есептелінген бағалаулар;
- есептелінген бағаланулардың әділ құнын анықтау, ұйымның арнайы құрған моделі негізінде, немесе нарықта бақыланбайтын көрсеткіштер негізінде жүргізілетін есептеулер.

Есептелінген бағалаулар аудитінің маңызды ауытқуларының тәуекелділігін анықтау. Бұл анықтау екі бағытта жүргізіледі: маңызды ауытқулар тәуекелділігін бағалау үшін ілеспелі әрекеттерді зерттеу мен маңызды ауытқулар мен оларды топтастырылу тәуекелділігін бағалау арқылы.

Тәуекелділікті бағалау тәсілдері мен ілеспелі әрекеттері. Тәуекелділікті анықтау, бағалау дегеніміз – негізінен, есептілік бабының қаржылық есептілікте ашып ұсыну талаптарында қарастырылған негіздерге сай болмай қате жіберілу мүмкіндігін табу, зерделеу. Тәуекелділікті бағалау бағыттарында аудитор есептелінген бағаланулар бағытында аудит жүргізілетін ұйымды, оның ортасын, ішкі бақылау жүйесін түсіну мақсатына және ұқсастыру (ұқсастырып топтау) негіздерін, маңызды ауытқулар тәуекелділігін бағалау үшін төмендегідей ілеспелі әрекеттерді жүргізеді:

А) қаржылық есептіліктің осы бабының, Халықаралық қаржылық есеп пен есептілікті жүргізуді ұсыну стандарттары негізінде анықталған есептелген бағалауды ашып ұсынуға қойылған талапқа сәйкестігі. Бұл бағытта аудитор:

- ХҚЕС, ҰҚЕС бойынша белгіленген талаптар негізінде қаржылық есептілік бабының есептелінген бағалау әдістерінің дұрыс таңдалып алынуы мен пайдалануы.
- ХҚЕС, ҰҚЕС ұсыну негіздері қаржылық есептілік бабының ашылуын қарастырғанда белгілі бір әрекеттердің (жағдайлардың) әділ құнды анықтауға негіз болуы (ұйым басшыларының пайымдауының, алдын ала жүргізілген

әрекеттердің немесе басқа да қарастырылмаған жағдайлардың негіз болуы).

- ХҚЕС, ҰҚЕС ұсыну негіздері қаржылық есептілік бабының ашылып көрсетілу талабы міндетті деп қарастырылған ба әлде ашылып көрсетілуі мүмкін делінген бе? Егер «Мүмкін» деп көрсетілсе ұйым басшылығының пайымдау құзіреті ескеріледі, ал «міндетті» делінген болса ешқандай пайымдау басшылыққа алынбайды.

- қаржылық есептілікті ұсыну негіздері нүктелі бағалауды басшылыққа алатын тәсілдерді қарастыруы мүмкін: нүктелі бағалауды ұйым басшылығының ықтималдылығы жоғары пайымдауына балама негіз ретінде қарастыруға; ықтималдықты ескере отырып, дисконттау негізінде бағаны анықтау үшін. Нүктелі бағалауды ұйым басшылығы тікелей қабылдауға немесе бірнеше бағалау тәсілдерімен салыстырмалы негізде қабылдау мүмкіндігіне ие.

- қаржылық есептілікті ұсыну негіздері есептелінген бағалауды анықтауда қарастырылған жорамалдарды (допущения) ашып көрсетуді талап етуі мүмкін, себебі жорамалдар мәні есептелінген бағалауларға түпкілікті әсер етеді (дисконттауда қайта қаржыландыру қойылымын алу мен несиенің тиімді пайыздық қойылымын алу арасындағы ерекшеліктер, т.б.). Бағалаудың белгісіздік деңгейі жоғары болған жағдайда кейбір баптардың қаржылық есептілікте ұсынылып ашылу негіздері есептелген бағалауды пайдалануға рұқсат етпейді. Мұндай жағдайда бағалаудың белгісіздік деңгейінің жоғары болуы себептері мен оның салдарларын аудиторлық есептің түсініктемесінде атап өткен жөн.

Б) Ұйым басшылары қаржылық есептілікте есептеліп бағалауға қажетті операциялар мен оларды туғызатын жағдайларды, әрекеттерді ұқсастығын анықтап топтастыруын зерттеу:

- ұйым басшылары ұйымның қаржылық есептілігін дайындауда оның ішінде есептеліп бағаланатын операциялар мен әрекеттерді анықтауға және олардың қаржылық есептілікті дайындау негіздеріне сәйкес ашылып көрсетуіне жауапты.
- ұйым басшылығы мәні мен мағынасы жағынан біркелкі операцияларды, әрекеттер мен оқиғаларды, есептелген бағалауды анықтау мақсатында төмендегідей негізде топтасырады:
 - а) ұйым қызмет жасайтын сала ерекшеліктері мен оның бизнесін, осы халық шаруашылық саласының ерекшелігін білу;
 - ә) ұйымның басты стратегиясының негізінде қазіргі уақытта ұстап отырған тактикасын ұғу;

б) ұйымның бұрынғы тәжірибесі негізінде мұндай қаржылық есептілікті құру басшылыққа алынған жағдайда.

В) Ұйым басшылығының есептелген бағалауды анықтау және есептеліп ескерілетін негіздерін алу мақсатында аудитор:

- есептелген бағалауды анықтауда пайдаланылған тәсілдер мен егер қажетті жағдайларда пайдаланылған модельдер туралы ақпарат алу. Оның ішінде:

а) бағалау әдістері ретінде белгілі модельді немесе қаржылық есептілікті дайындау негіздерінде көрсетілген әдісті немесе балама тәсілдер қолданған жағдайында бұл тәсілдердің орынды пайдаланылуы мен әдістемесінің қолдануының дұрыстығын анықтау;

ә) активтер мен міндеттемелердің есептелген бағалауын анықтауда пайдаланылған тәсілге негіз болған әрекеттер мен себептерді біліп зерттеу;

б) ұйымның ерекше бизнеспен, халықшауашылық саласымен, байланыстылығы негізінде арнайы есептелген бағалауды анықтауда арнайы тәсілдің қолданылуы қарастырылғандығын анықтау;

в) жоғарғы деңгейдегі тәуекелділік пен маңызды ауытқулар, ұйым өз моделін ұсынған жағдайында болуы;

- пайдаланылған бақылау құралдары жөнінде мәлімет.

а) есептелген бағалауды анықтауда бағалаушылардың тәжірибесі, біліктілік деңгейі және пайдаланатын ішкі бақылау құралдары төмендегі бағыттар үшін зерделенеді:

1. Ұйым басшыларының есептелген бағалауды анықтауда ақпараттық жүйенің толық қамтылуын, топталынған ақпараттың релеванттылығын, қамтылған ақпараттың дәлдігі мен нақтылығын қамтамасыз етуі.

2. Есептелген бағалауға шолу (әдістемелік, ақпараттық және пайдаланылған бақылау құралдары жөнінде) және оларды жорамалдау деңгейімен, пайдаланылған көрсеткіштерімен қоса, бекіткен лауазымды басшының құзыретін көрсетіп ұйым құжаттарымен бекітілуі.

3. Ұйымда қызметтік жауапкершілікті бөлу бастапқы келісімшартты жасайтын және есептелген бағалауды анықтайтын қызметкерлер арасындағы жауапкершіліктің бөлінуі.

б) есептелген бағалауды анықтауда релеванттық бақылау құралдары жөнінде мәлімет:

1. Жобалау мен өңдеу, белгілі бір мақсатқа қажетті модельді таңдау.

2. Таңдалған модельді пайдалану.

3. Модельдің пайдаланылуын уақытылы ұйым құжаттарымен бекітіп тұру.

- Ұйым басшылығының есептелген бағалауды анықтау барысында эксперттердің тартылуы жөніндегі ақпарат. Ұйым басшылығы қажетті деп тапқан жағдайда эксперттерді шақыруға құқылы. Эксперттерді қатыстыру бағыттары әртүрлі болуы мүмкін, сондықтан олардың құзыреті анықталып тексеріледі.

- Есептелген бағалауды анықтауда пайдаланылған жорамалдар. Жорамалдар есептелген бағалаулардың ажырамас компоненттері болып табылады. Аудитордың жорамалдарды қарастырған жағдайында ескеретін тұрғыларға:

1. Жорамалдар сипаттамасы, оның ішінде негізгі жорамал болуға ықтималы.

2. Ұйым басшылығының тарапынан жорамалдардың релеванттылығы мен толықтығының бағалануы.

3. Қарастырылып отырылған жағдайда пайдаланылған жорамалдардың ұйым басшыларының тарапынан іштей байланысты және жүйелі түрде пайдаланылды деп бағалануы.

4. Жорамалдардың ұйым басшылығының бақылауындағы тұрғыларға (ұйым құралдарына техникалық қызмет көрсету бағдарламасы, егер бұл ұызмет құралдардың қызмет көрсету мерзімін анықтауға әсер етсе) және бизнес – жоспарға, сонымен қатар сыртқы ортаға, т.б. ұйым басшылығының бақылауынан тыс тұрғыларға (пайыздық қойылымдарға, ұйым қызметінің үздіксіздігіне) қатынасы.

5. Жорамалдарды тұжырымдап нақтылайтын құжаттардың сипаттамасы мен масштабы.

6. Белгілі жағдайларда жорамалдар негізгі көрсеткіштер деп те танылуы мүмкін, егер ұйым басшылығы есептелген бағалауды анықтауда белгілі модельді пайдаланса.

7. Жорамалдардың ішкі және сыртқы ақпараттар негізінде қабылдауға болады.

Есептелген бағалауды анықтауда бұрын пайдаланылған тәсілдерге өзгертулер енгізілуі мүмкін бе? Егер мүмкін болған жағдайда оның негізі неде?

Ұйым басшылығының есептелген бағалауды анықтау барысында белгісіздік жағдайын ескеруі.

Маңызды ауытқулар мен оларды топтастырылу тәуекелділігін бағалау. Бұл мақсатта ау-

дитор есептелген бағалаудың анықталуының белгісіздік деңгейін және жоғарғы деңгейлі белгісіздік тобындағылардың тәуекелділіктің жоғарылауына әсерін анықтауы керек.

Есептелген бағалаудың белгісіздік деңгейіне төмендегідей факторлар әсер етуі мүмкін:

- есептелген бағалаудың маманның пайымдауына тікелей тәуелділігі;
- есептелген бағалаудың жорамалдағы мәні өзгеруіне тәуелділігі;
- бағалаудың белгісіздігінің деңгейін төмендете алатыны белгілі тәсілдердің болуы (бұл тәсілдің негізіндегі бастапқы көрсеткіштердің субъективтілігі айқын және бұлардың бағалау белгісіздігіне әкелетіндігі нақты болса да);
- болжау кезеңінің ұзақтығы және болжау негізіне алынған өткен кезең мәліметтерінің сәйкестігі;
- сыртқы көздерден алынған нақты мәліметтердің барлығы;
- есептелген бағалаудың бақыланатын және бақыланбайтын ақпараттық негіздерден алыну деңгейі;

Есептелген бағалаудың белгісіздігінің деңгейі бағалаудың жалғандығы мен оның осыған алдын ала бейімделуіне әкелуі мүмкін.

Маңызды ауытқулар мен тәуекелділікті бағалауда аудитордың басшылыққа алатын тұрғыларына:

- есептелген бағалаудың нақты және күтілген деңгейі;
- есептелген бағалаудың құжатта көрсетілген сомасы мен аудитордың пайымдауына күтілген сома;
- есептелген бағалауды анықтауға эксперт тартылғаны туралы;
- өткен кезеңде жасалған есептелген бағалаудың деңгейіне шолу жасау.

Бағаланудағы белгісіздік деңгейінің жоғарылығы мен тәуекелділіктің жоғарылығы: бағалану негізі болып пайымдаудың анықталуынан, есептелген бағалауды анықтау тәсілдерінің болмауынан, егер өткен кезеңдегі есептелген бағалау мәнінің нақты көрсеткіштен маңызды ауытқуы, есептеуде ұйым анықтаған арнайы модельдің қолдануы мен оны есептеуде пайдаланылған көрсеткіштерін анықтау мүмкіндігінің жоқтығы, т.б.

Есептелген бағалауды анықтау белгісіздігі кейде соншалықты жоғары болуы негізінде пайымдалған бағаны қоюға болады.

Ұйым басшылығымен есептелінген бағалаулардың дұрыстығын тексеру мәселелері.

330 АХС аудитордың есептелген бағалауды анықтау барысында аудиторлық тәсілдерді пайдалану негізінде бағаланған тәуекелділік пен маңызды ауытқуларды қаржылық есептілік және аудиторлық тұжырымдама негізінде анықтауды талап етеді.

Мұндай талаптар кешенді және аудиторлық пайымдауды қолдануды қарастырады. Аудитор тәуекелділік деңгейін анықтау барысында алынған ақпарат негізінде қаржылық есептілікті ұсыну талаптарын жетік игеру арқылы қаржылық есептіліктің қате бағалануға икемді және бірнеше бағытта қабылдану мүмкіндігі бар баптарды анықтайды.

Қаржылық есептілікті дайындауда аудиттелінетін субъектінің қаржылық есептілікті дайындау негіздерінің талаптарын дұрыс орындалғаны аудитордың осы субъектінің ерекшелігін білу мен қызмет жасайтын ортасын білуі негізінде іске асырылады. Оған қаржылық есеп талаптарының материалдық емес активтерді әділ құн негізінде бағалау қажеттігі жатады. Ұйымдардың қосылу негізінде дебиторлық берешектердің қайта бағалануы сияқты негіздер жатады.

Есептелген бағалауды негізгі құралдар үшін анықтауда арнайы эксперттердің немесе сол саланың технологиясының қазіргі даму барысын білетін мамандардың пікірі өте қажет, сондықтан бұл бағытта арнайы тексерулер жүргізген дұрыс. Қаржылық есептілікті дайындап ұсыну негіздері сәйкес мұндай тексерістердің қаржылық құралдар негізінде анықталынып, есептелініп қарастырылған есептелген бағалаулар мұндай жағдайда өз мәнділігін жоғалтады.

Аудитордың есептелінген бағалау негіздерін, оны анықтау тәсілдерін бұрынғы жылмен салыстыра қайта қарап отыруы бұл саладағы аудит жүргізудің негізгі талаптарының бірі болып табылады. Оған негізгі себептері ретінде: біріншіден, экономикалық жағдай мен әрекеттер негіз болса, екіншіден, ақпараттық негіздердің өзгеруі негізгі туындайтын жағдайлардың бірі болып табылады.

Келтірілген бағалаулардың негізділігін анықтау және қабылданған ауытқуды зерттеу.

Аудитор есептелінген бағалау аудитін жүргізгенде ауытқуларды туындайтындарды анықтау бағытында маңыздылықты бағалау мақсатында тексеру тәсілдерін кеңінен қолданады. Тексеруде бағаланатын нәтижелерге:

- ұйым басшысылары есептелінген бағалаудың белгісіздік тиімділігін және осы тиімділіктің есептелінген бағалаудың қаржылық есептілікті қабылдауға әсері;

- тиісті ашылулардың адекваттылығы

Аудитор аудиторлық тексерулер негізінде алынған дәлелдеулер арқылы басшылықтың анықтаған нүктелік бағалаулары аудитордың алған

Бағалау негіздері ретінде АХС қарастырылған «есептелінген бағалану» құрамына енгізілген оның құрамдас бөлігі ретінде мыналар қарастырылған:

- қорды ағымдағы бағалану деңгейіне жеткізу мақсатында құрылатын резерв, немесе

ХҚЕС (IAS) 2 қордың қаржылық есептіліктегі бағалану талаптарына сәйкес;

- дебиторлық қарыздардың құнсыздануына немесе нақты бағалануына сәйкес құрылатын резерв.

Әдебиеттер

1 Сборник международных стандартов аудита. – Алматы, 2000.

2 Сборник международных стандартов аудита, выражения уверенности и этики. – Алматы, 2006.

3 Сборник международных стандартов аудита и контроля качества. – Алматы, 2009.

Б.Ш. Алтаев

Аудит расчетных оценок

Учитывая роль и значение расчетных оценок в экономике организации и значимость приведенных данных в финансовой отчетности для внешних пользователей, рассматриваются вопросы о роли аудита в определении правильной оценки и справедливой стоимости, а также приводятся процедуры аудита при аудиторской проверке. Одновременно приведены: ответные действия в отношении оцененных рисков существенных искажений; идентификация и оценка рисков существенных искажений; оценка обоснованности расчетных оценок и процедуры по оценке достоверности.

Ключевые слова: расчетные оценки, диапазон аудиторских оценок, неопределенность оценок, расхождения между справедливой стоимостью и расчетными оценками.

B.Sh. Altayev

Audit of settlement estimates

Considering a role and value of settlement estimates in economy of the organization and the importance of the provided data in financial statements for external users questions of an audit role in definition of the correct assessment and fair value are considered, and also audit procedures are given at an audit inspection. Are at the same time provided: reciprocal actions in the relations of the estimated risks of essential distortions; identification and assessment of risks of essential distortions; assessment of validity of settlement estimates and procedure according to reliability.

Keywords: settlement estimates, range of auditor estimates, uncertainty of estimates, divergences between fair value and settlement estimates.