**Тақырып 5. *Кәсіпорындарда аудиторлық дәлелдеулерді алу әдістемесі***

 ***Дәріс сабағының мазмұны:***

1. Аудиторлық дәлелдеулерді жүргізудің ерекшеліктері.

2. Аудиттте қолданылатын бақылау әдістері және қабылдау жіктемесі

3. Аудиторлық дәлелдеу мен оның аудиттегі ролі. Аудиторлық дәлелдеулерге қойылатын талаптар

4. Аудиторлық тексеру процедуралары..

***1. Аудиторлық дәлелдеулерді жүргізудің ерекшеліктері.***

Аудиторлық дәлелдемелердің қайнар көздері (сурет 1):

* экономикалық субъект пен үшінші тұлғалардың бастапқы құжаттары;
* экономикалық субъектінің бухгалтерлік есеп регисторлары;
* экономикалық субъектінің қаржы-шаруашылық қызметін талдау нәтижелері;
* экономикалық субъект қызметкерлерінің және үшінші тұлғалардың ауызша айтулары;
* экономикалық субъектінің құжаттарын басқа құжаттармен салыстыру, сонымен қатар экономикалық субъект құжаттарын үшінші тұлғалардың құжаттарымен салыстыру;
* экономикалық субъект қызметкерлерімен жүргізілген мүлікті түгендеу нәтижелері;
* бухгалтерлік есептілік.

Аудитормен шаруашылық операцияларды зерттеу нәтижесінен алынған аудиторлық дәлелдемелер ең бағалы болып табылады.

Аудитор аудиторлық дәлелдемелерді жинағанда әртүрлі көздерді пайдаланса, аудиторлық тәуекелділік төмендейді. Жоғарыда атап көрсетілгендей, егер әртүрлі көздерден алынған дәлелдемелер бір-біріне қайшы болса, аудитор қосымша процедураларды өткізуі тиіс.

Жоғарыда аталған көздерден алынған ақпараттар аудиторлық тексерудің міндеттерін орындауда ұйымға пайдалы болуы қажет. Сонымен бірге, олар аудиторлық тексеруде анықталған фактілерді растауы керек.

Аудиторлық дәлелдемелердің қайнар көздері

Экономикалық субъектінің бухгалтерлік есеп регисторлары

Экономикалық субъектінің және үшінші тұлғалардың бастапқы құжаттары

Экономикалық субъект қызметкерлері мен үшінші тұлғалардың ауызша айтулары

Экономикалық субъектінің қаржы-шаруашылық қызметін талдау нәтижелері

Экономикалық субъект қызметкерлерімен жүргізілген мүлікті түгендеу нәтижелері

Экономикалық субъектінің құжаттарын басқа құжаттармен салыстыру, сонымен қатар экономикалық субъект құжаттарын үшінші тұлғалардың құжаттарымен салыстыру;

Бухгалтерлік есептілік

Сурет 1. Аудиторлық дәлелдемелерді алудың қайнар көздері.

Аудиторлық дәлелдемелерді жинағанда аудитор келесі процедуралардың біреуін немесе бірнешеуін қолданады:

* клиент құжаттарын қайта қарастыру;
* эксперттік тексеру;
* инспектрлеу;
* түгендеу;
* шаруашылық операциялар есебін жүргізу тәртібін тексеру;
* растау;
* бақылау;
* қадағалау;
* құжаттарды тексеру;
* балама балансын құрастыру;
* ауызша сұрау;
* сканерлеу;
* талдамалы процедуралар.

Барлық аудиторлық процедуралар келесі схема бойынша жасалады:

* процедураның аты;
* процедура жүргізудің мақсаты;
* процедураны орындау үшін қажет құжаттардың (акпарат көздердің) тізімі;
* процедураны жүргізген кезде анықталған бұзушылықтардың норматитвтік құжаттардың тізімі;
* процедураны жүргізген кезде қолданылған анықтамалық (нормалар, нормативтер) ақпараттар;
* процедура жүргізу схемасының сипаттамасы;
* жүргізілген процедура нәтижелерінің ұсынылған түріне (бухгалтерлік проводка, талдамалық кесте және т.б.) сипаттама.

Жүргізілген аудиторлық процедуралар нәтижелеріне сенімі мыналарға байланысты:

* талданатын есептілік баптарының маңыздылығына;
* осы мақсаттарға бағытталған басқа процедуралардың нәтижелеріне;
* талдамалы процедураларды орындағанда қолданылатын көрсеткіштер өзгерісінің көлемдеріне;
* бухгалтерлік емес мәліметтерді қолдану.

Талдамалы процедуралар жүргізілген аудиторлық тексерудің сапасын артуға мүмкіндік береді:

* аудитті жоспарлау этапында клиент қызметін түсінуге, аудиторлық тәуекелділікті неғұрлым нақты анықтауға көмектеседі;
* тексеруді жүргізу этапында талдамалы процедуралар аудитормен бухгалтерлік есептілік көрсеткіштерінің ауытқуларын анықтау және зерттеу үшін қолданылады;
* аудитті аяқтау процесінде есептіліктегі бұрмалаушылықтарды анықтау үшін соңғы тексеруде қолданады, нәтижесінде қосымша аудиторлық процедураларды қажет ететін облыстар анықталады.

***2. Аудиттте қолданылатын бақылау әдістері және қабылдау жіктемесі.***

Тексеруге бел буған, яғни тексеруге шешім қабылдаған аудитор зерттеу объектісі туралы шындыққа жанасымды айғақтарды алудың әр түрлі әдістерін таңдай алады. Бизнестің аудиті мен талдауын жүргізу барысында тексеруді мынадай арнайы әдістердің, тәсілдердің және процедура топтарын кеңінен қолдана алады:

нақты бақылау тәсілдері: тексеру, зерттеу, түгендеу, бақылап жіберу, лабораториялық талдау, сараптау бағасы, нақты объектілерді тексеру және т.б.;

айғақтарды құжаттық тексерулер әдістері, оның iшінде, деректемелерді формалдық тексеру, құжаттарда көрініс тапқан операциялар мен фактілердің мәні бойынша бағалауларын тексеру;

қадағалау тсілдері: жаппай, тұтастай, іріктемелі, визуальды және тікелей;

жауап алу тәсілдері: ауызша, анкеталық, корреспонденттік, өзін - өзі тіркеу және келуімен;

операциялар мен міндеттемелердің шынайлылығын тексеру тәсілдері: құжаттық растау, кезікпе тексеру, өзара тексеру, бақылау мақсатында салыстыру, сканерлеу және т.б.;

сандық параметрлерді нақтылау тәсілдері: өлшеу, шолу, елеулі,перспективалық,оперативті, ағымдық, диагностикалық және т.б.

Аудитте және қаржылық – экономикалық талдауда қолданылатын әдістерде жіктеу тәсілдемесі оларды мына қосалқы жүйелерде топтастыруға мүмкіндік береді: техникалық, талдамалы – есептік, құжаттық, қорытындылаушы және нақты бақылау. Олардың әрбіреуінің өз ерекшеліктері мен пайдаланатын салалары бар. Атап айтқанда:

техникалық тәсілдің қосалқы жүйесі талдамалы – бақылау міндетін шешу үшін қажетті бастапқы ақпараттарды алу, тексеру және дайындау барысында қолданылады (экономикалық – математикалық есеп айырысулар, индекстер мен проценттерді есептеу, жоғары және салыстырмалы кепілдемелі техникалық тәсілдер және т.б.);

талдамалы – есептік тәсілдің қосалқы жүйесі экономикалық талдау (салыстыру, топтастыру, аластау, баланстық әдіс және т.б.) талдамалы тексеру, статистикалық және экономикалық – математикалық әдістердің дәстүрлі және арнайы тәсілдері;

құжаттық тәсілдер ақпараттық модельдеуді, нормативті – құқықтық реттеуді, тексеруді, зерттеу объектісі туралы есептік деректерді бақылау мен талдауды жүзеге асыру;

қорытындылау тәсілі жиынтық есеп берулермен баланстарды жасауда, кешенді бағалауларды жүргізуде және ғылыми негізделген ұсыныстарды әзірлеуде олардың қорытындыларын зерттеу мен қалыптастырудың логикалық және синтетикалық тәсілдерімен бірге пайдаланылады;

нақты бақылау тәсілдері белгіленген тәсілдердің (кем өлшеу, салмақтау, қайта есептеу, лабораториялық талдау, түгендеу, сараптау бағалауы, визуальдық қадағалау және т.б.) көмегімен тексерілетін объектілерді шынайы күйінде тексеріп қарау арқылы алынған мәліметтер бойынша оның нақты жағдайын зерделеуде қолданлады.

Оның үстіне, аудиторлық бақылауда шектес ғылымдардың – бухгалтерлік есеп, экономикалық талдау, статистика, құқық, салалық экономика, қаржылық басқа да бірқатар техникалық, заң және қолданбалы ғылымдардың әдістік тәсілі кеңінен қолданылады.

Айғақтарды алу үшін аудитордың сараптау, қадағалау, сұрау, растау, тәуелсіз операциялық тестер мен сәйкестікке орай тестер, инспекция, есептеу, талдамалы тексеру нақты түсініктер болуы керек. Мысалы, бизнестің жағдайын тексеру процесінде көзделген мақсаттарға қарай тәуелсіз операциялық тестер мен сәйкестікке орай тестердің көмегімен процедуралар жүзеге асырылады. Тәуелсіз операциялық тестер шаруашылық процестерді, ақшалай және материалдық ресурстардың қалдығын тексеруге және бухгалтерлік жазбалармен есеп берудегі операциялардың толықтығы, дұрыстығы, заңдылығы туралы айғақтарды алу процедураларын жүзеге асыруға арналған. Сәйкестікке орай тестер ішкі бақылау процедураларының белгіленген нормаларға және өндірістік ресурстарын қалыптастыру мен пайдалану нормативтеріне қаншалықты сәйкес келетінін анықтау мақсатында жүргізілетін тексерулерде қолданылады. Бизнестің жағдайын бақылау мен талдаудың операциялық әдістерін оларды жүзеге асыратын процедураларға сәйкес жіктеуге болады:

ротациялау (ауыспалы) тестілеріне тексеруге жататын объектілерді аудитор белгілі аыспалы принциптері бойынша кезек таңдайтын процедуралары кіреді. Іріктеме бизнестің жағдайы алдын – ала операциялық талдау нәтижелеріне қарай жүзеге асырылады;

тереңдетілген тестілершаруашылық қызметтердің циклдеріне сәйкес барлық кезеңде тексерілетін операцияларды нақты іріктейді;

осал тұстың тестілеріаудитор осы арада қателік болуы ықтимал, деп жорамалдап ұйғаратын бизнесті іштей ұйымдастырудың нақты аспектісін тексеру үшін пайдаланылады. Ішкі бақылаудың жағдайы нашар екені анықталғанда тексеру базасын кеңейтіп, «осал» тұсты нығайту бойынша ұсыныстарды әзірлейді;

бағыттық тестілержабдықтау, өнім, жұмыс, қызметті өндіру мен өткізу процестеріндегі операциялардың жүзеге асырылуын тізбекті бақылау мақсатында қолданылады;

толассыз тестілер- бұл, мысалмен бейнелеп айтатын болсақ, активтерді, өзіндік капиталды және міндеттемелерді пайдаланудағы шаруашылық жүргізуші субъектілердің есеп және бақылау жүйелерінің сипаттамалары үшін қолданылатын тереңдетілген тестердің шектеулі түрі.

Аудиторлық айғақтар үшін бизнестің операциондық аудиті мен қаржылық – экономикалық талдауының алдын – ала жасалған деректерін растайтын іріктеме зерттеуінің маңызы зор. Ол статистикалық және статистикалық емес зерттеулер түрінде болуы мүмкін. Соңғысында аудитор бизнестің жағдайын тек өзі ғана бағалайды.

Алайда материалдық өндірістің әр түрлі салаларындағы шаруашылық қызметтердің операциондық аудиті мен талдауында барлық тәсілдер бірдей қолданыла бермейді. Бұл тәсілдердің бірталайы аудит пен талдаудың кез – келген түрінде қолданылатын болса, басқалары шектеулі деңгейде ғана пайдаланылады, ал кейбіреулері типтері әр түрлі бірқатар кәсіпорындарды тексеруде мүлдем колданылмайды. Мысалы, өндіріске материалдар мен шикізатты босатуды бақыламайынша өнеркәсіп кәсіпорындарына аудиторлық тексерулерді жүргізуді көзге елестетудің өзі қиын. Сауда, көлік немесе ауыл шаруашылығы кәсіпорындарының аудитінде бұл тәсілдің іске асуы екіталай. Қарастырылған салалардағы кәсіпорындарды тексеруде тауарлардың, жүктердің, ауыл шаруашылық өнімдерін және т.б. сапаларын тексеру, кем өлшеу, бақылап салмақтау сияқты өзіндік ерекшелігі бар тәсілдер қолданылады. Сондықтан да нақты бақылау тілдері жалпы және арнайы деп бөлінеді.

Жалпы тәсідерге мыналарды жатқызуға болады: түгендеу, өнім сапасын талдау, экономикалық пәндердің сақталуын тексеру және халық шаруашылығының әр түрлі салаларындағы кәсіпорындар қызметін бақылауды жүзеге асыру барысында қолданылатын басқалар.

Өзіндік ерекшелігі бар тәсілдер ұлттық экономика салаларының бір немесе бірнеше топтарындағы кәсіпорындар қызметінің операциялық талдауы мен бақылауларына тән. Мысалы, кен өнеркәсіптері: ашу және кен – дайындық жұмыстарыны мөлшерін өлшеп бақылау, барланған қорларды пайдалы компоненттердің мазмұнын, шикізат және тауар кенінде металды өндіруге әзірлік деңгейлерін тексеру және т.б.

Шаруашылық жүргізуші субъектілердің активтері, өзіндік капиталы мен міндеттемелері талдамалы – бақылау процесінің кезеңдеріне қарай қолданылатын арнайы жұмыс тәсілдерінің және әдістерінің көмегімен олардың қозғалу кезеңдері мен элементтері бойынша зерделенеді. Мәселен, бизнестің ұйымдастырылу деңгейіне әсер ететін факторлар мен құбылыстарды зерделеу кезеңінде модельдеудің, формалдаудың, абстракциялаудың, өзара байланысты талдамалы көрсеткіштердің жүйелі және кешенді тәсілдемелерінің әдістері кеңінен қолданылады. Осы факторларды өлшеу кезеңінде бастапқы мәліметтерді құжаттамалық тексерулердің, базалық көрсеткіштерді, тізбекті ауыстыруларды, түзетулерді жұмыс тәсілдері, айырмашылықтар мен үлестік қатысулар тәсілдері, баланстық әдіс, активтердің, өзіндік капиталдың және міндеттемелердің өзгерісін зерттейтін осы заманғы экономикалық – математикалық әдістер пайдаланылады. Талдамалы – бақылау жұмыстарын аяқтайтын қортындылаушы кезеңде индукция мен дедукция, салыстыру, кешенді бағалау, баланстық байланыстыру, ұқсастық, талдау және синтез, логикалық және тарихи, экономикалық – математикалық әдістер, оның ішінде көп қырлы талдау, желілік және желілік емес бағдарламаудың бас компоненті, кластерлік талдау, таксономия, корреляциялық – регрессилық талдау, баған теориялары, сондай – ақ шаруашылық жүргізуші субъектілер қызметінің басқару тиімділіктерінің қалыптамасын үлгілеу әдістері қолданылады.

***3. Аудиторлық дәлелдеу мен оның аудиттегі ролі. Аудиторлық дәлелдеулерге қойылатын талаптар.***

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

Аудиторлық дәлелдемелер дегеніміз – аудиторлық қорытынды жасауға негіз болатын аудитордың қорытынды пікірлерін тұжырымдау процесінде пайдалануға алатын ақпараттары. Аудиторлық дәлелдемелерге қаржылық қорытынды есепті құруға негіз болған және басқа көздерден алынған ақпараттарды растайтын бастапқы құжаттар мен есеп регистрлері жатқызылады.

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

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

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

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

Клиент әкімшілігі дайындаған мәліметтерге төмендегі ақпарат көздерін жатқызуға болады:

* + - * Бастапқы құжаттар, статистикалық қорытынды есеп, жарғылық құжаттар, қаржылық қорытынды есеп, есеп регистрлері;
* Талдау нәтижелері, ауызша сұхбат, салыстырулар, түгелдеу нәтижелері, басшылыққа жолдау жіберу.

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

Аудиторлық дәлелдемелер бірқатар белгілерге байланысты жіктеледі.

Қайнар көзіне байланысты:

* ішкі;
* сыртқы;
* аралас.

Ішкі – аудиттелетін тұлғадан, яғни клиенттен, ауызша немесе жазбаша түрде алынған ақпараттар.

Сыртқы аудиторлық дәлелдемелер – аудиторлық ұйымның сұранымы бойынша үшінші тұлғалардан, басқа да ұйымдардан жазбаша түрде алынған ақпараттар.

Өз кезегінде, аралас дәлелдемелер – бұл клиенттерден жазбаша немесе ауызша түрде алынған және үшінші тұлғалармен расталған ақпараттар.

Сипатына байланысты:

- ауызша – басшылықтың мәлімдемесімен немесе қызметкерлерді сұрастыру арқылы алынған дәлелдемелер;

* визуальды – бақылау нәтижелері;
* құжаттық – қағаздардан, электронды және т.б. таратушылардан алынған ақпараттар.

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

* дұрыстық;
* жеткіліктілік;
* өз уақытында алынуы.

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

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

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

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

Мұндай кезде аудитордың ол процедураларды бірнеше рет жүргізу ықыласы туындауы мүмкін. Егер бақылау процедурасын интенсивті жүргізу қажеттілігі туындайтын болса, аудитор тексеру көлемін азайтуға бағытталған бақылау құралының пайдалылығы жөнінде шешім қабылдауға тиісті.

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

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

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

***3. Аудиторлық тексеру процедуралары. Аналитикалық процедуралар****.*

Бизнесті басқарудағы қалыптасқан жүйенің жұмыс істеу ұтымдылығын және толықтылығын бағалау әр түрлі деңгейлердегі детальдармен орындалуы мүмкін, бул операциондық аудит пен талдаудың әдістерін әзіреуде көп қырлы тәсілдемелерді талап етеді. Соңғы кезде басқарушылық циклінен дербес кезеңге бөлініп шыққан кешенді талдау қаржылық – экономикалық шешімдерді қабылдауды негіздеу үшін ғана керек емес, ол сондай – ақ шаруашылық қызметтерді басқарудың негізгі функциясына қатысты қосалқы жүйені қамтамасыз етуші ретінде оның жақсы орындалуына бағытталған. Әдеттегінші, басқару функциясы мына тізбектілікте жүзеге асырылады: жүйелі талдау - ағымдық және оперативтік жоспарлау – есеп – бақылау операциялық талдау – реттеу – кешенді талдау – алдағы кезеңге жоспарлау. Мұнда кешенді талдау жаңа кезеңдегі жоспарды бастауы болуы керек, шешім қабылдау ісін «артқа тастап», техникалық – ұйымдастырушылық және экономикалық шешімдердің нақты іс – жүзіндегі әр кезеңдегі тиімділігін бағалап, аяқтап отыру керек.

Бұл схема - өндіріс, жабдықтау, өткізу, ресурстардың айналымдылығы бизнестің тиіділігі сияқты процестердің операциондық аудит пен қаржылық – экономикалық талдау үшін әмбебап. Бизнестің операциондық аудиті мен кешенді талдауының мақсаттары біртұтас әрі көп қырлы, оларды сәтті үйлестіре білген жағдайда ұйымдастыруын оңтайландыру бойынша орнықты шешімдерді қабылдау мен ғылыми танымның мүмкіндіктері кеңейді. Кешенді талдау - шаруашылық қызметтің аудиті мен қаржылық - экономикалық талдауды4 ең қарапайым әрі тиімді әдістерінің бірі.

Талдау процедуралары 2004 жылы Аудиторлық іс - тәжірибе бойынша комитет шығарған аудит стандарттары туралы америкалық Ережелер (SAS) нұсқауының мазмұны болып табылады. Оған аудит және бухгалтерлік есеп бойынша Халықаралық және Қазақстандық стандарттарына арнайы бөлім енгізілді. Аудит стандарттары туралы ережеде (SAS 56) мынадай анықтама берілген: «Талдау процедуралары – аудит процесінің маңызды құрастырушысы. Олар қаржылық және қаржылық емес сипаттағы көрсеткіштердің шынайылығын зерттеу нәтижелері бойынша қаржылық ақпараттарды бағалауды білдіреді. Талдау процедуралары әр түрлі болады – жай салыстырулардан күрделі үлгілерге дейін...»

Талдамалы процедуралары операциондық аудитті жоспарлауда да, процестік және кезеңдік тексерулерде де қолданады. Бизнестің операциондық аудитінде қаржылық-экономикалық талдау процедуралары мына түрде орындалады:

* аудиторлық тексерулердің бағдарламаларын жоспарлау мен әзірлеу кезеңіндегі іздестірушілік жоспарлы және шолушылық талдау;
* шаруашылық операциялар үшін есеп пен ішкі бақылау жағдайын тексеру барысындағы жүйелі, елеулі және функционалдық талдау;
* дайындап - жабдақтау, өндіріс және қаржылық - өткізу қызметтерінің оперативті, ағымдық және перспективті талдауы;
* бизнес тиімділігінің негізгі көрсеткіштеріне әсер ететін факторларды зерттеу және қаржылық есеп берулерді тексеру кезеңдеріндегі ұйымдық, функционалдық және процесстік талдау;
* бизнесті басқару мен оның тиімділігін арттыру жүйелерін жетілдірудің жағдайы мен келешегін арнайы, толық, тақырыптық, локальды және кешенді талдау.

Талдамалы процедуралары жай салыстырудан шаруашылық жүргізуші субъектілер қызметтен кешенді талдауын күрделі экономикалық - математикалық үлгісіне дейін өзара байланысты көптеген факторларда әр түрлі болуы мүмкін.

Талдамалы процедураларды қолданылу мақсаттарына қарай мынадай маңызды түрлер мен нұсқаларға: іздестіру, жоспарлы, шолу, елеулі, диагностиалық, ағымдық, оперативті, перспективалық, алдын – ала, кешенді, жүйелі, функционалды, корреляциялық және т.б. бөліп көрсетуге болады.

 Іздестірушілік талдау операциондық аудит міндетін тимді шешудің және алға қойылған мақсаттарға қол жеткізудің салаларын, бағыттарын, әдістерін дұрыс таңдауға ықпал етеді. Іздестірушілік талдаудың эвристикалық тәсілдемесі шаруашылық жүргізуші субъектінің басқарушылық, өндірістік, маркетингктік және қаржылық қызметтерін жаңа ғылыми – техникалық жетістіктерді іздеп тауып пайдалануға мүмкіндік береді.

Жоспарлы талдау аудиторға тексерудің көлемін, өзіндік ерекшелігін, мерзімін, сипатын дұрыс анықтауға көмектеседі. Көптеген жағдайларда жаппай тексерулер мен терең әдістерді қолданудан гөрі талдамалы процедураларды пайдалану әлдеқайда тиімдірек. Мысалы, дебиторлық берешектер мен өткізу мөлшерінің арақатынасын талдау конграгенттердің кезікпелі тексеруінен гөрі әлдеқайда қарапайым әрі арзан тәсілдермен жүзеге асырылады.

Шолып талдау алдын ала «осал» тұсты анықтап, зерттеудің негізгі нәтижесіне «диагноз қояды». Жоспарлы және шолушылық талдамалы зерттеу кәсіпорынның шаруашылық қызметінің шешуші көрсеткіші бойынша байқамай қалу қатерін, яғни кемшіліктерді таба алмай қалудың қаупін азайтады. Олар аудиторлық тексерулердің көкейкесті мселелерін де, маңызы кемдеу нақты міндеттерін де анықтауға, клиент бизнесінің жалпы көрсеткіштерін және жеке қызмет түрлерін жақсарту резервтерін іздестіретін маңызды аспектілерді анықтауда көмектеседі.

Елеулі талдаудың мақсатына негізгі талдамалы процедураларды орындау үшін қажетті шындыққа жанасымды ақпараттарды алу жатады. Елеулі талдау ақпарат мөлешері, кезеңдер, процестер, құрылымдық бөлімшелер, реттеу, жүргізілу әдістер, қамту деңгейі және т.б. бойынша ерекшеленуі мүмкін. Осыған орай елеулі талдауды жүзеге асыру барысында толық, локальды, тақырыптық, оперативті, ағымдық және перспективалық талдау тәрізді белгілі әдістерге жүгіну қажет.

Елеулі талдау алға қойылған міндеттерді шешуді қамтамасыз ететін операциондық аудитің әлдеқайда тиімді құралдарының барлық мүмкіндіктеріне ие. Оны жүзеге асыру барысында бизнестің барлық даму кезеңдері, функциялары және деңгейлері талданады. Әр түрлі есептер жүргізіледі, салыстырмалы қарапайым көрсеткіштерден көптеген факторлардың әсерін ашатын аса күрделі коэффициенттерге дейін қамтылады.

Елеулі талдаудың көмегімен ұдайы өндіру кезеңдері, шаруашылық жүргізуші субъектілердің салалары мен жеке учаскелері бойынша қалыптасуы мен пайдалануы кезеңдерін зерделеуге болады.

Аудиторлық дәлелдің құралы ретінде елеулі талдауды қолданбастан бұрын бірқатар факторларды қарастырған дұрыс:

- операциондық аудит мақсаттарының нақтылығы;

- ішкі бақылау жүйесі ұсынған ақпараттар қаншалықты дәрежеде толық берілген және шындыққа жанасымдылығы қандай деңгейде;

- аудитордың кәсіби деңгейі;

- тексерудің сапасына қойылатын талаптар;

- аудиторлық тәуекелдің маңыздылығы мен деңгейі туралы нәтижелі пікір,

Операциондық аудитте өзара байланыстардың деңгейі мен жиілігі, мәліметтердің сенімділігі, зерттелетін факторлар мен көрсеткіштердің арасындағы өзара тәуелділіктің шамасы аса маңызды орын алады. Аудитор кез – келген талдау түрін жүзеге асырғанда клиенттің бизнесімен, шаруашылық операцияларымен, есептің және ішкі бақылаудың ұйымдастырылу барысымен жақсы таныс болу керек. Осылайша, аудитор өзінің қызметінде шаруашылық жүргізуші субъектілер әр түрлі салаларындағы басқарушылық шешімдерге ықпалын тигізе алатын ішкі және сыртқы факторларды ескеруі қажет. Кейбір талдамалы процедуралар, әдістер және тәсілдер өте нақты нәтижелерге қол жеткізуге мүмкіндік береді. Оған ең алдымен жоғары дейгейде дұрыс болып табылатын әр түрлі техникалық және есептік – талдамалы тәсілдер жатады. Бұл тәсілдер статистикалық іріктемелер әдісіне барабар қолданылады.

Кепілдік деңгейі жоғары техникалық тәсілдер жабдықтаушылармен, кредит берушілермен, бюджетпен және басқа да орындармен есеп айырысуда қолданылатын тікелей айғақтар мен жаппай дәлелдеу әдістерін қамтиды. Мысалы, проценттерді төлеу кезінде ресми жарияланған немесе келісілген проценттік мөлшемелерді берешек туралы проценттерге қатынасын көрсететін коэффициенттермен салыстырылады.

Мұндай аспаптарды пайдалануда аудитор талдаудың дәл болуын қамтамасыз етіп, тіпті азғантай өзгерістердің бизнес тиімділігінің арақатынасына әсерін ашып көрсетуі керек. Оның ішінде, кәсіпорынның ағымдағы активтерінің айналылымдылығын есептеу барасында өнім, жұмыс және қызметті өткізу мөлшері мен осы қаражаттың орташа жылдық қалдықтарын дәл анықтау қажет.

Операциондық аудиттің нақты мақсаттарына қол жеткізу үшін кепілдігі шектеулі әдістің техникалық тәсілдері қолданылады. Айталық, егер тексерулердің мақсаты өнім, жұмыс және қызметтің өткізілу көлемінің толық әрі дәл көрініс табуын көздейтін болса, онда тауарлы – материалдық қорлар қалдығының өткізуден түскен табыстың мөлшерін талдау қажет. Дебиторлық берешектерді тексеру сатып алушыларға берілген кредит шамаларын, сату көлемін және жыл ішінде болуы ықтимал әдеттен тыс, төтенше жағдайларды қоса ескеріп берілетін вексель бойынша берешектердің өзгеру тенденцияларын ай сайын талдап отыруды ұйғарады. Кредиторлық берешектер есебінің бар болуы және дәлдігі тиісті түрінде ескеріліп, өсу қорытындыларына жазылуы керек, ол жабдықтаушыдан алынған кредиттерді ай сайын талдауымен расталады. Сатып алулар мен қолда бар қаражаттардың шығын есебінің дұрыстығын белгілеу үшін нақты және бюджеттік сатып алулар мен шығындарды салыстыру мақсатқа лайықты болады.

Басқа ұқсас әдістермен өзара байланыстырып қарастырғанда кепілдемесі шектеулі техникаларының көмегімен талдау нақты мәселе бойынша аудитор қорытындысы үшін жеткілікті негіздеуді беруі мүмкін. Мұндай талдау іріктемелердің көлемін қысқарту үшін, мөлшерлік көрсеткіштерін растау үшін, салыстырмалы коэффициенттердің арақатынасын зерделеу үшін, нақты және жоспарлы деректерді салыстыру үшін және олардың өзгеру тенденцияларын анықтау үшін қажет. Егер аудитор болжаған тенденция клиент ұсынғаннан басқа болса, онда аудиторға жеткілікті дәрежеде дәлелдер келтірілуі керек. Дәлелдерге мыналар жатуы мүмкін: әдеттен тыс, қалыптан ауытқыған, қайталана бермейтін оқиғалар немесе кәсіпорынның есеп беруі мен есебіндегі қателіктер және т.б. Егер белгіленген өзара байланыстар кездейсоқтыққа құрылған болып шықса, онда аудитор өзі жүзеге асырған елеулі талдаудың нәтижесіне негізделген өз пікіріне сүйенгені жөн.

Бизнестің операциондық аудитін ұйымдастырудағы жүйелі тәсілдеме оның уақыт пен кеңістіктегі өзгерісіне қатаң параметрлер жүргізуді талап етеді. Параметрлеу – бұл нақты бизнес түрін ұйымдастырудағы экономикалық сипаттаманың анықтамасы. Болашақта бизнесті басқаруды жақсарту мүмкіндіктері, бір жағынан, нарықтық бәсекелестікке ұрынады, ал екінші жағынан – реттеудің экономикалық әдістерін қолданудағы шектеулерге кезігеді, олай болатын болса, қызмет түрлері мен нәтижелерін параметрлеу мынаған жауап беруі керек: егер шаруашылық жүргізуші субъектілердің жұмыс істеу жағдайы әр түрлі фактордың әсеріне қарай өзгеріп отыратын болса, онда осы субъектілерді болашақта қандай жағдай күтіп тұр?

Бизнес аудитін жүргізуге қойылатын басты талап кешенді тәсілдемелерді сақтау оған әр түрлі жоспарлы факторлардың әсеріне толық баға беру тән. Ең алдымен ішкі және сыртқы факторларды бөліп қарастыру мақсатқа лайықты болады.

Сыртқы факторларға экономикалық жағай, салық, қаржы- кредит және әлеуметтік саясат, төленбейтін төлем дағдарысы және т.б. жатады. Ішкі факторлар – қорларды оңтайлы қалыптастыру, өндірісті, жабдықтауды және өнім өткізуді ұйымдастыру мен бақылауды жақсарту, айналым саласында, аяқталмаған өндірісте шаруашылық құралдарының жұмыс істеу уақытын қысқарту және т.б.

Осы факторлардың шаруашылық жүргізуші субъектілердің қызметіне қабылданған көрсеткіштер жүйесі арқылы әсерін анықтай алу оның нәтижелерін жақсартатын резервтерді іздестіру механизмін тудырады. Жалпы немесе синтетикалық көрсеткіштермен қатар кешенді аудит пен талдау барысында жабдықтау және өнімді, жұмысты, қызметті өткізу, өндіру процестерін басқарудың әлдеқайда жеке көрсеткіштері есептеледі. Бизнестің ұйымдастырылу процесіне кешенді операциондық аудит пен кешенді қаржылық – экономикалық талдау әдістерінің және параметрлеудің жүйелерін әзірлеп енгізу оның тиімділігін айтарлықтай өсіруге мүмкіндік береді.

***Өзін-өзі тексеру сұрақтары***

 1.Аудитті жүргізуде жасалатын келісім-шартта не көрсетіледі?

 2.Аудитті жүргізудің бағдарламасы деген не?

 3.Аудиторлық дәлелдемелер деген не, оның қандай түрлері бар?

 4.Аудит жүргізудегі жұмыс құжаттарына не жатады?

 5.Аудиторлық әдістемелер деген не?