

С.А. ФАЙЗУЛЛИНА,¹

Э.ғ.к., доцент.

Р.Ж. БЕКОВА,¹

PhD, доцент.

Д.О. ОНАЛТАЕВ,¹

Э.ғ.к., профессор.

«Тұран» университеті¹

БИЗНЕСТІҢ БУХГАЛТЕРЛІК ЕСЕБІНІҢ АУДИТІ ШЕҢБЕРІНДЕГІ ӨЗГЕРІСТЕРДІ БОЛЖАУ КЕЗІНДЕ ҚАРЖЫЛЫҚ ТҰРАҚТЫЛЫҚТЫ ТАЛДАУ ЕРЕКШЕЛІКТЕРІ

Андатпа

Қазіргі уақытта кәсіби аудиторлар қоғамдастығындағы коммерциялық ұйымдардың қаржылық есептілік аудитіндегі талдамалық рәсімдердің рөлі маңызды болып табылатынына күмән жоқ. Бұдан басқа, аудит шеңберінде талдау процедураларын кәсіпорындардың жұмысын дәстүрлі немесе тіпті тереңдетілген талдаумен ұштастыру үрдісі байқалады. Мұндай талдау аудиторлық компанияға есептіліктің дұрыстығы туралы қорытындыны дайындау үшін қажетті рәсімдердің санын оңтайландыруға мүмкіндік береді. Ішкі бақылаудың тиімді жүйесі бола отырып, талдау бастапқы құжатты тестілеу көлемін айтарлықтай қысқартатындай етіп жасалуы мүмкін. Бастапқы құжаттарды тестілеу құжаттардың болуын тексеру үшін ғана қажет. Мақалада қаржылық тұрақтылық тұрғысынан проблемалық аймақтарды айқындай отырып, аудиттелетін тұлғаның бизнестегі өзгерістерді түсінуі тұрғысынан бухгалтерлік есептілікке жалпы шолу ретінде аналитикалық рәсімдер келтіріледі. Талдау рәсімдерінің мазмұны бір жағынан аудиторлық ұйымның алдына қойылған міндеттермен және екінші жағынан жұмыс істеу шарттарымен, яғни қысқа мерзімді және ұзақ мерзімді кезеңде ұйымның қаржылық тұрақтылығын айқындайтын сыртқы және ішкі факторлармен жиі анықталады. Кәсіпорынның қаржылық тұрақтылығын талдау болжамды оқылатын белгілердің өзгеруіне әсер ететін факторларды анықтауды және бағалауды болжайды. Факторлық талдау және оны пайдалану: зерттелетін құбылыстың белгілері арасындағы өзара байланысты және зерттелетін құбылыстарға факторлардың әсерін бағалауға мүмкіндік береді. Мұндай талдауды зерттелетін саладағы қолданыстағы заңдарды сипаттайтын қаржылық тұрақтылықты зерттеудің ерте сатысында неғұрлым тиімді пайдалану.

Тірек сөздер: аудит, қаржылық нәтиже, активтер, пайда, зиян, есеп саясаты, қаржылық есептілік, декларация.

Ұйымның қаржылық тұрақтылығы кейде бір мезгілде, бірақ түрлі бағыттармен әрекет ететін факторлардың кең ауқымына әсер етеді. Қызметтің нақты түріне байланысты кәсіпорынның тұрақтылығына әсер ететін факторлар да өзгереді.

Қазіргі уақытта аудиторлардың кәсіби қоғамдастығында коммерциялық ұйымдардың қаржылық есептілігінің шынайылығы аудитіндегі талдау процедураларының маңызды рөліне күмән жоқ. Сонымен қатар, аудит шеңберінде талдау процедураларының кәсіпорындар қызметінің тиімділігін дәстүрлі және тіпті тереңдетілген талдаумен араласу үрдісі пайда болды. Біздің пікірімізше, олардың рөлі тұрғысынан да, қолданылатын талдау құралы тұрғысынан да теңдестіруге болмайды.

Талдамалық рәсімдер біздің ойымызша, тәуекелдің «төмендеу талдауына» негізделген қаржылық тұрақтылық аудитінде барынша маңызды орын алуы тиіс. Аудитке жататын есептіліктің бір немесе бірнеше салаларына қатысты өзге де аудиторлық рәсімдермен бірге (ішкі бақылау жүйесін тестілеу, егжей-тегжейлі тестілеу) аудиторлық дәлелдемелер алу оларды беру болып табылады. Тиісті түрде жүргізілген талдау рәсімдері аудиторлық ұйымдарға толық тестілеудің басқа да рәсімдерін азайту немесе алмастыру есебінен аудит мақсаттарына барынша тиімді жетуге мүмкіндік бере алады. Әсіресе, уақыт өте келе болжанатын трансакциялардың үлкен көлеміне талдау процедураларын тиімді пайдалану.

Аудит барысында талдау процедуралары өте маңызды, бірақ бағынышты немесе көмекші рөл атқарады. Тиімділікті бағалау барысында, мысалы, ресурстарды пайдалану немесе жоспарлы көрсеткіштердің нысаналы мәндерін негіздеу кезінде талдау мен оның әдістерінің рөлі басты болып табылады.

Қаржылық нәтижелер туралы есептік деректер аудитінің негізгі мақсаты олардың шынайылығын және пайда мен зиян туралы ақпаратты қалыптастыруға қатысты кәсіпорында қабылданған есеп саясатының қолданыстағы заңнамаға сәйкестігін белгілеу болып табылады. Яғни, пайданың (шығындардың) есептілігінде көрсетілуінің толықтығы мен дәлдігін тексеру қажет; кірістерді, шығыстарды, қызмет нәтижелерін есепке алуды жүргізу және есептілікті жасау ережелерін, бағалау әдіснамасын реттейтін нормативтік құжаттардың сақталуын бақылауды жүзеге асыру қажет. Аудиттің негізгі мақсаты клиентпен жасалған шартпен, бизнеспен қаржылық жағдайын жақсарту, қызмет нәтижелерін оңтайландыру жөніндегі іс-шаралармен, пайданың дұрыс бөлінуін тексеру, қорлар құру рәсімдерімен толықтырылуы мүмкін.

Кірістер мен шығындар туралы есептік деректерді аудиторлық тексерудің мақсаттары:

- ◆ толық көрсетілуін тексеру: барлық кірістер мен шығыстар толық көлемде көрсетілді ме, яғни экономикалық субъект қызметінің нәтижесі негізінде айқындалатын көрсеткіштер;
- ◆ анықтау керек-жарақтары: шын мәнінде көрсетілген кірістер мен шығыстар жатады және контрагенттердің шаруашылық операциялары;
- ◆ бағалаудың дұрыстығын тексеру: кірістер мен шығыстарды бағалаудың есеп саясатына, бухгалтерлік есеп принциптеріне сәйкестігі; сабақтастық негізінде бағалауды пайдалану;
- ◆ есептілікте кірістер мен шығыстардың дұрыс көрсетілуін анықтау;
- ◆ кірістердің, шығыстардың, қызметтің қаржылық нәтижелерінің дұрыс сыныпталуын тексеру;
- ◆ бастапқы құжаттарда кәсіпорын қызметінің шаруашылық операцияларын ресімдеу заңдылығын белгілеу және есепке алу тіркелімдерінде көрсетілген деректерді салыстыру;
- ◆ кірістерді, шығыстарды және қызметтің қаржылық нәтижелерін есепке алу жөніндегі операцияларды бухгалтерлік есепке алу шоттарында көрсетудің дұрыстығын растау;
- ◆ есепті кезеңнің таза пайдасын қалыптастыру, оны бөлу және пайдалану дұрыстығын тексеру;
- ◆ бюджетке тиесілі төлемдерді анықтаудың дұрыстығын тексеру.

Осылайша, негізгі мақсатқа қол жеткізу үшін аудитор есептік деректердің жалпы қолайлылығына (олар жалпы қойылатын талаптарға сәйкес келе ме), негізділігіне (онда көрсетілген сомаларды есепке енгізу үшін негіз бар ма), жүзеге асырылған есептеулердің бағалануы мен дұрыстығына, ақпаратты ашу жіктелуі мен толықтығына қатысты пікір жасауы тиіс [1].

Қойылған міндеттерді орындау үшін аудитор мынадай ақпарат көздерін пайдалана алады: кәсіпорынның есеп саясаты туралы бұйрық; бастапқы құжаттар; кірістерді, шығыстарды және қызметтің қаржылық нәтижелерін есепке алу бойынша шаруашылық операциялар көрсетілетін есеп тіркелімдері; алдыңғы ревизиялар актілері, аудиторлық қорытындылар; есептілік, атап айтқанда қаржылық нәтижелер туралы есеп, қаржылық есептілікке ескертпелер, кәсіпорынның пайдасы туралы декларация.

Қаржылық нәтиже есептеу принципіне (кірістер мен шығыстардың есебінде және тиісінше ақша түскен немесе төленген күнге қарамастан олардың пайда болу сәтінде қаржылық нәтижелерді көрсетуді көздейді) және кірістер мен шығыстардың сәйкестігі (қаржылық нәтижені айқындау есепті кезеңнің кірістерін осы кезеңнің осы кірістерді алу үшін шеккен шығыстармен салыстыру жолымен жүргізіледі) негізге алына отырып айқындалады.

Бап, егер мынадай өлшемдерге сәйкес келсе, есепте келтіріледі: осы бапқа байланысты болашақ экономикалық пайдалардың түсу немесе шығу ықтималдығы болса; бапты бағалау дұрыс анықталуы мүмкін [2].

Есепте алынған көрсеткіштерді бөлек көрсету көзделгенін атап өту қажет:

- ◆ операциялық – кәсіпорынның негізгі қызметі; инвестициялық – сол саудалық емес активтерді, сондай-ақ ақша қаражаты баламаларының құрамдас бөлігі болып табылмайтын қаржы инвестицияларын сатып алумен және сатумен байланысты операцияларды қамтиды; қаржылық – кәсіпорынның меншікті және қарыз капиталының мөлшері мен құрамының өзгеруіне әкелетін қызметті қамтиды;
- ◆ немесе әрбір келесі есепті кезеңде қайталануы күтілмейтін әдеттегі қызметтен ерекшеленетін операцияларды немесе оқиғаларды қамтиды.

Әдеттегі қызметтен қаржылық нәтижені айқындау – әдеттегі қызметтен салық салынғанға дейінгі пайда сомасы мен 12 ҚЕХС сәйкес айқындалатын пайдаға салынатын салық сомасы арасындағы айырма ретінде есептеледі [3]. Пайдаға салынатын салық сомасы әдеттегі қызметтен түсетін пайдадан асып кететін жағдай туындауы мүмкін екенін атап өткен жөн. Бұл бухгалтерлік есепте және салық заңнамасы бойынша айқындалған пайда сомасының

айырмашылығы салдарынан болады (есеп айырысуды жүзеге асыруға арналған базалардың айырмашылығы).

Таза пайданы немесе шығынды анықтау – әдеттегі қызметтен пайда (залал), төтенше пайдадан (залалдан) және төтенше пайдадан алынатын салықтардың алгебралық сомасы ретінде есептеледі. Төтенше шығындар осы шығындардың салдарынан әдеттегі қызметтен алынатын пайдаға салынатын салық азайтылатын сома шегеріле отырып көрсетіледі.

Қазіргі уақытта аудиторлардың кәсіби қоғамдастығында коммерциялық ұйымдардың қаржылық есептілігінің шынайылығы аудитіндегі талдау процедураларының маңызды рөліне күмән жоқ. Сонымен қатар, аудит шеңберінде талдау процедураларының кәсіпорындар қызметінің тиімділігін дәстүрлі және тіпті тереңдетілген талдаумен араласу үрдісі пайда болды.

Аудит барысында талдау процедуралары өте маңызды, бірақ бағынышты немесе көмекші рөл атқарады. Тиімділікті бағалау барысында, мысалы, ресурстарды пайдалану немесе жоспарлы көрсеткіштердің нысаналы мәндерін негіздеу кезінде талдау мен оның әдістерінің рөлі басты болып табылады.

Талдамалық рәсімдер біздің ойымызша, тәуекелдің «төмендеу талдауына» негізделген қаржылық тұрақтылық аудитінде барынша маңызды орын алуы тиіс. Аудитке жататын есептіліктің бір немесе бірнеше салаларына қатысты өзге де аудиторлық рәсімдермен бірге (ішкі бақылау жүйесін тестілеу, егжей-тегжейлі тестілеу) аудиторлық дәлелдемелер алу оларды беру болып табылады. Тиісті түрде жүргізілген талдау рәсімдері аудиторлық ұйымдарға толық тестілеудің басқа да рәсімдерін азайту немесе алмастыру есебінен аудит мақсаттарына барынша тиімді жетуге мүмкіндік бере алады. Әсіресе, уақыт өте келе болжанатын трансакциялардың үлкен көлеміне талдау процедураларын тиімді пайдалану.

Талдамалық рәсімдерді қолдану коммерциялық ұйымдар қызметінің әртүрлі көрсеткіштері арасындағы, оның ішінде ресми қаржылық есептілікте көрсетілетін функционалдық немесе статистикалық өзара байланыстардың дәлелденген зерттеулеріне және практикасына негізделген [4].

Осы өзара байланыстардың болуы аудиторлық дәлелдемелермен қаржылық есептіліктің шаруашылық қызмет фактілерінің толық, дәлдігі және болуының анықтығы сияқты сипаттамаларын қамтамасыз етеді. Мысалы, түсімнің ай сайынғы салыстыруын және өзіндік құнын пайдалана отырып, кірістер мен шығыстардың уақтылы көрсетілмеуін анықтауға болады. Жалпы маржа орташа жылдық деңгейден айтарлықтай ерекшеленетін және сол немесе өзге кезеңде көрініс табудың әлеуетті мәселелері туралы жанама түрде көрсететін ай. Фактілердің бар-жоғын, мысалы, сатып алушылардың төлемдердің мерзімін өткізіп алуын сатудан және дебиторлық берешектен түскен түсім қарқынының динамикасын салыстыра отырып растауға болады. Соңғысының едәуір жылдам өсуі, егер сатып алушылармен есеп айырысу шарттарында елеулі өзгерістер болмаса, дәл осындай жағдайды дәлелдеуі мүмкін.

Аналитикалық рәсімдер көптеген егжей-тегжейлі тесттер арқылы да айқындалмауы мүмкін проблемалық салаларды сәйкестендіруге, сондай-ақ аудиторлардың назарын одан әрі терең зерттеуді (талдауды) талап ететін облыстарға бағыттауға қабілетті. Бұдан басқа, талдау рәсімдерін жүргізе отырып, аудиторлық ұйым ішкі бақылау жүйесінің жұмысындағы тәуекелдерді немесе кемшіліктерді анықтай алады, олар туралы бұрын белгілі болғандай, аудитті жүргізудің бастапқы жоспарланған әдістемесін қайта қарауды және бастапқы жоспарланғаннан өзге де аудиторлық рәсімдерден ақылға қонымды сенімділік алуды талап ете алады.

Барлық тексеру кезінде аудиторлық ұйымдар пайдаланатын талдамалық рәсімдерді кәсіпорындардың қызметін кешенді экономикалық талдау шеңберіндегі сияқты үш түрі бойынша: алдын ала; негізгі аудит кезеңінде (немесе – ағымдағы); қорытынды бойынша сыныптау керек.

Алдын ала талдау рәсімдері аудитті жоспарлау кезеңінде жүзеге асырылады және тәуекелдерді бағалауға, аудиттелетін ұйымның бизнесін түсінуге бағытталған (мысалы, ағымдағы кезеңдегі тексерілетін тұлғаның деректерін өткен жылдардың көрсеткіштерімен салыстыру, саладағы бәсекелестермен салыстыру). Мұндай рәсім бухгалтерлік есептегі ықтимал материалдық қатені бағалауға және бизнестің мәнін, аудиторлық рәсімдерді өткізу кестесі мен көлемін неғұрлым ұтымды анықтауға көмектеседі.

Аналитикалық рәсімдер негізгі аудит кезеңіндегі бухгалтерлік есептің дұрыстығына ақылға қонымды сенімділік алу құралдарының бірі ретінде пайдаланылады. Талдау процедураларын пайдалану егжей-тегжейлі тестілеу тиімдірек болуы мүмкін, мысалы, сатылған автомобильдердің санын ресми бекітілген прайс-парақтың бағасына көбейту арқылы түсімнің толық көрсетілуін растауға болады. Мұндай аналитика аудиторлық ұйымға есептіліктің дұ-

рыстығы туралы пікір білдіру үшін қажетті рәсімдердің көлемін оңтайландыруға мүмкіндік береді. Компанияда ішкі бақылаудың тиімді жүйесі болған жағдайда, талдаушыны бастапқы құжаттарды тестілеу көлемін айтарлықтай төмендететіндей етіп құруға болады. Бастапқы құжаттарды тестілеу құжаттардың бар-жоғына сенімділік алу үшін ғана қажет.

Қорытынды талдамалық рәсімдер қаржылық тұрақтылық тұрғысынан проблемалық аймақтарды анықтай отырып, аудитордың аудиттелетін тұлғаның бизнесте болған өзгерістерді түсінуі мәніне бухгалтерлік есептілікке жалпы шолу ретінде жүргізіледі. Талдау рәсімдерінің мазмұны көбінесе бір жағынан аудиторлық ұйымның алдына қоятын міндеттермен және екінші жағынан жұмыс істеу шарттарымен (яғни қысқа мерзімді және ұзақ мерзімді кезеңде ұйымның қаржылық тұрақтылығын анықтайтын сыртқы және ішкі факторлармен) айқындалады.

ӘДЕБИЕТТЕР ТІЗІМ

1 ҚР 1998 жылғы 20 қарашадағы № 304–І Заңы (01.01.2020 ж. Өзгерістер мен толықтырулар енгізілген): <https://online.zakon.kz/>.

2 Путеводитель бухгалтера. – Алматы: Центральный дом бухгалтера, 2019. – 142 с.

3 Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 12 «Налоги на прибыль»: <http://www.minfin.gov.kz/irj/portal/anonymous>.

4 Аудиторлық қызмет туралы Қазақстан Республикасы № 304–І Заңы: http://adilet.zan.kz/kaz/docs/Z980000304_.

Аннотация

В настоящее время нет сомнений в том, что роль аналитических процедур в аудите финансовой отчетности коммерческих организаций в сообществе профессиональных аудиторов является важной. Кроме того, в рамках аудита наблюдается тенденция сочетать аналитические процедуры с традиционным или даже углубленным анализом работы предприятий. Такой анализ позволит аудиторской компании оптимизировать количество процедур, необходимых для подготовки заключения о достоверности отчетности. Имея эффективную систему внутреннего контроля, анализ может быть построен таким образом, чтобы значительно сократить объем тестирования первичного документа. Тестирование первичных документов необходимо только для проверки наличия документов. В статье приводятся аналитические процедуры в качестве общего обзора бухгалтерской отчетности с определением проблемных зон с точки зрения финансовой устойчивости. Содержание аналитических процедур часто определяется задачами, поставленными перед аудиторской организацией, с одной стороны, и условиями работы, с другой стороны, т.е. внешними и внутренними факторами, определяющими финансовую устойчивость организации в краткосрочном и долгосрочном периоде. Анализ финансовой устойчивости предприятия направлен на выявление и оценку факторов, влияющих на изменение предполагаемых читаемых признаков. Факторный анализ и его использование позволяет оценить взаимосвязь между признаками исследуемого явления и влияние факторов на исследуемые явления. Использование такого анализа наиболее эффективно на ранних стадиях исследования финансовой стабильности.

Ключевые слова: аудит, финансовый результат, активы, прибыль, убыток, учетная политика, финансовая отчетность, декларация.

Abstract

Currently, there is no doubt that the role of analytical procedures in the audit of financial statements of commercial organizations in the community of professional auditors is important. In addition, there is a tendency in the audit to combine analytical procedures with traditional or even in-depth analysis of the performance of enterprises. This analysis will allow the audit company to optimize the number of procedures required to prepare an opinion on the reliability of the statements. With an effective internal control system, the analysis can be built in such a way as to significantly reduce the amount of testing of the primary document. Testing of primary documents is only necessary to check the availability of documents. The article presents analytical procedures as a General overview of accounting statements for the purpose of understanding changes in business by the audited entity with the identification of problem areas from the point of view of financial stability. The content of analytical procedures is often determined by the tasks assigned to the audit organization, on the one hand, and the working conditions on the other hand, i.e. external and internal factors that determine the financial stability of the organization in the short and long term. The analysis of the financial stability of the enterprise involves identifying and evaluating factors that affect the change in the expected readable characteristics. Factor analysis and its use: allows you to evaluate the relationship between the characteristics of the studied phenomenon and the influence of factors on the studied phenomena. The use of such analysis is most effective at the early stages of financial stability research, which characterize the current laws in the field under study.

Key words: audit, financial result, assets, profit, loss, tax legislation, accounting policy, financial statements, declaration.