

АУДИТОРЛЫҚ ДӘЛЕЛДЕУЛЕРДІ АЛУ ӘДІСТЕМЕСІ

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

Аудиторлық дәлелдеулер дегеніміз - аудиторлық қорытынды жасауға негіз болатын аудитордың қорытынды пікірлерін тұжырымдау процессінде пайдалануға алатын ақпараттары. Аудиторлық дәлелдеулерге 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 екендігіне 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 бұрмаланғандықтың (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 дәлелдеулерді жинауға қатысты түсінік.

Барлық қолдағы бар дәлелдеулерге егжей-тегжейлі талдау жасап, оларды бағалау аудиттің құнын көтеруі мүмкін болғандықтан, бұл мәселе бойынша айқындық керек. Ол үшін аудиторға өзіне қандай дәлелдеулер алу қажет екендігін, оларды қандай көздерден және қандай процедуралардың көмегімен алатындығын анықтап алу керек. Ол әділ және негізді аудиторлық

қорытынды жасау үшін жиналған дәлелдердің жеткілікті әрі сапаға сәйкес келетіндігіне сенімді болуға тиісті. Аудиторлық дәлелдеулердің сапасы оларды алу көздеріне байланысты.

Дәлелдеулер 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, түгендеу нәтижелері, басшылыққа жолдау жіберу.

Мұндай жағдайда аудиторға қаржылық қорытынды есептегі қате жіберу тәуекелдігін 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 дәлелдеулер 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 дәлелдеулерді 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 дәлелдеулер бір көзден алынған дәлелдеулерге қарағанда әлдеқайда сенімдірек.

Дәлелдеулер алу процессін бірнеше кезеңдерге (сатыларға) бөлуге болады:

- 1) мақсаттың таңдалуы;
- 2) дәлелдеулер жинау және оларды өңдеу;

3) дәлелдеулерді бағалау.

Сенімді дәлелдер алу үшін аудитордан белгілі бір процедураларды қолдану талап етіледі.

Аудиторлық процедуралар деп - аудит өткізу кезінде дәлелдеулер жинау әдістерінің жиынтығын айтады. Клиент тарапынан аудитордың алдына әртүрлі міндеттер қойылуы мүмкін болғандықтан, дәлелдеулер алу үшін қандай да бір процедураларды қолданбас бұрын, мақсатты айқындап оны негіздеу қажет. Мысалы, дайындап тапсырылған қаржылық қорытынды есептің дұрыстығы мен әділеттілігін бағалау емес, жасалынған басқару шешімдерінің пайдалалығын немесе жасалынған келісімнің тиімділігін анықтау талап етіледі. Бұл мақсаттар нақтырақ. Глобалды (күрделі) мақсаттар да болуы мүмкін: меншіктің сақталуын анықтау және оны жетілдіру жөнінде ұсыныстар дайындау; жалпы өндірістің де, жекелеген өнімдердің де рентабельділігін бағалау; кәсіпорынның төлей алу қабілетін ағымдағы мерзімге ғана анықтап қоймай, келешекке де болжам жасау және т.б.

Мақсат таңдалғаннан кейін тексеру жүргізудің ерекшеліктерін, яғни қандай процедуралар талап етілетіндігін анықтау қажет - сәйкестікті айқындау тәсілдері немесе тікелей объектіге қатысты тексеру жүргізу процедуралары (тестілер). Бұл ары қарай дәлелдеулер алудың тәсілдері мен әдістерін анықтауға мүмкіндік береді. Ондай процедураларды жасау кезінде қойылатын жалпы талап - тәуелсіздік. Ол тестілердің (процедуралардың) арасындағы айырмашылық төмендегілерден тұрады:

- сәйкестікке қатысты жүргізілетін тестілер шаруашылық операцияларының орындалуы кезінде заң талаптарының сақталуын анықтайды;

- тікелей объектіге қатысты тексеру жүргізу тестілерінде қатені анықтау мақсатында әрбір операцияның мазмұны егжей-тегжейлі қарастырылады.

Егер сәйкестікке қатысты тестілерді орындалған шаруашылық операцияларының заңдылығы тұрғысынан қарастыратын болсақ, онда мынадай сәттерді атап айту қажет. Біріншіден, оларды өткізу үшін үлкен көлемдегі құжаттық мәліметтер талап

етілмейді. Тек жазбаша дәлелдерді мұқият қарастыру қажет. Ал, бұл кезде тікелей объектіге қатысты егжей - тегжейлі тестілер шаруашылық өмірдің әрбір маңызды фактісі бойынша дәлелдеулерді аудитордың бағалауын талап етеді. Екіншіден, сәйкестікке және тікелей объектілерге қатысты тестілер сол бір ғана құжатты пайдалануы мүмкін. Логикалық жағынан алдымен сәйкестікке қатысты тестілер қатысты тестілер, ал содан кейін тікелей объектіге қатысты тестілер орындалады.

Тікелей объектіге қатысты тестілер екіге бөлінеді:

1) егжей-тегжейлі тестілер (яғни, жекелеген операцияларды және жиынтығы қаржылық қорытынды есепті құрайтын шоттар бойынша қалдықтарды тексеру);

2) аналитикалық (талдамалық) қарастыру процедуралары.

Тікелей объектіге қатысты егжей-тегжейлі тестілеуді аудитор операциялардың нәтижесі бойынша іріктелген жиынтықты құрау және мүмкіндігінше бірнеше ақпарат көздерінен алынған дәлелдеулердің көмегімен оларды бағалау жолымен жүзеге асырады.

Тікелей объектіге қатысты егжей-тегжейлі тестілерден талап етілетін дәлелдеулердің сапасы аудиттің алғашқы (ертерек) сатыларында қол жеткізілген сенімділіктің деңгейіне байланысты.

Талдамалық (аналитикалық) процедуралар. 520-шы Халықаралық аудит стандартына сәйкес талдамалық процедуралар - маңызды коэффициенттерді және тенденцияларды, олардан туындайтын басқа релеванттық ақпараттармен дәйекті (бірізді) емес немесе жобаланған сомадан өзгеше өзгерістер мен өзара байланыстарды зерттеулермен қоса алып талдауды білдіреді.

Талдамалық процедураларды қолданудағы негізгі мақсат - болашақ тәуекелдікті (қауіпті) анықтауға мүмкіндік беретін ерекше фактілердің және шаруашылық қызметтің нәтижелерінің нақты барын анықтау болып табылады. Олар бухгалтерлік жазуларды талдауды қарастырады.

Талдамалық процедураларды аудит өткізудің барлық кезеңдерінде (сатыларында) орындау керек:

- аудит жүргізудің бас кезеңінде қандай операцияларды толығырақ зерттеу керектігі жөнінде шешім қабылдау үшін;
- тікелей аудит жүргізу кезінде, яғни аудитор талдамалық процедураларды басқа аудиторлық процедуралармен (ішкі бақылау жүйесіне тест жүргізу, шаруашылық операцияларын тікелей объектіге қатысты тексеру және т.б.) байланыстыра отырып орындаған кезде. Бұл бухгалтерлік қорытынды есептегі ерекше ауытқуларды зерттеу кезінде өте тиімді;
- аудитті аяқтау кезеңінде талдамалық процедуралар қорытынды есептегі маңызды бұрмалаушылықтың барын немесе басқа қаржы - басқару мәселелерін соңғы тексеру ролін атқарады.

Талдамалық процедураларды жүзеге асыру кезінде салыстырулар пайдаланылады және дайындап тапсырылған қаржылық қорытынды есептің дұрыстығын бағалауға мүмкіндік беретін өзара байланыстар анықталады. Кейбір жағдайларда талдамалық процедуралар есептеулерді немесе ары қарай тексеру жүргізу қажеттілігін анықтау үшін кеңірек зерттеуді керек ететін шаруашылық операцияларын айқындау үшін де пайдаланылады. Талдамалық процедуралар үшін пайдаланылатын ақпараттар – олар, аудитордың өзі жасаған есептеулері.

Талдамалық қарастыру процедураларының маңызы төмендегілермен айқындалады:

- қаржылық мәліметтердің арасындағы немесе қаржылық және қаржылық емес ақпараттардың арасындағы өзара байланысты талдаумен;
- мәліметтердің элементтері арасындағы белгілі немесе болады,- деп күтілетін өзара байланыстарды талдау арқылы алынған өткен кезеңдердің мәліметтерін нақты мәліметтермен салыстырумен;
- соңғы кезеңнің ақпараттарын соған сәйкес ертерек кезеңде алынған ақпараттармен, бірдей кәсіпорындардың мәліметтерін және сала бойынша орташа мәліметтермен салыстырумен;
- талдау және салыстыру жасау процесінде табылған күтпеген ауытқуларды зерттеумен;

- сол ауытқулар бойынша түсініктемелер алу және оларды негіздеумен;

- жүргізілген талдаудың, салыстырудың және зерттеудің нәтижелерін қаржылық қорытынды есептің нәтижелері бойынша аудитордың пікірін қалыптастыру үшін негіз ретінде алынған дәлелдеу тұрғысынан баға берумен.

Кеңірек тараған әдістерге жай салыстыру және қорытынды есеп баптарындағы өзгерістерді талдау жатады. Және де олардың шұғыл өзгеруін талдау, аудиторды көбірек көңіл аударуды керек ететін, қорытынды есептегі бар ерекше ауытқу фактілеріне (белгілі бір шоттар, шаруашылық операциялары бойынша) итермелеуі мүмкін. Баптардың өзгеруін басқа баптардың өзгеруімен салыстыра отырып талдау, ең бастысы, экономикалық мазмұны бойынша бір көрсеткіштің өзгеруі басқа сонымен өзара байланысты көрсеткіштің өзгеруімен сәйкес келмеген кезде қолданылады.

Дәлелдеулер алу шарттары. Дәлелдеулер жинаудың негізгі шарттары төмендегілер болып табылады:

- заңдылықтың қатаң сақталуы. Тексеру жүргізу процесінде аудитор орындалған шаруашылық операциясының заңдылығын, бухгалтерлік есеп принциптерінің сақталуын зерттеуге тиісті;

- дәлелдеулер жинау бойынша іс-әрекеттерді өз уақытында жүзеге асыру принципін қолдану;

- аудиторға тексеруге берілген мәліметтердің дұрыстығына кепілдеме алу (хаттар, берілген сұраулар, дәлелдеулер және т.б.).

Дәлелдеулерді бағалау. Дәлелдеулерді бағалау деп – шындықты анықтау үшін жиналған дәлелдеулердің ролін логикалық және ой - санамен айқындау процессін айтады. Егер дәлелдеулердің жекелеген элементтері әртүрлі көздерден жинақтала отырып немесе әртүрлі сипатқа ие бола отырып, жүйелі түрде алынған болса, онда аудиторлық дәлелдеулер нанымдырақ (сенімдірек) болады. Мұндай жағдайда аудиторға дәлелдеулердің элементтерін жеке-жеке қарастыру нәтижесінде алынатын сол дәрежесінен артық кумулятивтік сенімділік дәрежесін алуға болады. Және оған қарама-қарсы, егер бір

ақпарат көзінен алынған аудиторлық дәлелдеулер басқа көздерден алынған дәлелдеулермен жүйелі (бір ізді) болмаса, онда аудитор сол жүйесіздіктің шешімін табу үшін қандай қосымша процедуралар қажет екендігін айқындауға тиісті.

Аудиторға дәлелдеулер алуға шығарылған шығыстар мен алынған ақпараттардың пайдалылығы арасындағы өзара байланысты қарастыру қажет. Бірақ күрделілік пен шығыстар мәселесі өздерінен-өздері қажетті процедураны алып тастау үшін салмақты негіз болып табыла алмайды.

Дәлелдеулерді жинау және талдау кезінде олар жауап беруге тиісті талаптар, оларды алу әдістері қарастырылуы қажет, сондай-ақ алынған дәлелдеулердің арасындағы байланысты бөліп көрсете білу қажет.

Тексеру жүргізіп және дәлелдеулердің барлық жиынтығын жинап алғаннан кейін аудитор оларды тәуекелдікті азайту мақсатында бағалауға тиісті.

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 дәлелдеулерді салыстыра отырып, аудитор қорытынды жасау үшін олардың жеткілікті түрде нанымды екендігін шеше алады. Ондай шешімді аудитор өзі алған дәлелдеулер төмендегі талаптарға сай екендігіне сенімді болса ғана қабылдай алады:

- дұрыстық;
- жеткіліктілік;
- өз уақытында алынуы.

Дұрыстық дегеніміз - бұл, аудитор алған дәлелдеулердің шын екендігінің және сенімге лайық болатындығының айғағы: егер дәлелдеулер 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 дәлелдеулер аудиторға берілген мәліметтерден алынған дәлелдеулерге қарағанда сенімдірек болады. Дұрыстықтың сапасын көтеруге жағдай жасайтын құраушылары болады. Атап айтсақ, ақпараттардың тәуелсіздігі. Шаруашылық жүргізуші субъекті-

ден тыс жерден алынған дәлелдеулер клиенттің өзінен алынған дәлелдеулерге қарағанда сенімдірек (стандарт №500). Мысалы, сыртқы дәлелдеулер (банктердің, заңгерлердің, партнерлардың және т.б. хабарлары) субъектінің өзінен алынған жауаптарға қарағанда сенімдірек болады.

Ішкі бақылау жүйесінің тиімділігі. Алынған дәлелдеулердің 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 дәлелдеулер алуға мүмкіндік береді.

Мұндай тексерулер жүргізілген іс-шаралардың немесе процедуралардың ерекшеліктері, оларды қолданудың тұрақтылығы және ол процедуралардың өткізілуіне жауапты тұлғалар туралы дәлелдеулер 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 дәлелдеулер алу талап етіледі деп есептейтін болса, онда қосымша тексеру жүргізу керек. Әдетте, аудитор бақылау жолымен тікелей алған дәлелдеулер сұрау беру арқылы алынған жанама дәлелдеулерге 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 па-

йыздық қатынас арқылы есептеп, оны өткен жылдардың мәліметтерімен салыстыратын болса, онда мұндай дәлелдеулер ішкі бақылау дайындаған ақпаратпен салыстырғанда сенімдірек болады.

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

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

Сенімді дәлелдеулер алу үшін аудитор әртүрлі әдістерді немесе процедураларды пайдаланады: бақылау (зерттеу), растау, сұрау беру, түгелдеу жүргізу (активтерді тексеру), құжаттарды тексеру (талдау), қайта есептеу, сканерлеу, тексеру, арнайы тексеру және талдамалық процедуралар.

Аудит бойынша арнайы әдебиеттерде әртүрлі авторлар дәлелдеулер алу әдістерін әдіснама және әдістемелік тәсілдерге, сондай-ақ нақты тексеру жүргізу тәсілдеріне бөліп қарастырады. Біз тек аудиттің әдістемелік тәсілдерін қарастырдық.

Бақылау (зерттеу) - өздерінің міндетті қызметін орындаушы клиент жұмыскерлерінің жұмыстарын көзбен шолып зерттеу немесе мақсатты қабылдау болып табылады. Бақылау (зерттеу) жүргізу процессіндегі аудитордың жасайтын бірінші қадамы клиент бизнесімен танысу. 310 "Бизнес туралы білім" деп аталатын Халықаралық аудит стандартына сәйкес қаржылық қорытынды есеп берудің аудитін орындау кезінде аудитор оқиғаларды, операциялар мен қабылданған тәжірибені айқын-

дау және түсіну үшін жеткілікті көлемде бизнес жөнінде білімі болуға тиісті немесе оны алуы керек. Аудитордың пікірі бойынша ол қаржылық қорытынды есепке, тексеруге немесе аудиторлық қорытындыға едәуір әсерін тигізуі мүмкін.

Растау дегеніміз - сұратылған ақпараттың дұрыстығын растайтын жазбаша жауап алу.

Сұрақ беру. Сұрақ беру нәтижесінде клиент аудитор берген сұрақтарға жауап ретінде жазбаша немесе ауызша ақпарат береді. Сұрақ беру нәтижесінде клиенттен дәлелдеулер алу мүмкін болғанымен, оларды ақырғы деп есептеуге болмайды. Себебі ол ақпараттар клиенттің пайдасына бұрмаланған болуы мүмкін.

Түгелдеу - аудитордың материалдық активтерді тексеруі және санауы. Бұл әдіс бойынша алынған дәлелдеулер көбінесе тауарлы - материалдық босалқылармен байланысты.

Құжаттарды тексеруге оқу, іріктеу және құжаттармен танысу, салыстыру және дәлелдеулер жатады. Аудиторлардың тәжірибесінде құжаттарды формалды тексеру деп аталатын құжаттық тексеру әдісі пайдаланылады (барлық реквизиттерінің толтырылуының дұрыстығы, түсіндірмесіз қателердің түзетілуі, текстегі және цифрдағы қатенің өшірілуі, лауазымды адамдардың және материалдық жауапкершілікті адамдардың қолдарының бары, бастапқы құжаттардағы, есеп регистрлеріндегі және қорытынды есеп нысандарындағы қойылған штамптардың дұрыстығы).

Кайта есептеу деп - клиент пайдаланған процедураларды толық немесе жартылай қайталауды, атап айтқанда есептеулердің математикалық дәлдігін есептеу процедураларын айтады.

Сканерлеу - ерекше бір нәрсені табу мақсатында әрбір элемент бойынша (мысалы, бастапқы құжаттарды) үздіксіз қарап отыру.

Арнайы тексеру - тексеру жүргізуге тар мамандықтың иесін тарту.

Аудиторлар *қарама-қарсы* тексеру әдісін пайдаланады (егер бақылау жасаудың мұндай мүмкіншілігі бар болса).

Тексеру жүргізу әдістерімен бірге оларды ұйымдастыру әдістері де бар: жаппай тексеру; іріктеп тексеру.