Қазақстан Республикасы білім және ғылым министрлігі

Е.А. Бөкетов атындағы Қарағанды мемлекеттік университеті

Экономика факультеті

Бухгалтерлік есеп және аудит кафедрасы

**Бердиходжаева Мейрамгуль Сайлауовна**

**Ламбекова Айгерим Нурлановна**

**«Аудит - Сарапшы»**

пәні бойынша

**ДӘРІСТЕР КУРСЫ**

мамандық 5В052100 – «Мемлекеттік аудит»

Қарағанды 2020

**Тақырып 1. Қаржылық есеп беру аудитінің ақпараттық жүйесі, мақсаты және тәсілдері**

1. Аудиттің ақпараттық жүйесінің құрамы
2. Аудиттің ақпарат көздері
3. Қаржылық есеп беру аудиті
4. Аудит тиімді басқарушылық шешімдер негізінде жатқан экономикалық ақпараттар жүйесіне негізделеді.

Ақпараттардың тиімді ағымын жасау белгілі бір қағидаларға сүйенуі қажет. Олар: ақпараттық қажеттіліктер мен әдістерді анықтау, өндіріс, айналым, бөлу және тұтыну процестерін көрсету, табиғи, еңбектік, материалдық және қаржылық ресурстарды қолдану объективтілігі, әртүрлі көздерден (бухгалтерлік, статистикалық және оперативтік есеп) келіп түскен ақпараттың және жоспарлық мәліметтердің бірыңғайлығы, жаңа байланыс құралдарын қолдану арқылы қамтамасыз етілетін ақпараттың жеделдігі, бастапқы ақпараттың көлемін мүмкін шектеу және оны қолдану коэффициентін жоғарылату, байланыс каналдарын тиімді қолдану мақсатында бастапқы мәліметтерді кодтау, жоспарлау мен басқару үшін бастапқы ақпаратты қолдану мен талдаудың бағдарламаларын жасау.

Экономикалық ақпарат біртекті емес: оның жеке түрлерінің өзара байланысу кескіні белгілі қиындықтармен ерекшеленеді, сонымен бірге олардың әрі қарай қиындау тенденциясы айқындалады. Осылайша, ақпарат көлемінің жүйелі өсуімен қатар басқарушылық шешімдер қабылдау үшін оның жетіспеушілігі сезіледі.

Сонымен қатар ақпарат ағымының ұлғаюы мәліметтердің артық болуы әкеледі.

 Басқаруды ғылыми ұйымдастыру қажеттіліктері ақпараттар ағымының бағытын зерттеу қажеттіліктерін туғызады.

Аудиттің негізгі ақпараттық базасы болып қаржылық есептілік, есептік регистрлер және бастапқы құжаттар табылады.

**2.** Аудит көздері есептік, аналитикалық және есептен тыс болып бөлінеді.

Аудиттің есептік көздеріне келесілер жатады: бухгалтерлік есеп пен қаржылық есептілік, статистикалық есеп пен есептілік, оперативтік есеп пен есептілік, таңдамалы есептік мәліметтер.

Бухгалтерлік есеп пен қаржылық есептілікте шаруашылық құралдар мен бекітілген бизнес-жоспарды орындауды бақылау мақсатындағы операцияларды толық көрсетіп жалпылайды.

 Жалпы және үздіксіз бақылау, қатаң құжаттау, шоттарды жүйелеу, баланста және басқа да есептілік нысандарында топтастыру әдістерімен әртүрлі шаруашылық операциялардың объективті сандық сипаттамасына, шаруашылық құралдарының барлық жиынтығының түрлері, қалыптасу көздері және мақсаты бойынша жалпы сипаттамасына қол жеткізуге болады.

Жалпы құбылыстар мен процестердің жиынтығын көрсететін, оларды сандық жағынан (сапалық жағын байланыстыра отырып) сипаттайтын, белгілі бір экономикалық заңдылықтарды анықтайтын статистикалық есеп пен есептілік талдаудың маңызды көзі болып табылады. Бұл салалық, салааралық және аймақтық бірлестіктерге байланысты. Өзіне тән бақылау әдістерін қолдана отырып, статистика көбінесе бухгалтерлік есеп мәліметтеріне сүйенеді.

Кәсіпорынның жеке шаруашылық әрекет учаскелерінде қолданылатын оперативтік есеп пен есептілік статистика мен бухгалтерлік есепке қарағанда сәйкес ақпаратты тезірек қамтамасыз етеді. Ішкі аудит үшін мұндай ақпарат құнды. Кәсіпорындардың, ішкі бөлімшелердің басқарушылары өте жиі маңызды шаруашылық процестер мен операциялардың жедел тіркеуін жүргізеді, шамамен есептеулер жасайды, кейінге қалдырылмайтын шараларды болжайды.

Таңдамалы есептік мәліметтер есептіліктің көрсеткіштерін тереңдетуге және бөлшектеуге көмектеседі. Таңдамалы мәліметтерді есептік сипаттағы ақпараттар көзі ретінде қарастыру керек, өйткені олар ағымдағы бухгалтерлік есеп пен бастапқы құжаттаудан алынады.

Аудиттің маңызды ақпарат көзі болып эконлмикалық талдауды аналитикалық мәліметтері табылады. Оларды аудитор әртүрлі қаржылық мәліметтерді (мысалы, тауарларды өзкізуден кіріс пен өткізілген тауарлардың өзіндік құны) немесе қаржылық және қаржылық емес көрсеткіштердің (мысалы, еңбекақы мен қызметкерлердің саны) ара қатынастарын талдау; нақты мәліметтерді басқа талдау болжамдарымен салыстыру; соңғы есептік мәліметтерді өткен кезеңдердің ұқсас мәліметтерімен, ұқсас кәсіпорындардың көрсеткіштерімен, орта салалық көрсеткіштермен салыстыру; кездейсоқ ауытқуларды зерттеу; кездейсоқ факторлардың әрекетін талдау; басқа тұлғалардан алынған ақпараттар қатысында талдау нәтижелерін бағалау барысында алуы мүмкін.

Есептен тыс мәлімет көздеріне келесілер жатады: сыртқы және ішкі аудит материалдары; лаборатоиялық және дәрігерлік-санитарлық бақылау материалдары; салықтық қызмет тексерісінің материалдары; еңбек ұжымдарының жиналыс материалдары; баспасөз материалдары; түсіндірме және баяндама хаттар, қаржылық және несиелік органдармен жазысу; басқарушымен, субъектінің жұмыскерлерімен жеке сөйлесу нәтижесінде алынатын материалдар; олардың серіктестерінен, аудиторлар үшін мүдделі азаматтардан келіп түскен деректер.

Аудитормен барлық алынатын ақпарат нақтылық дәрежесіне байланысты үш топқа бөлінеді: нақты, шартты нақты, мүмкін. Нақты ақпарат мүлде нақты болып табылады, өйткені аудитормен бастапқы құжаттарды, нақты объектілерді және сәттік құбылыстарды тексеру нәтижесінде қалыптасады. Шартты нақты ақпарат аудиторлар белгілі бір себептерге (маңызды құжаттардың немесе фактілердің жоқ болуынан) байланысты өз беттерімен оның мүлде нақтылығын дәлелдей алмағанда қалыптасады. Мүмкін ақпарат мүмкін жоғалтулар мен алынбаған кірістер мөлшері туралы аудиторлардың есептеулерінде көрсетіледі және әртүрлі шешім қабылдағанда пайдалы болуы мүмкін.

**3.** Аудиттің ақпараттық базасы болып қаржылық есеп беру табылады, Қазақстан Республикасының «Бухгалтерлік есеп пен қаржылық есептілік» туралы Заңына сәйкес оның құрамына келесілер кіреді:

1. бухгалтерлік баланс
2. табыстар мен шығындартуралыесеп беру
3. ақшақозғалысытуралыесеп беру
4. меншіктікапиталдағыөзегрістертуралыесеп беру
5. есептіксаясаттуралыақпаратжәнетүсіндірмеқағаз.

Ол сонымен қатар қаржылық есептілікке негізделген және олардан алынған және олармен бірге оқылатын басқа да материалдармен толықтырыла алады.

Қаржылық есеп берудің құрамы мен мазмұны оны пайдаланушылардың қажеттіліктерін кешенді қанағаттандыру міндеттеріне негізделген және есеп берудің әрбір элементі белгілі бір бөліктегі ақпаратты беру қызметін орындайды. Сондықтан қаржылық есеп берудің дұрыстығы туралы ойды қалыптастырғанда аудитор тек қана оның нысандарын толтыру дұрыстығын ғана емес, сонымен қатар ұйыммен берілген қаржылық есеп берудің әрбір элементінің мазмұны қаншалықты бекітілген ақпараттық міндеттерге сәйкес келетіндігін бағалау керек.

Бухгалтерлік балансқа және табыстар мен шығындар туралы есеп беруге қосымшалар мен түсіндірмелерде негізгі есеп беру нысандарындағы ақпараттан мәліметтер аз болмайды. Олар ұйымның есептік саясатын ашып, қаржылық есеп беруді қолданушыларды қосымша бухгалтерлік баланс пен табыстар мен шығындар туралы есеп беруге қосылмайтын, бірақ қажетті мәліметтермен қамтамасыз ету керек.

Қаржылық есеп беру – есептік процестің қорытынды сатысы. Ол өзара байланысқан көрсеткіштер жүйесн білдіреді. Әр түрлі қаржылық есеп беру нысандарындағы бар мәліметтерді талдау және салыстыру маңызды аудиторлық процедура болып табылады. Отандық аудиторлар тәжірибесінде мұндай талдауды өткізудің өзі берілген қаржылық есеп берудің дұрыс еместігі туралы негізделген қорытынды жасауға мүмкіндік береді. Егер экономикалық субъектімен дайындалған қаржылық есеп беру жеткілікті дәрежеде тиянақты дайындалса, онда аудитордың объективті ойын қалыптастыру үшін қаржылық есеп берудің мәліметтерін талдау деңгейінде алынған дәлелдемелер жеткіліксіз болады.

Аудитор қаржылық есеп беруді терең зерттеу, оны дайындау кезеңдерінен теріс тәртіпте өту және есептік ақпаратты өңдеудің әрбір деңгейінде оның дұрыстығы туралы объективті қорытынды ойды қалыптастыру үшін жеткілікті дәлелдемелер алу керек.

Аудит процесінің өзін жүзеге асырғанда қаржылық есеп беруді сегменттерге (элементтерге) бөліп, әрбір сегмент шегінде аудит мақсатын қалыптастыру керек. Материалдарды әрі қарай келтіргенде қаржылық есеп беруді баптарға, баптарды – сәйкес баптардың мәндерінің қалыптасуына әсер еткен қаржылық есеп беру шоттарына, шоттарды шоттардағы жазуларды жасау үшін негіз болған шаруашылық операцияларға бөледі.

Қаржылық есептілікті аудиторлық тексеру белгілі бір кезектілікпен құрылады. Көбінесе «жалпыдан жекеге» тәсілі жиірек қолданылады, яғни қаржылық есептілік аудитынан бастап бастапқы құжаттардың мәліметтерін тексеруге дейін. Әрбір аудитор өз бетінше аудитталатын субъектінің ерекшеліктеріне және клиентпен жасалған келісім-шарт жағдайларына байланысты өз жұмысының кезектілігін таңдайды. Аудиторлық тексерістің үйреншікті әдістерін қолдану аудиторлық тәуекелді азайтуға және қысқа мерзімде тексерісті жүргізуге мүмкіндік береді.

Аудит тәжірибесінде қаржылық есептілікті аудиторлық тексерудің келесі кезеңдері бар:

* 1. клиенттің бизнесімен танысу;
	2. аудиттің жоспары мен бағдарламасын жасау;
	3. қаржылық есептілік көрсеткіштерінің аудиті;
	4. аудит нәтижелері бойынша есеп беруді жасау және оны клиентке ұсыну, сонымен қатар аудиторлық тексеріс туралы келісім-шартқа сәйкес жұмыстарды қабылдап алу-өткізу актісіне қол қою.

Қаржылық есептілік аудитінің критерийлері:

* бар болуы;
* құқықтар мен міндеттемелер;
* пайда болу;
* толықтылық;
* құндық бағалау;
* өлшеу;
* беру және ашу.

Бар болу критериі қаржылық есептілікте көрсетілген актив немесе міндеттеме есеп беру күніне расымен бар екендігін білдіреді.

Бұл критеридің растығына шоттар бойынша сальдоның шынайылығын тексеру жолымен (мысалы, негізгі құралдарды, тауарлық-материалдық құндылықтарды, дебиторлық және кредиторлық қарыздарды түгендеу) көз жеткізуге болады.

Құқықтар мен міндеттемелер критериі қаржылық есептілікте көрсетілген актив немесе міндеттеме есеп беру күніне берілген субъектіге жататынын бекітеді. Кейде бұл критерийді растау үшін заңгерлерді, сарапшыларды тарту қажет болады. Кейде бастапқы есептік құжаттардың барлық міндетті реквизиттерін формальды сақталуын тексеру жеткілікті.

Пайда болу критериі есеп беру кезеңінде аудитталатын субъектіге қатысы бар операция жүзеге асқандығын немесе шаруашылық әрекеттің оқиғасы болғандығын бекітеді.

Толықтылық критериі қаржылық есеп беруде есептелмеген активтердің, міндеттемелердің немесе шаруашылық әрекет оқиғаларының, сонымен қатар ашылмаған баптардың жоқ болуын анықтайды.

Құндық бағалау критериі актив немесе міндеттемелер қаржылық есеп беруде сәйкес баланстық құн бойынша көрсетілетінін білдіреді. Бұл критерийдің сақталуы қаржылық есеп берудегі барлық элементтердің бухгалтерлік есепті реттйтін нормативтік құжаттар талаптарына сәйкес бағалауды қамтамасыз етеді.

Өлшеу критериі операция мен шаруашылық әрекет оқиғасы сәйкес сомада есептелетінін, ал кіріс немесе шығын сәйкес кезеңге жатқызылатынын бекітеді.

Беру мен ашу критериі қаржылық есеп баптарының қаржылық есеп беруді дайындау мен жасаудың қолданыстағы негіздеріне сәйкес ашылатынын, жіктелетінін және сипатталатынын растайды.

Осылайша, тексеріс нәтижесінде аудитор қаржылық есеп берудің жоғарыда келтірілген анықтамаларға сәйкестігін бекіту мақсатында жеткілікті дәлелдемелерді жинау керек. Оларды сақтау, өз алдына, жалпы есеп берудің шынайылығы туралы көрініс береді.

Аудитор сонымен қатар қаржылық есептіліктің шынайылығын растау үшін келесі кезеңдерден өткені абзал.

Бірінші кезеңде аудитор ұйымдағы есеп пен есеп беруді ұйымдастырудың жалпы сұрақтарын зерттеуге тоқталып, қаржылық есеп беру баптарының құрылымы мен мазмұнын талдау керек. Есеп берудің жеке баптары үшін әртүрлі критерийлердің маңыздылық дәрежесін бекітуі керек.

Екінші кезеңде аудитор қаржылық есеп берудің әрбір бабының құрылымын анықтап, есеп беру баптары мен бухгалтерлік есептің сәйкес шоттары арасындағы өзара байланысты бекітуі қажет.

Бекітілген тұжырымдарды растау мақсатында дәлелдемелерді жинау шоттар бойынша сальдоны ғана емес, шоттар бойынша айналымдарды да тестілеу жолымен жүзеге асады. Шоттар бойынша айналымдарды тестілей отырып, аудитор барлық бекітілген тұжырымдардың сақталу немесе сақталмау дәлелдемелерін ала алады, өйткені бухгалтерлік есеп шоттарындағы жазулар ұйымның әрекетінің мазмұнын құрайтын қаржылық-шаруашылық операциялар туралы ақпаратты көрсетеді.

Аудитті нақты жүзеге асыру үшін бухгалтерлік есеп шоттарында көрсетілген ақпарат элементтерге – жеке шаруашылық операцияларға бөлінуі керек.

Бухгалтерлік есептің әрбір шоттарының аудиті аяқталғаннан кейін алынған нәтижелерді жинақтау мақсатында олардың өзара байланысы талдануы қажет.

Үшінші кезең – жалпы қаржылық есептілік туралы пікір қалыптастыру.

Қаржылық есептілікті аудиторлық тексерудің әдістемелік негіздері.

Тексерісті есеп беру нысандарын жалпы шолудан бастау қажет, яғни олардың формальды тексерісін жүргізу керек. Онда реквизиттердің толық және дұрыс толтырылуын және есеп берудің бекітілген нысандарында өз бетімен өзгертулердің, айтылмаған түзетулердің, қателердің, мәтінді және сандарды қосымша жазудың жоқтығын анықтау қажет. Ең алдымен нысандардың мекен-жайлық бөлігіне көңіл аударған дұрыс. Мұнда құрылтай құжаттарына сәйкес субъектінің толық атауы көрсетілуі керек. Кәсіпорынның әрекет түрі оның жарғысына сәйкес болуы керек, ал берілген әрекет түрін лицензиялай жағдайында кәсіпорында лицензияның бар болуын және оның әрекет мерзімін тексеру қажет. Субъектінің әрекет түрін анықтау негізгі және басқа әрекет бойынша кәсіпорынның кірістері мен шығындарын дұрыс бөлу үшін керек. Содан кейін нысан бойынша есептіліктің толтырылу дұрыстығын тексеріп, есептік тексерісті жүргізу керек, яғни арифметикалық есептеулердің дұрыстығын, қаржылық есептіліктің әртүрлі нысандарында көрсетілген қорытынды көрсеткіштердің салыстырмалығы мен өзара байланыстылығын тексеру қажет.

Баланстың жасалу дұрыстығына ерекше көңіл аудару керек. Мұнда баланстың жасалу дұрысытығы келесілерге негізделетінін есте сақтаған жөн:

- кезең басындағы баланс баптарының мәліметтері алдыңғы кезеңдегі баланс мәліметтеріне сәйкес келуі керек. Есептік кезеңмен салыстырғанда жыл басына кіріспе баланс өзгергенде алдыңғы жылға сәйкес түсініктемелр берілу қажет;

- есептік кезең соңындағы баланс баптарының мәліметтері түгендеу нәтижелерімен негізделуі керек;

- қаржылық, салықтық органдармен, банк мекемелерімен есеп айырысу бойынша баланс баптарының сомалары олармен келісіліп бірдей болуы қажет;

- қорытынды баланс мәліметтері есептік кезең соңындағы Бас кітап немесе бухгалтерлік есептің басқа да ұқсас регистрі шоттары бойынша айналымдар мен қалдықтарға сәйкес болуы керек;

- жылдың басындағы мен аяғындағы баланс мәліметтері салыстырмалы болуы керек.

Кіріспе және қорытынды баланстың бір бабын қалыптастыру әдістемесіндегі қандай да болсын ауытқулар міндетті түрде түсіндірілуі керек.

*Негізгі әдебиеттер*

1. Аудиторлық қызмет туралы. Қазақстан Республикасының Заңы 20 қараша 1998 жыл № 304 - 1.
2. Бухгалтерлік есеп пен қаржылық есеп беру туралы ҚР Заңы. 28 қантар 2007 жыл № 234.
3. Аудиттің халықаралық стандарттары.
4. Қазақстан Республикасы Қаржы министрінің 2007 жылғы 23 мамырдағы N 185 бұйрығымен бекітілген Бухгалтерлік есеп шоттарының үлгілік жоспары.
5. Нурсеитов Э. О. Аудит : краткое руководство. - Алматы : LEM, 2015. - 236 с.
6. Абленов Д. О. Профессиональный аудит: теория и практика: учебник. - Алматы: Экономика , 2015. - 876 с.

*Қосымша әдебиеттер*

1. Абленов, Д. О. Аудит: оқулық / Д. О. Абленов, Д. Д. Смағұлова, А. Д. Абленова. - Алматы : Экономика баспасы, 2013. - 491 б
2. Дюсембаев, К. Ш. Теория аудита: учебник / К. Ш. Дюсембаев. - Алматы : Экономика , 2013. - 860 с.

**Тақырып 2. Сатып алу, өндіріс және өткізу циклдерінің аудиті**

1. Сатыпалуциклініңаудиті
2. Өндіріс циклінің аудиті
3. Өткізу циклінің аудиті

**1.** Жүргізу толықтығына қарай аудит *кешенді, функционалды* және *локальді* болады. Аудит түрлерінің әрқайсысының өзіндік ерекшеліктері бар. Функционалды аудит ретінде әр түрлі сатыдағы процесс, цикл және шаруашылық іс-қызметі түрлері бойынша белгілі бір басқару функцияларын атқару жағдайын мақсатты түрде бақылау түсіндіріледі. Операциялық аудиттің осы түрінің маңызды сипаттамалары арасында ең алдымен зерттеудің тереңдігі мен аудиторлардың бизнесті басқарудағы әр түрлі функциялары бойынша еңбекке мамандану мүмкіндігін атап айтқан жөн. Функционалды аудит шеңберінде менеджмент, маркетинг, каржы, бухгалтерлік есеп, экономикалық талдау, еңбек, материалдық және қаржылық ресурстарды басқару жағдайын ішкі шаруашылық бақылау функцияларын орындауды тексеру жасалады.

Функционалды аудит өндірістік ресурстарды қолдану мен процестерді, сатылы және циклдерді қалыптастыру бойынша жүргізіле алады. Шаруашылық жүргізуші субъектілердің жабдықтау, өндірістік және қаржылық іс-қызметінде өндірістік ресурстарды басқару функцияларын орындаудың іс жүзіндегі нақты жағдайын зерттеудің кешенді тәсілі ең пайдалы болып табылады.

Тауарлы-материалдық қорларға (ТМҚ) сатып алу циклінің функционалды аудитін қаржылық есеп берудің мәліметтерін және белгілі бір кезең ішіндегі олардың қозғалысы туралы алғашқы құжаттарды қарастырудан басталады. Бастапқы есепті ұйымдастыруда қабылдауды, құжатта рәсімдеуді, тиеу-тасу жұмыстарын, материалдық ресурстардың козғалысын, сақталуын және ұтымды қолданылуын бақылау мен орналастыруды тікелей жүзеге асыратын қойма шаруашылығы кызметкерлері маңызды рөл атқарады.

Шаруашылық жүргізуші субъектілерді сатып алу, өндіріс және дайын өнімді өткізу циклдерінің функционалды аудитінің маңызды кезеңдері мыналар:

1. Материалдық ресурстармен жабдықтауды ұйымдастыру жағдайын тексеру.
2. Қалыптасқан тауарлық-материалдық қорларды басқару жүйесін талдау.
3. Қорлардың жағдайын және олардың қолданылу деңгейін бағалау.
4. Қойма шаруашылығын ұйымдастырудың жағдайын тексеру.
5. Тауарлық-материалдық корлармен жасалатын операцияларды есепте көрсетудің дұрыстығын тексеру.
6. Қорларды түгендеудің жүйелілігі мен дұрыстығын зерттеу.
7. Тауарлық-материалдық құндылықтарды қолдануды ішкі бакылау жағдайын бағалау.
8. Жабдықтау-дайындау іс-қызметі есебін, басқаруды және талдауды жақсарту бойынша ұсыныстар әзірлеу.

Тауарлық-материалдық қорларды құру мен сақтау белгілі бір шығындарға кездеседі. Шынында, Қазакстанның кен өндіру өнеркәсібінде жабдықтау-дайындау іс-қызметіне катысты шығындардың жалпы сомасы оларға жасалған материалдық ресурстар қоры құнының 30%-не жуық болды. Бұдан шығатын қорытынды, шаруашылық жүргізуші субъектілердің материалдық құндылықтарға деген қажеттілігін ең аз шамадағы шығындармен қамтамасыз ету мақсат болып қойылады.

Арнайы әдебиеттерді оқып білу және озық тәжірибені жинақтап қорыту негізінде шаруашылық жүргізуші субъектілердің тауарлық-материалдық қорлары есебі мен ішкі бакылау жағдайының функционалды аудиті бағдарламасы ұсынылады (1 - кесте).

Кесте 1

Қорларды сатып алу мен басқарудың функционалдық аудит бағдарламасы

|  |  |
| --- | --- |
| Аудит процедуралары | Ақпарат көздері мен бағалау критерийлері |
| 1. Материалдық-техникалық қамтамасыз ету мен бухгалтерлік есепті ұйымдастыруды талдау | Жылдық, токсандық және ағымдағы есеп, сонымен қатар жедел мәліметтер |
| 2. Бастапқы есепті, бухгалтерлік регистрді және қорлардың козғалысы туралы есеп беру жағдайын тексеру | Қойма ссебі карточкалары, кірістік ордерлер, материалды қабылдау туралы актілер, кем шығу, ТМҚ жоғалту туралы және т.с.с. актілер |
| 3. ТМҚ синтетикалық және аналитикалық есебінің дұрыстығын тексеру | Бас кітап, есеп регистрлері, шоттардың типтік жоспары |
| 4. Баланстағы ТМҚ бағалаудың дұрыстығын тексеру | Материалдық құндылықтарды түгендеу актілері |
| 5. ТМҚ бар болуы мен сақталуын, оларды түгендеуді жүргізудің уақтылығы мен дұрыстығын талдау | Материалдарға жауапты адамдар мен шарттар, бастапқы құжаттар, қоймалық есеп карточкалары, түгендеу актілері |
| 6. Қойма шаруашылығын ұйымдастырудың дұрыстығын зерттеу | Техникалық құжаттама, қойма шаруашылығын ұйымдастырудың стандарттары мен нормативтері |
| 7. Қойма есебін, ТМҚ қозғалысы бойынша бастапкы кұжаттарды рәсімдеудің дұрыстығын тексеру | Бастапқы кұжаттар, койма есебінің карточкалары, материалдардың козғалыс есебі бойынша тізімдеме (ведомость) |
| 8. Кәсіпорынныңөндірістік корлармен соңғы есеп беру күндерінің қамтамасыз етілуін бағалау | Стандарттар, нормалар мен нормативтер, техникалық шарттар, есеп айырысу, бастапқы және құрама құжаттар |
| 9. Түскен материалдарды кіріске алудың толықтығы мен ұзактылығын тексеру  | Бастапқы құжаттар (қабылдау, коммерциялық актілер, жүкқұжаттар, төлем тапсырмалары), шот-фактуралар, кірістік ордерлер және т.с.с.  |
| 10. Өніммен жабдықтау, жұмыс пен кызметті орындау жөніндегі шарттардың сақталуын бақылау (қадағалау)  | Қойма есебінің карточкалары, материалдар есебі тізімдемесі,Бас кітап, шарттар, нарядтар, сертификаттар, шот-фактуралар жәнет.с.с.  |
| 11. 'ГМҚ-ны өндіріске босату жөніндегі операциялардың негізділігі мен оларды шоттарда көрсетудің дұрыстығын талдау  | Бастапқы құжаттар (лимиттік-заборлық (алу) карталары, талаптар, жүк-құжаттар), материалдар қозғалысы есебі бойынша тізімдеме, Бас кітап  |
| 12. ТМҚ бағалау тасілдерін таңдаудың дұрыстығын анықтау  | Есеп саясаты жөніндегі материалдардың қозғалыс есебі бойынша тізімдеме  |
| 13. Қорлардың қозғалысын ішкі бақылау жағдайын тексеру  | Ішкі тәртіп, қызметтік нұскаулар  |
| 14. Басқа жақтағы тысқары ұйымдарға ТМҚ өткізу мен кайта өңдеуге беруге байланысты операциялар бойынша бухгалтерлік жазбалардың дұрысытығын тексеру  | Шарттар, калькуляциялар, сенімхаттар, тауарлық-көліктік жүкқұжаттар, кабылдау туралы акт. Кірістік ордерлер және т.б. Шоттардың типтік корреспонденциясы.  |
| 15. ТМҚ табиғи кему, бұліну және оларды арзандатудағы белгіленген нормадан тыс кем шығуын есептен шығаруға арналған кұжаттар мен әкімшіліктің шешімдерін талдау.  | Әкімшіліктің материалдарды есептен шығаруға арналған актілері мен шешімдері, түгендеу актілері, нарықтық баға мен сатып алу бағалары туралы мәліметтер және т.б.  |

**2.** Шаруашылық жүргізуші субъектілердің тауарлық-материалдық қорларының құрамдас бөліктерінің бірі - дайын өнім. Оны шығару, сақтау және өткізу дегеннің өзі - субъектінің шаруашылық іс-кызметінің жалпы жиынтық процестерінің жекелеген процесі. Дайын өнімнің жағдайын бағалау тауарлық-материалдық қорды баскарудың функционалды аудиті аясында не болмаса оның іс-әрекетінің жеке циклін іріктемелі тексеру ретінде өткізіледі. Соңғы жағдайда тексеру бәрінен гөрі ішкі бақылау жүйесіне қатысты және ревизия сипатты болады.

Дайын өнімнің қозғалысы жөніндегі есептік мәліметтер негізінде алынған ақпарат қаржылық есептілікті жасау үшін, соның ішінде, кірістер, шығыстар, айналымдық активтер мен басқа маңызды бөлімдер позициялары бойынша негізгі болып табылады.

Дайын өнім деп сол шаруашылықта толық өңдеуден өткен қолданыстағы стандарттарға сәйкес (бекітілген техникалық жағдайына) келетін техникалық бақылау бөлімі қабылдап қоймаға кіріске алынған өнімді айтамыз.

Баланстың «Дайын өнімдер» баптарында «Дайын өнімдер» мүліктік активті шотында көрсетілетін дайын бұйымдардың қоймалардағы қалдықтары көрсетіледі.

Дайын өнімдерге өзінің күрделі құрылысы және әлеуметтік саласы үшін сыртқа орындалған өнеркәсіптік сипаттағы жұмыстар мен қызметтері, сонымен қатар сатуға арналған өз өндірісіндегі жартылай фабрикаттардың құны да жатады. Шаруашылықтың қызметін сипаттайтын негізгі көрсеткіші, өндірілген дайын өнім (жұмыс, қызмет) сатылған өнімнің көлемі болып табылады.

Аудитор дайын өнімдердің дұрыс бағаланып, қоймаға кіріске алыну операцияларының бухгалтерік есепте көрсетілуін тексеруге кірісердің алдында қаралатын мәселелерді түгел қамтитындай етіп бағдарлама жасап, тексеру барысында кездескен фактылардың нәтижесінде толықтырулар мен түзетулер енгізіп басшылыққа ала отырып, мынандай мәселелерді анықтауы керек:

- өндірістен қоймаға тапсырылған өнімдердің дұрыс және уақтылы құжатталғандығын;

- дайын өнімдерді шығаруға байланысты орын алған операциялардың бухгалтерлік есепте дұрыс көрсетілгендігін;

- дайын өнімдер бұйымдарының түрлері және тапсырыстар бойынша өндірістік өзіндік құнының дұрыс анықталғандығын;

- өнімнің жоспардағы құны мен нақты өзіндік құнының ауытқу сомасының дұрыс есептеліп және олардың шығысқа шығарылғандығын;

- «Дайын өнім» шотының аналитикалык және синтетикалық есептегі жазуларының Бас кітаптың және баланстың көрсеткіштерімен сәйкестігін;

- шығарылған дайын өнімдердің (жұмыс, қызмет) бухгалтерлік корреспонденцияларының дұрыс берілгендігін;

- бухгалтерлік есеп регистрларының және машина жазбаларының дұрыс жүргізілгендігін;

- дайын өнімдердің дұрыс бағаланғандығын.

Аудитор үшін ең алдымен қажеттісі баланста келтірілген мәліметтің «Дайын өнімдер» шоты бойынша Бас кітаптағы мәліметтерімен салыстыру және басқа да есеп регистрларының дұрыс жүргізілуін өндірістен қоймаға өткізілген өнімдердің өзіндік құнының дұрыс анықталғандығын, құжаттарының уақтылы және дұрыс толтырылғандығын тексеру болып табылады.

Аудитор «Дайын өнімдер» шотында көрсетілген өнімдердің толығымен жинақталғандығына, сынақтан және қабылдаудан өткеніне және накладной бойынша қоймаға өткізілгендігіне көз жеткізу қажет.

Дайын өнімдердің аудитін сапалы өткізу үшін шаруашылықтың шарт бойынша міндеттемесінің уақтылы орындауын қамтамасыз ететін, шығарылған өнімді жедел бақылауды жүзеге асыру тәртібімен танысудың маңызы зор.

Аудитор бұл мақсатқа жету үшін субъектіде технологиялық үрдістің орындалуына, шығарылған өнімнің көлемі, ассортименті, сапасы бойынша жоспардың орындалуына және, сондай-ақ өндірістің ырғақтылығын бақылаудың сапасына жүйелі тексеріс жүргізуге тиісті. Жедел бақылау накладнойларында және күнделікті беріліп отыратын ақпараттарда көрсетілген нақты мәліметтерді жоспардағымен салыстыру арқылы анықтайды. Өнім өндіру жоспарының орындалуымен катар, одан ауытқу әсер еткен себептерін анықтап, кеткен кемшіліктерді жою үшін ауытқуға жол берген нақты себептері анықталады.

Барлық өндірілген өнімнің бухгалтерлік есепте түгел көрсетілгендігіне назар аудару қажет. Егер шығарылған өнімге цехтарының немесе қойманың қабылдау-өткізу құжаттары толтырылмаса және бухгалтерлік есепте көрсетілмеу фактілері орын алса, онда есепте жоқ өнімнің пайда болуына бірден-бір себепші болуы ықтимал. Есепте жоқ өнім бухгалтерлік есеп құжаттарында көрсетілмегендіктен, аудитор оны анықтау үшін қолданыстағы әдістемені қолдануы қажет. Есепте жоқ өнімдер, көптеген жағдайда, осы өнімді өндірудің технологиялық үрдісі көрсететін құжаттарының жұмсалған шикізат және дайын өнім шығару туралы жедел есеп мәліметтерінің ж.т.б. сондай-ақ сатып алушыға артып жөнелтілген өнімдерді растайтын құжаттарының рұқсат қағаз шот-фактуралар, накладнойлар негізінде анықталады.

Кейбір жағдайларда есепте жоқ өнім алынған өнімді. көрсететін құжаттарымен, қоймалардың және цехтардың өнім өндірушінің құжаттарының мәліметтерімен, шаруашылықтың цехтарындағы және қоймаларындағы дайын өнімдер түгендеу мәліметтерімен, түгендеу жүргізілген жұлдызындағы есептік мәліметтермен ж.т.б. салыстыру жолымен анықталуы да ықтимал.

Есепте жоқ шығарылған өнім қоймаға дайын түрінің толығымен төменгі бағамен, натуралды және ақшаға шаққан күйінде анықталып кіріске алынуы мүмкін, яғни ең төменгі дара бағасымен. Өнімді төмендетіп бағалау шаруашылықтың лауазымды және материалды жауапкершілікті тұлғаларының сауда ұйымдарымен өзара келісімі бойынша, есепте төмендетілген өнімнің құнымен сатылу құнының арасындағы айырмасын құрайтын түсімнің бөлігін жасырып қалуға мүмкіндік береді. Мұндай жағдайға жол берушілікті аудитор өндірілген өнімнің алуын және сортын растайтын цехтың құжаттарының мәліметтерін осы өнімді қоймаға кіріске алған немесе оны сауда ұйымдарына босатқан құжаттарымен салыстыру жолымен анықтауға міндетгі.

Жоғарыда аталғандай, есепте жоқ өнім шығару есепте жоқ қолда бар шикізаттар мен материалдарға байланысты болуы мүмкін. Сондықтан есепте жоқ өнім шығаруды бақылау, әдетге есепте жоқ артық шикізатгар мен материалдардың құрылу көздеріне бір мезгілде тексеру жүргізуді талап етеді.

Аудитор дайын өнімнің бағалану тәртіптерінің сақталғандығына және бухгалтерлік есепте дұрыс көрсетілуін тексеруге кірісерде алдын ала қаралатын мәселелер бойынша бағдарлама жасап, тексеру барысында түзетулер мен өзгерістер енгізіп басшылыққа алып отырады. Яғни, аудитордан дайын өнімді бағалау тәртіптеріне және олардың қолданылған түрлеріне баса назар аударуды талап етеді.

Дайын өнімдерді синтетикалық есепте нақты өзіндік құны бойынша бағаласа, аналитикалық есепте - жоспарлы өзіндік құны немесе келісім бағасы болып табылатын тұрақты есептік бағасы бойынша бағалайды.

Бухгалтерлік есепте дайын өнімдерді бағалаудың мынандай түрлері қолданылады:

- өндірістік өзіндік құн;

- өзіндік құны (жоспарлы, нақты);

- субъектінің келісім бағасы бойынша;

- бөлшек бағасы бойынша.

Аталған бағалау түрлерінің әрқайсысына қысқаша тоқталып кетейік.

Өндірістік (жоспарлы, нақты) өзіндік құны бойынша бағалау, оған дайын өнімді өндіруге жұмсалатын барлық өндірістік шығындар енгізіледі.

Нақты өндірістік өзіндік құн шамасын есептеп шығару үшін есепті айда шығарылған өнімнің көрсетілген шығындарынан ішкі айналымды ескере отырып, щығысқа шығарылған дайын өнімнің құнын шегеріп, айдың басындағы аяқталмаған өндіріс қалдығының сомасын қосып және айдың аяғындағы өндіріс қалдықтарының сомасын шығарып тастайды.

Бұл, әдетте, негізінен ірі күрделі жабдықтарды және тасымалдау құралдарын шығаратын жеке өнеркәсіпте қолданылады. Оны жаппай өнім түрлері шектеулі шаруашылықтарда қолданылуы мүмкін.

Жоспарланған өзіндік құн келісім бағасы сияқты, тұрақты есептік бағасы ретінде алынады. Бұл әдісті қолданған кезде, өнімнің нақты өндірістік құнының жоспардағыдан немесе нормадағыдан жеке ауытқу есебі жүргізіледі. Бұл әдістің ерекшелігі сонда, дайын өнімді бағалауда жоспарлау мен есепте бірыңғай бағалауды қамтамасыз етеді. Бірақ, егер жоспардағы немесе нормадағы өнімнің өзіндік құны жиі өзгерсе, онда дайын өнімнің қалдықтарын қайта бағалау қиындай түседі.

Толық өзіндік құн (жоспарлы, нақты) бойынша бағалау, ол коммерциялық шығындар (сатып алушылар есебінен орындары толтырылмайтын, өнімді өткізуге, жоспарлауға, т.б. байланысты шығындар) қосылған өндірістік өзіндік құннан тұрады.

Шаруашылықтың келісімді бағалары бойынша бағалау әдісін қолданған кезде өнімді бағалау, нақты өзіндік құнынан ауытқу жеке аналитикалық есепте көрсетіледі. Тұрақты келісім бағасын белгілегенде бұл әдістің маңыздылығы шығарылған тауарлы өнімнің дұрыс анықталғандығын бақылауға және олардың ағымдары есебі мен қорытынды есебінде бағалануын салыстыруға мүмкіндік береді. Бөлшек сауда бағалары, бұл бағалау әдісі, әсіресе, үлкен базарларға түсетін және бөлшек сауда жүйелері және қоғамдық тамақтандыру орындары арқылы өндірілетін жеке тұтыну тауарларына қолданылады. Олар келісімді бағадан және айналым шығындарын жабатын әрі сауда ұйымдарының табысын құрайтын сауда үстемесінен тұрады Аудитор дайын өнімдерді тексеруді оларды сатуға байланысты материалдарын тексерумен жалғастырады.

**3.** Артып жөнелтілген немесе босатылған өнім (жұмыс, қызмет) деп сатып алушының әлі төлемеген сатушының төлеуін талап етіп банкке өткізген құжаттарын айтамыз.

Аудитор жасаған бағдарламасын кеңейте түсу үшін дайын өнімді сатуға байланысты мынандай мәселелерді анықтауға тиісті:

- дайын өнім сатуға шарт жасалғандығын және олардың дұрыс рәсімделгендігін;

- артып-жөнелтілген өнімдердің құжаттарының дұрыс толтырылғандығын;

- артып-жөнелтілген өнімдердің бағасының дұрыс белгіленгендігін;

- өнім сатуға жасалған шартқа сәйкес босату бағасының, өнімді сатушыдан сатып алушыға дейін жеткізу шығындарының төлену тәртіптері ескеріліп, дұрыс белгіленгендігін (оларды мынандай түрлерге бөледі: франко-орын, сатушы, франко-қойма, женелтуші, франко-айлақ, белгіленген айлақ, франко-вагон, белгіленген франко-айлақ және сатып алушының франко-қойма);

- артып жөнелтілген өнімдер үшін банкке төлемді талап ету табыстау құжаттарының уақтылы табыс етілгендігін;

- сатушының қоймасының тікелей босатылған өнімдерге жасалған құжаттардың дұрыстығын;

- дайын өнімдердің қоймадағы есебінің дұрыс ұйымдастырылғандығын;

- артып-жөнелтілген жөне сатылған өнімдердің (жұмыс, қызмет) аналитикалық есептерінің дұрыс жүргізілгендігін;

- артып-жөнелтілген және сатылған өнімдердің бухгалтелік есеп шоттарында таратылып корреспонденцияларының дұрыс берілгендігін;

- аналитикалық және синтетикалық есеп мөліметтерінің есеп регистрларындағы, Бас кітаптағы және баланстағы жазуларымен сәйкестігін.

Шаруашылық өнім сатуды жасалған шартқа сәйкес жүзеге асырады. Оның негізінде субъектінің сату бөлімінде қоймадан өнімді босатқаннан (жөнелткенен) кейін есептеу-төлем құжаттарын жазу үшін бухгалтерияға беретін, сатып алушыға босататын немесе жөнелтетін өнімдерге жазылатын накладнойларға бұйрық жазылады. Бухгалтерияға сондай-ақ темір жол тарифін немесе су жолы фракатының сомасы көрсетілген тасымалдау накладнойлары келіп түседі. Бұл құжаттардың негізінде сатып алушы келісімін бергеннен кейін инкассо арқылы банкке немесе сатып алушыға төлеу үшін бухгалтерияда төлемді талап ету құжаты жазылады. Сатып алушыларға жөнелтілген заңды өнім қашан сатып алушы төлемді талап етуді төлегенше сатушының меншігінде қала береді.

Ведомостқа шот-фактураның, бұйрық-накладнойлардың, төлемді талап етуі құжаттарының негізінде жазулар жүзеге асырылады. Ведомостқа төленгендігі туралы белгіні банк көшірмесінің кассалық ордерлердің немесе басқа да ақша құжаттарының негізінде жасайды. Төлемді талап ету құжаты инкассаға қою арқылы банкке беріледі. Инкассо дегеніміз - сатып алушыдан тиісті төлемді алу туралы сатушының тапсырмасын орындауды банк езіне қабылдаған кезіндегі есеп айырысу тәртібі.

Сатып алушыларға артып-жөнелтілген өнімнің, орындалған жұмыстың және көрсетілген қызметтің есебін мына төмендегідей топтарға бөледі.

а) төлеу мерзімі әлі жетпеген сатып алушыларға есеп айрысу құжаттары бойынша берілген артып жөнелтілген тауарлар және өткізілген жұмыстар;

ә) есеп айырысу құжаттары бойынша сатып алушылармен және тапсырыс берушілердің мерзімінде төлемеген артып-жөнелткен тауарлы және өткізген жұмыстар;

б) сатып алушылардың төлеуден бас тартқан, сатып алушылардың сақталуына жауапты өнімдер.

Айдың бойында артып-женелтілген дайын өнімді қоймадан тұрақты есептік бағасы бойынша шығысқа шығарады. Айдың аяғында ведомостардағы есептік бағасы бойынша артып-жөнелтілген енімдердің жалпы сомасын санайды. Артып жөнелтілген өнімнің нақты өзіндік құны есептеу жолымен табылады. Бұның себебі ор түрлі есепті кезеңде өндірілген өнімнің нақты өзіндік құны өр түрлі болғандықтан.

Аудитор, сондай-ақ нақты өндірістік өзіндік құнының, оның есептік бағасы бойынша құнынан ауытқуын дұрыс есептеп шығарылуын, артып жөнелтілген өнімдерге және қоймадағы олардың қалдықтарына таратылуын және артып жөнелтілген өндірістік өзіндік құнын бұйымдардың түрлері немесе табыстар бойынша дұрыс анықталуын тексеруге міндетті.

Айдың басындағы артып-жөнелтілген (босатылған) дайын өнімнің табылған пайыздык қатынасын оның нақты өзіндік құнына жеткізіп, «Дайын өнімдер» шотының кредитінен «Сатылған өнімдердің (жұмыс, қызмет) өзіндік құны» шотының дебетіне шығыс жасайды.

Өнімді өткізу циклінің аудитіне қаржылық есеп берудің де, функционалды аудиттің де міндеттері тән.

Құжаттық мәліметтері ескерілмеген өнімді шығару мен өткізуді анықтау мақсатымен тексере келіп, қайсыбір жалғыз құжатпен шектелуге болмайды. Мұндай фактілер жөніндегі аудиттің қорытындысы оның тұжырымдарын толығымен негіздейтін құжаттық мәліметтердің жиынтығына сүйенуі тиіс. Дәл солайша, тек кәсіпорын қоймасында өзіндік (меншікті) өндірістің дайын өнімінің артық болуы туралы мәліметтер де жеткіліксіз. Дегенмен бұл барлық өнімнің ескерілмегенін айғақтай алады.

Тексеру материалдарында ескерілмеген дайын өнімнің шығарылуы мен өткізілуін дәлелдейтін, соның ішінде, материалдық құндылықтардың ескерілмеген артықтары, көмекші материалдардың, шығарылған өнімнің есептелген санына қарағанда артық шығуы үшін, жұмысшыларға еңбекақы төлеу фактілері; автоматтық есептегіштердің көрсеткіштері, дайын өнімді тасып шығаруға рұқсат және т.б. бар болуын растайтын басқа да көрсеткіштерді келтіру қажет. Сондықтан аудитор бұл мәселелерді зерттей келе барлық құжаттаманы, бұрынғы тексеру қорытындыларын оқып білуі тиіс және ескерілмеген өнімді шығару мен өткізу жағдайлары бар екендігі немесе жоқтығы туралы негіздемелі тұжырым жасау керек.

Шығындар туралы мәліметтердің функционалды аудиті үшін, мысалы тұтас кәсіпорынға қанша материал жұмсалғанын білу жеткіліксіз. Өндірілген өнімге мәнді талдау жасау үшін әрбір цехтағы, учаскедегі, бригададағы, яғни пайда болу орындарында өзгешелікті номенклатура (атаулар тізімі) бойынша материалдардың шығысы туралы ақпарат қажет. Бұл мақсатқа шығындарды шығыстардың калькуляциялық баптары бойынша жіктеу мен осы шығындардың функционалды аудиті қызмет етеді. Функционалды аудит пен елеулі талдау тәсілдерінің кемегімен өндірістің мақсатын, орнын анықтап және шығыстарды қатаң бақылауды ұйымдастыруға, олардың азайту резервтерін табуға және тауарлық-материалдық қорларды қолданудың тиімділігін арттыруға болады.

Кәсіпорын қорларының сақталуын қамтамасыз ету мәселелерін қарағанда, өндіріс пен қоймалардағы ескерілмеген шикізат пен материалдардың артық шығуы негізінде, сондай-ақ бұрын пайда болған жасыру, соның ішінде тауарсыз құжаттар бойынша шикізаттар мен материалдарды кіріске алумен байланысты туындаған кем шығуларды жасыру оларды заттай алу, олардан ескерілмеген өнімді өндіру мақсатымен жасалатынын назарда ұстау керек. Шикізаттар мен материалдардың артық шығуы кәсіпорында бұл құндылықтардың әр түрлі сатыдағы қозғалысында: кабылдағанда, сақталғанда, коймадан цехқа беруде, өндіріске есептен шығаруда және т.б. пайда болуы мүмкін.

Сонымен қатар өнеркәсіп орындарында тауарлық-материалдық құндылықтардың артық шыққанын заңсыз иемдену мен жасаудың мынадай тәсілдері колданылады:

1. Тым арттырылған норма бойынша есептен шығарылған шикізат пен материалдарды қымқыру; шикізат пен материалдарды өндіріске нақты іс жүзіндегі шығыс бойынша емес, кей жағдайда көтермеленген болып табылатын, бекітілген нормамен белгіленген қажеттіліктер есебіне қарай есептен шығару.
2. Ескерілген өнім өндірісі үшін қолданылатын және заңсыз иеленген артық шығулар.
3. Шикізат пен материалдарды өндірісте есептен шығаруда шығыстың орташа нормаларын қолдану.
4. Өнімді шығаруда техникалық шарттарды бұзу, өте төмен сападағы шикізатты қолдану салдарынан өнім сапасының нашарлауы, бір компоненттерді екіншісімен ауыстыру.
5. Шикізат пен материалдарды іс жүзіндегі және бар болатындай шығыс нормаларынан асатындай, нақты іс жүзінде орындалмаған жеке технологиялық операцияларды шығынға негізсіз есептен шығару.
6. Шикізат пен материалдарды жабдықтаушылардан қоймаға қабылдағанда толық кіріске алмау.
7. Кірістік құжаттарда шикізат пен материалдардың сапалық көрсеткіштерін олардың шынайы іс жүзіндегі мәліметтеріне қарағанда төмендетілуі.

8. Қабылдау, тиеу, тасымалдау, оларды қоймаға, базаға, аймаққа және теміржол станциясына тасу кезінде тауарлық-материалдық құндылықтардың кем шығуы, сынуы, ағуы және бұлінуіне арналған комерциялық және ішкі актілерді негізсіз жасау.

1. Жабдықтаушыдан шикізат пен материалдарды ілеспе құжаттарда көрсетілгеннен гөрі көп мөлшерде тасып әкелу немесе құндылықтардың (басқа жақтағы тауарлар) мүлдем құжатсыз рәсімделуі.
2. Ілеспе құжаттарда көрсетілген қалдықтардың орнына жақсы сападағы шикізат пен материалдарды алу.

11. Ыдыстың салмағын оны өлшеу туралы актіні жасағанда артык жазу.

1. Материалдарға оның саны немесе салмағын ұлғайту мақсатымен басқа немесе төмен сападағы біртектес зат қосу.
2. Бір құндылықтарды екінші құндылықтармен құжаттарды рәсімдеудің және т.б. ауыстыру жолымен артық шығатындай етіп жасау.

Ескерілмеген шикізат пен материалдардың артығын жасау мен иелену тәсілдерінің келтірілген тізбесі, атап айтқанда, көрсетілген тәсілдер Қазақстанның көптеген өндіріс кәсіпорындарында аудит өткізу іс-тәжірибесінде ең жиі кездеседі.

Функционалды аудиттің жұмыс бағдарламасында қоймалар мен материалдық құндылықтардың сақталған жерлерін тексеру оларды белгілеу бойынша қолдануға жарамдылығын; өртке қарсы қауіпсіздік ережелерін сақтау; дабыл берудің, өлшеу шаруашылығының және басқа өлшегіш кұралдардың бар болуын анықтау мақсатымен жеке қарастырылады. Сонымен бірге мезгілде материалдарды өндіріске босату жүйесі, олардың санын анықтаудың дұрыстығы, цех басшыларының тарапынан бақылаудың жағдайы, тиісті бастапқы және жиынтық құжаттарда босатуды көрсетудің уақыты мен дәлдігі тексеріледі.

Материалдық құндылықтардың сақталуын бақылаудың ажырағысыз бөлігі қойма есебін тексеру болып табылады. Комиссия жұмысының іс-тәжірибесі көрсеткендей, қойма есебін жүргізуде негізгі бұрмалаулар материалдық құндылықтар түрлері бойынша теріс қойма қалдықтары («қызыл сальдо») бар болғанда, жекелеген кірістік құжаттар бойынша материалдардың түсуі жөніндегі жазбалардың жоқтығынан, қойма есебі карточкаларының мәліметтерінің айырмашылықтары, есептен шығарылатын құжаттар санын аса көтеру, қалдықтарды кате санаудан тұрады. Материалдық кұндылықтардың сақтауын қамтамасыз етудің шартты міндеті *-* дұрыс ұйымдастырылмаған күзет. Оның жағдайына функционалды аудит материалдық құндылықтарды әкелу мен тасып шығаруды; күзет қызметкерлеріне рұқсатнама рәсімдеу мен тіркеудің белгіленген тәртібін сақтауды; олардың қолданылған рүқсатнаманы бухгалтерияға уақтылы қайтаруын; басқа шарттарды орындауын ішкі бақылаудың іс жүзіндегі жүйесін кенеттен тексеруден басталады. Мұнда әр түрлі бұрмалаулар кездеседі: материалдық құндылықтарды бір рұқсатнамамен екі рет алып шығу; бұған құқы жоқ адамның қолы қойылған рүқсатнамамен тасып шығару.

Өндірістік іс-қызметте бұрмалаулар мен қызмет бабын теріс пайдалану анықталғанда рұқсатнамалар бакылау материалы ретінде пайдаланылады. Олардың мәліметтері шот-фактураларда жапсырмада (ярлыктарда) және басқа ілеспе құжаттарда көрсетілген, тасып шығарылған кұндылықтардың іс жүзіндегі санымен, ассортиментімен, сапасымен және құнымен салыстырылады. Тауарлық-материалдық қорлардың сақталуын бақылауға кәсіпорынның тексеру жүргізуінің мезгілін, толықтығын және дұрыстығын тексеру кіреді.

Сарапшылық іс-тәжірибені талдау шикізат пен материалдарды ЭЕМ (электронды есептеуіш машиналар) өндеу жағдайында есептік мәліметтерді бұрмалаудың негізгі тәсілдерін анықтауға мүмкіндік береді. Сонымен бірге мыналар да оған косылады:

1. есеп мәліметтерін машинаграммада кірісті төмендетунемесе шығысты тым көтермелеу жолымен бұрмалау;
2. бастапқы құжаттарға код беру процесінде қасақанақателер мен жалған құжат жасау;
3. шикізат пен материалдар есебін бұрын өндеуден өткеннемесе жалған құжаттардың мәліметтерін ЭЕМ-ға енгізу жолымен бұрмалау;
4. бастапқы құжаттарда шифрлар мен номенклатуралық нөмірлерді бұрмалау;
5. есеп мәліметтерін бастапқы құжаттардан көшіру сәтіндегібұрмалаулар.

Ақпаратты машиналық мәліметтерді көшіріп таратуда жіберелген қателерді анықтағанда хранологиялық жазбалардың есеп регистрлері болып табылатын, машинаграммалар шығарылатын бастапқы құжаттарды тексеру ұсынылады. Материалдарды ЭЕМ-да есептеу кезінде ықтимал ұрлықтарды дәлелдейтін белгілер мыналар:

1. ЭЕМ-ға өңдеуге жіберелген бастапқы құжаттардатүзетулердің болуы мен талап етілетін деректемелердің жоқтығы;
2. машинограммалардағы түзетулер;
3. бақылау машинограммаларда дебеттік және кредиттікайналымдар жиынтығының үйлеспеуі;
4. құжаттар мен машинограммалар ішіндегі қарама-қайшылықтардың болуы.

*Негізгі әдебиеттер*

1. Аудиторлық қызмет туралы. Қазақстан Республикасының Заңы 20 қараша 1998 жыл № 304 - 1.
2. Бухгалтерлік есеп пен қаржылық есеп беру туралы ҚР Заңы. 28 қантар 2007 жыл № 234.
3. Аудиттің халықаралық стандарттары.
4. Қазақстан Республикасы Қаржы министрінің 2007 жылғы 23 мамырдағы N 185 бұйрығымен бекітілген Бухгалтерлік есеп шоттарының үлгілік жоспары.
5. Абленов Д.О. Қаржылық бақылау, ревизия және аудит: оқу құралы. – Алматы: Экономика баспасы, 2014– 559 б.
6. Нурсеитов Э. О. Аудит : краткое руководство. - Алматы : LEM, 2015. - 236 с.
7. Сагинов Н.А., Шакирова Г.А., Бердіходжаева М.С. Аудит. Карағанды: Қазақстан-Ресей университеті баспасы, 2012. -200 б.
8. Суйц В. П., Ситникова В. А.. Аудит - 3-е изд., стер. - М. : КноРус, 2012. - 168 с.
9. Абленов Д. О. Профессиональный аудит: теория и практика: учебник. - Алматы: Экономика , 2015. - 876 с.

*Қосымша әдебиеттер*

1. Абленов, Д. О. Аудит: оқулық / Д. О. Абленов, Д. Д. Смағұлова, А. Д. Абленова. - Алматы : Экономика баспасы, 2013. - 491 б
2. Дюсембаев, К. Ш. Теория аудита: учебник / К. Ш. Дюсембаев. - Алматы : Экономика , 2013. - 860 с.

*Интернет көздері*

1. <http://Kodeks.kz/2013/>
2. [www.balans.kz](http://www.balans.kz)
3. http://adilet.zan.kz/

**Тақырып 3. Ақша қаражаттарының аудиті**

1. Ақша қаражаттарының аудитін жүргізу мақсаты мен міндеттері
2. Кассадағы және жолдағы ақша қаражаттарының аудиті
3. Ағымдағы банктік шоттардағы ақша қаражаттарының аудиті
4. Валюталық шоттардағы ақша қаражаттарының аудиті

**1.** Транзиттік экономика жағдайында фукционалды аудиттің өте өзекті бағыты - ағымдағы активтің ең жылжымалы және толық өтімді әлементтері катарына жататын ақша мен оның баламаларының төлеу циклі мен қозғалысын тексеру болып табылады. Ақшалай операциялар қарқынды кең ауқымды сипатта. Дәл осы учаскеде үлкен резервтер мен әр түрлі бұрмалаулар жасырынған.

Ақшалай және кассалық-банктік операцияларды жүргізу заңнамалық, жалпы мемлекеттік, ведомоствалық және басқа нормативті актілерімен жеткілікті түрде қатаң реттелген. Сондықтан төлеу циклі функционалды аудитін өткізуге дайындық кезінде қабылданған заңдардың, стандарттардың, бухгалтерлік есептің, аудиттің, ақша тасуын, қолданылуын, қаржылық бақылаудың нормалары мен ұйымдастыру ережелерінің талаптарын мұқият окып-білу қажет. Операциялық аудитор кәсіпорынның төлеу мен қозғалыс циклін есептеу мен бақылау жүргізудің сапалы жақтары туралы анық тұжырымдамаларын қамтамасыз ету қажеттілігіне байланысты проблемалық сипаттағы көптеген заңдық, ұйымдастырушылық, әдіснамалық (методологиялық), қаржылық, есептік, экономикалық мәселелерді шешудің баламалы мүмкіндіктерін қарастырған жөн.

Дегенмен жалпы аудитте ақшалай операцияларды тексеру мен ревизиялау тәсілдерінің өзіндік ерекшеліктері бар. Олар жалпы әдістер арқылы жасалса да, бұл операцияларды уақтылы және тиімді аткаруға ерекше көңіл аударатын төлеу циклінің функционалдық аудитінде бұлар шынында жеткіліксіз. Сондықтан ғылыми зерттеулердің күн талабына сай бағыты ақшаны басқарудың функционалды аудитінің ерекше тәсілдерін анықтау мен ізденістерін талдау болып саналады.

Ақшалай ағымның төлем мен қозғалысы циклі функционалды аудитінде экономикалық талдау, бақылау мен статистиканың классикалық әдістерімен қатар сарапшылық бағалау, жай және күрделі пайыз есептеулері, дисконттау, интегралды, сараланған (дифференциалды) және матрицалық тәсілдер, сызықтық (линейный), сызықтық емес және өсіңкі (динамикалық) бағдарламалау әдістерін, операцияларды, ойын теорияларын, шешім қабыдау және т.б. кеңінен қолданылуы керек. Функционалды аудиттің арнайы әдіс тәсілдерінің көмегімен ақшаны басқару мен құнды қағаздардың тиімділігін арттыру мен ұйымдастыруды жақсартудың әр түрлі резервтерін ашуға болады. Мәселен, инкассация мен төлемді тездету, флоутты, электронды ақша аударуды, сейф жүйесін, репо мәмілесін, бақылау шегі теориясын (Миллер-Орра үлгісі) және т.б. ең көп шамаға молайту сияқты тәсілдерді дұрыс және уақтылы қолдану нақты ақша мен құнды қағаздарды шапшаң және ұтымды пайдалануға мүмкіндік береді.

Операциялық аудитор төлем мен ақша қозғалысы циклін функционалды аудитін өткізгенде мыналарды анықтайды:

1. касса-банк операцияларын атқаратын қызметкерлердің сандық және сапалык кұрамы;
2. касса-банк құжаттарын жасап, өңдейтін адамдар үшін есеп пен ақша бакылауды әдістемелік және ереже белгілейтін (нормативті) қамтамасыз етудің бар-жоғы;
3. бұл жұмыс учаскесінің қызметкерлері кімге есеп береді;

- касса-банк және басқа ақшалай операциялардың дұрыстығын кім, қашан және қалай тексереді?

1. кәсіпорында кассадағы ақшаның бар-жоғын кенеттен тексеруді жүйелі жүргізуге арналған тұрақты жұмыс істейтін комиссияны тағайындау туралы басшының бұйрығы бар ма?
2. бұл бұйрық орындала ма, кассаны кенеттен тексеру актілері бар ма және олардың мазмұны қандай?
3. аналитикалық және синтетикалык есеп, шаруашылықішілік бақылау мен ақшалай операцияларды жедел қолдау жолға қалай қойылған?

Осыларға сүйене келіп, 1-кестеде ақша мен олардың баламаларының төлемі мен қозғалыс циклі функционалды аудитін өткізу бағдарламасының ықтимал нұсқаларының бірі келтірілген.

Кесте 1

 Ақша төлем мен ақша козғалысы циклінің функционаллы аудитінің бағдарламасы

|  |  |
| --- | --- |
| Аудит процедуралары | Ақпарат көздері, бағалаудың критерийлері мен тәсілдері |
| 1.Ақшалай операцияларды атқаратын (кассир, бухгалтер жане т.б.) қызметкерлер құрамын білу | Кадр бөлімінің мәліметтері, білім мен біліктілік туралы куәліктер, жұмыс өтімі, зияткерлік және іскерлік касиеттері және т.б. |
| 2. Ақша алу, сақтау және қолдану үшін әдістемелік, нормативті және материалдық базамен қамтамасыз етуді тексеру | Заңнамалық актілердің, стандарттардың, нормалардың, ережелердің, нұсқаулықтың, құжат бланкілерінің, касса, сейф бөлмелерінің, күзет дабылдамасының және т.б. бар-жоқтығы |
| 3. Операцияларды құжаттық рәсімдеу мен ақша басқару жағдайын алдын ала шолудың дұрыстығын тексеру | Кірістік және Шығыстық кассалық ордерлерді тіркеу журналы, ақшалай каражаттың козғалысы есебі кітабы, бастапқы құжаттар және т.б. |
| 4. Ақша қозғалысы жөніндегі операцияларды көрсетудің дұрыстығын, толықтығын, дәлдігін тексеру | Төлем тапсырмалары мен талаптары, тізімдемелер (ведомостер) сенімхаттар, вексельдер, бланк көшірмелері, чек түбіртектері және т.б. |
| 5. Кассаны түгендеу мен кассалық операцияларды, ақшаны, құнды қағаздарды және катаң есептегі бланкілерді тексеру | Кәсіпорын басшысының тұрақты жұмыс істейтін комиссия мен кассирді тағайындау туралы бұйрықтары, жеке материалдық жауапкершілік туралы шарт, кассаны түгендеу актісі, кірістік және шығыстық ордерлер (КО-1, КО-2), кассалық құжаттарды тіркеу журналы (КО-3), касса кітабы (КО-4), кассир қабылдаған және берген ақша есебінің кітабы (КО-5), аванс есебі, 1 тізімдеме (ведомость) Бас кітабы, және т.б. |
| 6. Ақшаның сақталуы мен мақсаттыпайдаланылуын тексеру |  |
| 7. Касса-банк операцияларын атқару мен есеп сақтау шарттарын айқындау үшін тексеру, байқау және тестілеу |  |
| 8. Банк операциялырын, құжаттардын түгелдігі мен анықтығын тексеру |  |
| 9. Ақшаны есептен шығару, кассалық және қаржылық тәртіпті сақтауды тексеру |  |
| 10. Инкассо колданудағы, есеп айырысудың аккредитивтік және чектік түрлерінің, құрылымдық бөлімшенің ағымдағы басқа шоттарын ашудың дұрыстығы мен заңдылығын тексеру | Банк көшірмелері мен бастапқы құжаттар, оларға тіркелген: аккредитивтер, чек кітапшалары, төлем тапсырмалары, пошта аударымдарының түбіртектері |
| 11. Жол-жөнекей ақша сомасының шынайылығы, өнімді және басқа іс-әрекетті, жұмысты және көрсетілген қызметті өткізуден түскен түсімнің түгелдігін тексеру | «Жолдағы ақша» шоты бойынша Бас кітап, шот-фактуралар, тауарлық-көліктік жүккұжаттар, кабылдау-тапсыру актілері және басқа бастапқы құжаттар |
| 12. Баланс көрсеткіштерінің Бас кітап мәліметтерінің сәйкестігін тексеру | Баланс, Бас кітап |
| 13. Ақша қозғалысының синтетикалық және аналитикалық есебін жүргізу дұрыстығын тексеру | Бас кітап, касса кітабы және ақша қозғалысы туралы басқа кұжаттар |
| 14. Қысқа мерзімді инвестициялар бойынша операциялардың дұрыстығын тексеру | Акциялар, облигациялар, депозиттік сертификаттар, депозиттер, бондар, қазынашылық векселдер, опциондар, варранттар, фьючерстік мәмілелер |

**2.** Ақшалай қаражатпен, әсіресе оның жылжымалы бөлігі - қолма-қол ақшамен (еңбек ақы бергенде, өндірістік шығыстарды төлегенде, есеп берілетін соманы беру мен пайдалануда және т.б.) жасалатын операциялар - міндетті тұтастай тексеруді талап етеді. Ықтимал бұрмалаулар мен қызмет бабын теріс пайдалану - касса-банк операцияларын бақылаудың маңызды міндеті.

Іс-тәжірибеде кездесетін, жасалу тәсілдері бойынша касса-банк операцияларының атқарылуы мен шот төлемдері процесіндегі қызмет бабын теріс пайдалану мен бұрмалаулар былайша жіктеледі:

1. Рәсімделген кұжаттармен және қолхаттармен жасырылған және ештеңемен жасырылмаған ақшалай қаражатты тікелей ұрлау.
2. Банктен, әртүрлі тұлғалар мен ұйымдардан кірістік ордерлер бойынша, басқа ұйымдардан сенімхат бойынша түскен ақшаны кіріске алмау және иемдену.
3. Кассадағы ақшаны есептен шығару; бір құжатты кайтадан пайдалану; кассалық құжаттар мен есептерде жиынтықты дұрыс есептемеу.

4. Ақшаның жалған құжаттар бойынша негізсіз есептен шығару сомасын көбейтіп, заңды рәімделген құжаттардағы жалғандық.

1. Әр түрлі тұлғалар мен ұйымдарға заңды есептелген соманы сіңіріп кету, соның ішінде еңбекақыны, депонентті соманы негізсіз иелену.
2. Контрагенттермен дайын өнім, тауар үшін қолма-қол ашамен есеп айырысу, бақылаушы-кассалық ақпараттарды қлданбай, жұмыс орындау мен қызмет көрсету және т.с.с.

Мұндай бұрмалаулар мен теріс пайдаланулар кассирді дұрыс іріктемеу, (тәжірибесіз және сенімсіз), кассаны жүйелі тексермеу, ішкі бақылаудың нашарлығы және т.с.с. салдарынан болады.

Төлем циклінің функционалды аудитінің күрделі учаскелерінің бірі - кассалық операцияларды тексеру. Ең алдымен кассадағы кассалық операцияларды кім және қалай атқаратынын білу керек. Тексерудің қорытындылары аудитор, бас бухгалтер және кассир қол коятын акті жасаумен рәсімделеді. Ақшалай каражаттың немесе ақшалай құжаттың және басқа құндылықтардың артық шығуы немесе кем шығуы анықталған жағдайда кассирден жазбаша түсініктеме алу керек. Ақшалай қаражаттың жетіспеуі анықталғанда, аудитор кәсіпорын басшысына кассирді тексеру анықталғнша міндеттерінен шеттету туралы мәселе қояды.

Кассалық тәртіпті сақтау мен төлем циклі функционалды аудит бағдарламасын түп-түгел орындау үшін тестілеу өткізуге болады. Сұрақтар тізбесін тексеруші аудитор кәсіпорындағы нақтылы жағдай мен көлем циклі функционалды аудитінің қойған мақсаттарына сәйкес қалыптастырады. Тестілеу ішкі бақылаудың жағдайын анықтауға, ақшаның сақталуын қамтамасыз етуге, бухгалтерлік есепте кассалық операцияларды түгел және анық сенімді көрсету үшін талдауға мүмкіндік береді.

Мұндайда төлеу циклі мен ақша басқарудың тиімділігін бағалаудың балдық, индекстік немесе процедуралық тәсілдері колданылуы мүмкін. Мысалы, бағалаудың балдық тәсілінде «иә» жауабы үшін ақша қозғалысын ұйымдастыру деңгейіне байланысты 1-ден 3 балға дейін қойылады, ал «жоққа» - 0 балл. Субъектінің ақшасын аудару жағдайын тестілеу қорытындыларын жалпы бағалауда қойылған балдар сомасы бойынша: 50 балға дейін өте төмен, 51-65 төмен, 66-80 - орта; 81-90 -жоғары, 91 балдан жоғары - өте жоғары.

Кассаға нақты ақша қабылдау, тарату жөне өткізу операциялары занды тұлғалармен де, жеке тұлғалармен де жүзеге асырылады. Сондай-ақ, мұндай операциялар ұлттық валютамен де, шетелдік валютамен де бірдей жүргізіледі. Демек, кассадағы операциялар есебі «Кассадағы нақты ақшалар» шоттарында жүргізіледі.

Шаруашылықтың кассасына ұлттық валюта түріндегі ақшаларды қабылдау, сақтау және нақты ақшаны тарату операцияларының есебі Қазақстан Республикасының Ұлттық Банкі бекіткен кассалық операцияларды жүргізу тәртібіне сәйкес жүргізіледі.

Кассалық операцияларға есеп регистрларын (ведомостар және т.б.) қолданған жағдайда, оларды шоттың дебетіндегі және кредитіндегі жазуларымен салыстырып, кез жеткізу керек. Олар міндетті түрде бір-біріне сөйкес келуге міндетті. Сомаларында ауытқулар кездескен жағдайда кассалык кіріс, шығыс ордерлері, банк көшірмелері бойынша, ал қажет болған жағдайда банк мекемелеріне сұрау салып алынған мәліметтерімен салыстырып тексереді.

Ақша қаражаттар операциялары, әсіресе олардың өте сусымалы бөлігі нақты ақшалармен жасалған операцияларды (енбек ақы тарату, өндіріс шығындарын төлеуге берілген есеп беруге тиісті сомалар, жәрдем ақы тарату ж.т.б.) міндетті түрде жаппай тексеруді талап етеді. Сондықтан кассалық құжаттар тұтасымен жаппай тексеруге үшырайды.

Кассалық құжаттарды жаппай тексеруге кіріспей тұрып, аудитор тексерудің жоспарын жасайды. Өйткені «жаппай тексеру» бүкіл кассалық құжаттарды бірінен кейін бірін карап шығу деген ұғымды білдірмейді.

Бір құжаттың өзін бірнеше рет қарап шығуға тура келеді. Өйткені аудитор тексерудің бағытына және мақсатына байланысты, кейде тіпті өзгеше іс-әрекеттерді де орындайды.

Сондықтан аудитор кассалық операцияларды тексерудің бағдарламасын жасап, оның орындалуын қадағалап кездескен фактілерге сәйкес толықтырулар мен өзгертулер енгізіп отырады. Аудитордың жасаған бағдарламасында мынандай сұрақтар қаралады:

- кассадағы нақты ақша қаражаттарға және басқа да құндылықтарға түгендеу жүргізу және олардың сақталуын тексеру;

- кассалық операциялардың дұрыс құжатталып толтырылғандығын тексеру;

- кассаға ақшаның уақтылы және толық дұрыс кіріске алынғандығын тексеру;

- жұмсалған ақшалардың дұрыс шығыс жасалғандығын тексеру;

- бухгалтерлік есеп шоттарында операциялардың дұрыс көрсетілгендігін тексеру;

- кассалық операциялардың есебінің аудитінің нәтижесі бойынша қорытынды және ұсыныстар жасау.

Бұл бағдарламаны табысты жүзеге асыру үшін аудитор кассадағы ақша-каражаттарының ішкі қозғалысының жағдайын бақылауды және шаруашылықта кассалық тәртібінің сақталуын бағалау үшін әрбір іс-әрекеттер бойынша тестің сауалнамасын жасау қажет. Тесті бағдарламада қаралған пункттерге байланысты қаралатын сұрақтарына бейімдеп, әрбір аудитор әзінің іс тежірибесіне сүйене отырып жасайды.

Жүргізілген тестің нәтижесі бойынша, шаруашылықтағы кассалық тәртіптің сақталуы және кассалық операцияларды ішкі бақылаудың ұйымдастырылуы туралы аудиторға белгілі бір қөзқарас пайда болады.

Шаруашылықтың кассасындағы ақша қаражаттарының ішкі қозғалысын бақылаудың мүлдем жоқ немесе жеткіліксіз екендігінің белгілері:

- кассадағы бүкіл нақты ақшаны және басқа да құндылықтарды біртіндеп санаудың және кассаны тосыннан тексеру жүйесінің жолға қойылмағандығы;

- шаруашылықта баж тексеруді белгілеген әкімшіліктің бұйрығының жоқтығы;

- кассаны тексеруге қалай болса солай бұйрық жасалғандығын тексеру комиссиясына тұрақты тұлғаларды тағайындау, банкноттарды біртіндеп санағандығы туралы куәлік ететін тексеру комиссиясының тексеру актісіне тіркелетін жұмыс құжаттарының тіркелмегендігі;

- кассаға тексеру жүргізілетінін кассирдің алдын ала біліп, оған дайындық жүргізуі;

- шаруашылықтың төрағасының бұйрығында көрсетілмеген кіріс және шығыс құжаттарына бас бухгалтерден және шаруашылыктың төрағасынан басқа тұлғаларға қол қоюға құқық берілгендігі;

- кассирді алмастырған (жұмыстан босатқанда) кезде кассаға үстіртін тексеру жүргізілгендігі;

- шартта кассирлік қызмет қаралмай, шаруашылықтың төрағасының жазбаша өкімімен бұл қызметті атқару есеп қызметкерлеріне жүктелуі;

- кассирдің толық материалды жауапкершілігі туралы шарттың болмауы;

- кассирдің кассаны тексеруге дайындауға дағдыланбағандығын дәлелдейтін, күнделікті орындалуға тиісті операциялардың жүзеге асырылмауы.

Тесті жазбаша немесе ауызша түрде жүргізуге болады. Аудитордың алдын ала дайындаған сұрақтарына қарай қойылған сұрақтарына кассир, бухгалтерлер жөне ішкі бақылау (аудит) қызметкерлері жауап беріп, содан кейін сауалнама мәліметтері кассирдің және бас бухгалтердің қолдары қойылып расталады. Өте тиімді жолы жазбаша тест жүргізу болып табылады. Бұл құжат, көрсетілген түрінде, аудитордың даусыз дәлелі болып табылады.

Кассалық операцияларды тексерген кезде, құжаттарын оқу, тексеру-зерттеу және жазуларын қарама-қарсы салыстырып тексеру, аналитикалық мәліметтерін санап тексеру сияқты бақылау әдістерін қолдануға болады.

Тестің сауалнамасына алынған жауаптарын талдаудың кезінде ішкі бақылаудың жағдайы, кассалык операциялардың бухгалтерлік есебінің ұйымдастырылуы, қойылымы және жүргізілуі бекітілген талапқа жауап бермесе, аудитор сүзбелеп тексеру әдісін қолданады.

Кассалық құжаттарды жаппай үздіксіз әлементтері бойынша, қандай да бір сәйкессіздік табу үмітінде қарап шығу.

Кассаны және кассалық операцияларды аудиттеу, негізінен, үш бағыт бойынша жүргізіледі. Нақты ақша-қаражаттарын түгендеу; кассаға келіп түскен ақша қаражаттарының толық, уақтылы кіріске алынуын тексеру; жұмсалған ақшалардың дұрыс шығыска шығарылғандығын тексеру. Кассаны түгендеу аудитордың тексеру орнына келген күннен бастап жүргізіледі. Түгендеу жүргізердің алдында аудитор мыналарды анықтауға міндетті шаруашылықтың кассасындағы нақты ақша қаражаттарын тосыннан жүйелі тексеру жүргізу үшін тұрақты жұмыс істейтін комиссияның тағайындалғандығы туралы шаруашылықтың төрағасының бұйырығының бар екендігін; бұйрықтың орындалуын, кассаны тосыннан тексеру актілері бар ма, олардың мазмұны қалай; тексерудегі шаруашылыққа бір немесе бірнеше кассир қызмет етеді ме (немесе оны атқаруға құқық берілген тұлға ма); кассир тек қана сол шаруашылықта немесе өзінің міндетін басқа шаруашылықпен қосып атқаратындығын; кассирді тағайындау туралы бұйрықтың және кәсіпорынның әкімшілігімен кассирдің жеке материалды жауапкершілігі туралы жазылған шарттың бар екендігін; кассирдің кассалық есеп операцияларын жүргізу тәртібімен танысқанын.

Аудитор кассаны тексеруді жүзеге асырғанда мына талаптарды сақтауға міндетті: кассаға түгендеу жүргізу, құрамында міндетті түрде шаруашылықтың бас бухгалтер және кассирі енуге тиісті; шаруашылықтың төрағасы тағайындаған тұрақты жұмыс істейтін комиссияның мүшелерінің қатысуымен жүргізіледі; кассаны тексеру кезінде кассаға басқа тұлғаның кіруіне рұқсат етілмейді; тексеру кезінде бүкіл кассалық операциялар тоқтатылады;

Аудитор кассаға түгендеу жүргізгенде мынандай талаптардың сақталуын қамтамасыз етуге тиісті:

- Кассаны тексеру мүмкін болмағанда немесе бірнеше касса болса, олардың барлығын жауып бекітіп, мөр басып, кілтін кассирге береді де, мөрді өзінде қалдырады. Бұл бір кассадағы жетіспейтін ақша қаражаттарының екіншісінің есебінен жабуды болдырмау мақсатында жасалады.

- Кассир түгелдеу комиссиясының мүшелерінің қатысуымен соңғы күннің кассалық операциялары туралы кассалық кітапқа ақшаның қалдығын шығарып, кассирдің жасаған есебіне бүкіл кіріс, шығыс құжаттарын тегіс енгізіп, кассаға кіріске алынбаған және шығыс жасалмаған ақша қаражаттар сомасының жоқтығы туралы қолхат береді. Бұл қолхат кассаны түгендеу актісінің бастапқы бөлігіне енеді.

- Кассирдің жасаған есебіне шаруашылықтың бас бухгалтері қолын қояды;

- Орамы бұзылған бос ақшаларды және банктың белгісі соғылған орамы бүзылмай ақшаның орамымен сақталуына қарамастан, оларға біртіндеп санау арқылы қайта санақ жүргізіледі. Бұндай міндетті іс-әрекеттер кассада сақталатын басқа да құндылықтар мен ақша құжаттарына да жүргізіледі (байланыс маркілері, маркілер, жол жүру билеттері, төленген әуежол билеті, демалыс үйлеріне, санаторияларға ж.т.б. төленіп берілмеген жолдамалар). Ақшаны және құндылықтарды екі рет санайды - бірінші рет кассир санаса, екінші рет комиссия мүшесінің бірі санайды. Ақшалық құжаттарға аудиторлық тексеру жүргізген кезде нақты ақшалық құжаттардың бар екенін, кімге арналғандығын, қандай қаржылардың есебінен билеттердің және жолдамалардың төленгендігін, олардың есебі ақшалық құжаттардың қозғалыс бойынша кітабында жүргізілгендігін анықтау қажет. Ақша құжаттарының кіріс, шығыс операциялары кассалық кіріс және шығыс кұжаттарын толтыру арқылы жүзеге асырылуға тиісті.

- Ақшаны және құндылықтарды санап болғаннан кейін алынған соманы бухгалтерлік есепте көрсетілген олардың қалдықтарының мөліметтерімен салыстырады.

- Аудитор ақша қаражаттарын тексеруді жүзеге асыра отырып, олардың сақталу орнының жағдайына касса бөлмесінің ақша қаражаттарын сақтауды қамтамасыз ету бойынша техникалық беріктігі өрт қауіпсіздігін сақтау қауіп төнген жағдайларда дыбыс беретін құралдармен жабдықталуының ережеге сәйкестігіне баса назар аударады. Анықталған кемшіліктер түгендеу актісінде көрсетіледі.

Жол-жөнекей ақша есебі аудитінде бухгалтерлік есепте саналатын сомалардың шынайылығын, контрагенттер аударған, алайда тексерілетін кәсіпорынның есеп шотына есепті айда түспеген сомалардың қалайша көрсетілуін тапсыру керек. Бұрмалаулар мен теріс пайдаланулардың алдын алу үшін мыналар талап етіледі:

- банктегі есеп шот бойынша жазбаларды көшірмелерге тіркелген негіздемелермен үнемі салыстыру;

- жабдықтаушылармен құжаттарды қарама-қарсы тексеру өткізіп, құжаттарды рәсімдеуге талапты арттыру;

- дебиторлармен және кредиторлармен, қызметкерлермен және басқа контрагенттермен есеп айырысуларды қайта тексеруді жүйелі жүргізу.

Төлем циклін аудиторлық тексеру мен шаруашылық жүргізуші субъектілердің қызметін сараптау іс-тәжірибесін талдау есептеулерді жүргізудегі типтік бұрмалаулар туралы тұжырым жасауға және олардың ақшасын басқаруды жақсарту жөніндегі ұсыныстарды әзірлеуге мүмкіндік береді.

**3.** Күшіндегі заң актілеріне сәйкес шаруашылық жүргізуші субъектілер ақша қаражаттарын қызмет көрсететін банктердің тиісті мекемелеріндегі сәйкес шоттарда сақтауға міндетті. Шаруашылықтың банк мекемелері арқылы ақша қаражаттарының есеп айырысу операциялары есеп айырысу, валюталық, ағымдағы, ашылған аккредитивтерде және басқа да шоттарда сақтауға, ұзақ және қысқа мерзімді несиелер алуға, олардың сендірілуіне және қайта толықтыруларына міндеттемелер жөніндегі басқа заңды тұлғаларға ақша аудару жолымен жүзеге асырылатын төлемдерге, шоттардағы жаңылыс немесе қате жазылған жазулар бойынша қызмет көрсететін банк мекемелеріне шағым талап жасауға байланысты туындайды.

Банктерде шот ашу, оны рәсімдеу тәртібі, сондай-ақ нақты ақшасыз есеп айырысуға байланысты операцияларды жүзеге асыру Қазақстан Республикасының Ұлттық Банкі анықтаған нормативтік құжаттарында белгіленген тәртіптің негізінде реттеледі.

Яғни, Ұлттық Банк ақша-несие жүйесіне орталықтандырылған жоспарлы басқаруды, бюджеттің кассалық орындалуын жүзеге асырып жиынтық валюта жоспарын қалыптастыруға қатысады. Ол ақша эмиссиясын, заңды тұлғаларға несие беруді, оның қойылымын анықтауды, қаржыландыруды және есеп айырысу қызметін атқарады. Шаруашылықтың ақша қаражат-тарының айналымына олардың мақсатты жұмсалуына бақылау жасауды жүзеге асырады. Банктегі ашылған шоттар арқылы шаруашылықтың тапсырмасы өтініші бойынша нақты ақшасыз жүзеге асыратын операцияларға аудиторлық тексеру жүргізерде, аудитордан банк операцияларының ерекшеліктері мен талаптарын ескере отырып бағдарлама жасау талап етіледі. Бағдарламада қаралатын басты мәселелер түгелдей қамтылуға тиісті. Тексеру барысында бағдарламаға толықтырулар және езгерістер енгізіліп отырылады. Банк операцияларының аудиті мынандай басты мәселелерді қамтиды:

- есеп айырысу, валюталык ағымдағы және басқа да шоттардың кандай банк мекемелерінде ашылғандығын анықтауды;

- есеп айырысу, валюталық, ағымдағы және басқада шоттарды ашуға байланысты банк мекемелеріне табыс етілген кұжаттарының шоттарды ашуға берілген өтініш; қойылатын қолдар мен мөр таңбалары үлгілерімен карточкалары, шаруашылықтың салық есебіне тіркеу дерегін растайтын салық қызметі органдарының анықтамасы; мемлекеттік тіркеу туралы куәлік көшірмесі; жарғы көшірмесі; кұрылтайшыларының саны бірден асқан жағдайда құрылтай шартының көшірмесі; көшірмелері тігілген папканың сақталғандығын анықтауды;

- ашылған шоттардағы ақша қаражаттарының операцияларының шаруашылыққа тиімділігін, орындылығын және заңдылығын тексеруді;

- шоттарға келіп түскен ақша қаражаттарының уақтылы және толық кіріске алынып, субъектіге хабарланғандығын тексеруді;

- ашылған шоттар жүзеге асырылған есеп айырысу операцияларының кезекті реттерінің сақталғандығын анықтауды;

- шот иесінің өкімінсіз (келісімінсіз) аударылып есептен шығарылған ақша қаражаттарын анықтауды;

- бюджеттен тыс қорларға міндетті төлемдердің уақтылы аударылғандығын тексеруді;

- банктердегі шоттардан кассаға кіріске алынған қаражаттардың мақсатына жұмсалғандығын тексеруді;

- шаруашылыққа есеп айырысу ережелерін бұзғаны үшін ықпал ету шараларының қолданылғандығын тексеруді;

- шаруашылықтың төлем қабілетін, алынған несиелер бойынша есеп айырысу мерзімінің өтуінің себебін (оның ішінде банк несиелері және бюджетпен салық бойынша) анықтауды;

- банк мекемелері мен шаруашылықтың арасында тұрақты қатынастың орнатылғандығын, құжаттарында көрсетілген ақша қаражаттарының қозғалыстарының жазуларының нақтылығын және мәліметтерінің сәйкестігін тексеруді;

- валюталық шоттарда жасалған операциялар валюта түріне қарай теңге курсының өзгерген жағдайында бағам айырмашылығын есепке алу тәртіптерінің сақталғандығын тексеруді;

- банк операцияларының бухгалтерлік корреспонденцияларының дұрыс беріліп, есеп регистрларына таратылыл жазылғандығын тексеруді.

Жасалған банк операцияларын құжаттары бойынша тексерген кезде күшіндегі зандардың және нормативтік актілердің мейлінше толық сақталуын анықтау қажет. Тексеруді бастамай тұрып тағы да ішкі бақылаудың жағдайын және банк операцияларының есеп жүйелерін тиімді бағалау және олардың кандай әдіспен тексеруді шешу жолдарын анықтап алған жөн. Бұндай жағдайда ауызша не жазбаша тест өткізу арқылы анықтауға болады.

Тестің сауалнамасына алынған жауапқа талдау жасаудың негізінде субъектідегі банк операцияларына ішкі бақылаудың деңгейінің бухгалтериялық есеп жүргізудің талабына сәйкестігін анықтауға мүмкіндік береді. Тест өткізгеннен кейін құжаттарды алу және оларды өзара салыстыру әдістерін қолданып банк мекемелерінде ашылған әрбір шоттың ерекшелігін ескере отырып, орын алған банк операцияларын мүқият тексеру керек. Әдетте, банк операцияларының есебінің аудитін, кіріс, шығыс операциялары тек ғана ұлттык валютада жүргізілетін есеп айырысу шотының есебінен бастайды.

Жоғарыда келтірілген бағдарламада қаралған мәселелердін ауқымын кеңейте түсу үшін, есеп айырысу шотына тән кейбір ерекшеліктерді ескере отырып, мына мәселелерге назар аударып анықтауды талап етеді:

- есеп айырысу шоты қандай банк мекемелерінде ашылғандығын;

- банк көшірмесінде көрсетілген сомасының оған тіркелген бастапқы құжаттарындағы сомасына сәйкестігін;

- көшірмеге тіркелген бастапқы құжаттарында банк белгілерінің соғылғандығын. Егер құжаттарда банк (таңба) белгісінің қойылмағандығы анықталса, жасалған операцияның дұрыстығын анықтау мақсатында (немесе жазбаша сұрау салу арқылы) банкке қарама-қарсы тексеру жүргізу қажет;

- банкке нақты өткізілген ақша қаражаттарының дұрыс толық есептелгендігін;

- төлемді табыстауға берген келісімге байланысты, байланыс бөлімдері арқылы аударылған ақша қаражаттарының (депоненттегі еңбек ақы, алименттер ж.т.б.) негізділігін, сондай-ақ аударымды алушының почтадағы мекен-жайы көрсетілген тізбектің дұрыстығын;

- теңгенің өтімділігіне байланысты операцияларының есепте дұрыс көрсетілуін;

- банктегі операциялар бойынша бухгалтерлік корреспонденцияларының дұрыстығын, бұл операциялардың бухгалтерлік есептің тиісті шоттарында көрсетілгендігін;

- бухгалтерлік есеп бойынша (есеп айырысу шотына соқпай) өндіріс шығындарына немесе айналым шығындарына шығыс жасаған операцияларды;

- банк көшірмесінің және оған тіркелген құжаттарының толықтығын және дұрыстығын, банк көшірмелерінің толықтығын, олардың беттерінің нөмірлері және шоттарға қалдық сомаларын беру бойынша анықтайды.

Ақшаның есеп шот бойынша қозғалысын төлеу циклін тексеру үшін кәсіпорын банк көшірмелері мен бастапқы құжаттардың мәліметтерін салыстыруы қажет. Сонымен бірге көшірмелердің өнделетіндігін (шот корреспонденциялары жазыла ма), құжаттардың нөмірленетінін, ақшаны есептен шығару толық, жеткілікті расталғандығын тексеру керек. Алынған ақпаратты мынадай тәртіппен топтастыруға болады:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Банк көшірмелері | Растайтын құжат | Айкындалған (табылған) айырмашылықтар |
| №, ай-күн, ж. | Мазмұны | Сома | №, ай-күн. ж. | Мазмұны | Сома | Сома | % |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 |

Сол уақытта колма-қол емес ақшалай, қаражаттың қозғалысы бойынша операцияларды көрсетудің ұсынылған тәртібінен айырмашылықтарды айқындау қажет. Бұл мақсаттар үшін шығатын мәліметтерді мынадай нысанда көрсету ұсынылады:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Операциялар мазмұны | Банк көшірмесі | Бухгалтердің мәліметтері бойынша | Аудитордын мәліметтері бойынша |
|  | Құжат № | ай-күн, жыл | сома | ШоттынД-ті | Шоттың К-ті | ШоттыңД-ті | ШоттыңК-ті |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 |

Тағы бір өрескел кате - ақшаны кәсіпорын кассасына кіріске алмау. Тексеру кезінде аудитор бар ақшаның қозғалысын талдауы, іс жүзінде жасалған төлемді дебиторлық борышты өтеу сомасы мен касса есебіне алынған сома арасындағы айырмашылықты анықтауы керек.

Түсімді банкке тапсырудың мерзімділігін мұқият зерттеп, бакылау және оның әр түрлі кажеттіліктерге шығыс жағдайларын анықтау керек. Бұл мақсаттар үшін мәліметтер жинау мен өндеуді мынадай кесте көмегімен іске асыруға болады:

|  |  |
| --- | --- |
| Ай, күні, ж | Ақша қозғалысы |
|  | Түсу | Шығыс |
| ай, күн, жыл | өнім үшін | жұмыс пен көрсетілген қызмет | басқалары | барлығы | банкке тапсырылды | орынның кажеттілігіне | жабдықтаушыларға | барлығы |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 |

Тексерудің жеке объектісі - нақты мақсаттарға, сонымен бірге еңбекакы төлеуге, іссапар шығыстарын жабуға, шаруашылық қажеттіліктерге және т.б. чек кітапшасы бойынша банктен алынған ақша қозғалысы.

Тексеруде ақша алу мен істен шығу туралы мәліметтерді салыстыру қажет. Мұндай ақпаратты мынадай кестеде орналастыруға болады:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Есептікезең | Еңбекті өтеу бойынша шығыстар | Іссапар шығыстары | Шаруашылық шығыстары |
| банктеналынды | кассаданберілді | ауытқу | банктеналынды | кассаданберілді | ауытқулар | банктеналынды | кассаданберілді | ауытқулар |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 |

Кәсіпорынның кассадағы ақшасы қозғалысын анықтап, оларды кіріске және шығысқа алудың уақтылығы мен толықтығын мынадай кестені тіркеуді қолдана отырып, техникалық және мазмұнды қателерді табу үшін бухгалтерлік есепте операциялардың көрсетілуі дұрыстығын тексеру керек:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Операциялар мазмұны | Кассалық ордер | Бухгалтердің мәліметтері бойынша | Аудитордың мәліметтері бойынша |
|  | № | дата | сома | шотД-ті | шот К-ті | шот Д-ті | шот К-ті |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 |

**4.** Аудитор барлық резиденттер мен резидент еместердің жүзеге асырған валюталық операцияларының валюталық заңының сақталуын қамтамасыз етуін жүзеге асыратын валюталық бақылаудың деңгейімен танысуға тиісті.

Қазақстан Республикасының валюталық бақылау органдары және агенттіктері арқылы жүзеге асырылатын валюталық бақылаудың негізгі бағыты операциялардың қолданылып жүрген заңға сай келуін, шетел валютасымен төлеудің негізділігін жөне резидент еместерді қоса, жалпы валюталық операциялар бойынша есепке алу мен есеп берудің толықтығы мен нақтылығын тексеру болып табылады.

Аудитор тексерудің материалдарын толықтыра түсу үшін мынандай мәселелерді анықтауға тиісті:

- валюталық шоттың қандай банк мекемелерінде ашылғандығын;

- банк көшірмелерінде көрсетілген соманың, оған тіркелген бастапқы құжаттарындағы сомаға сәйкестігін;

- сыртқы экономикалық қызмет кезінде есеп айырысу нысанының дұрыс қолданғандығын;

- валюталық шот ашқаны үшін комиссиондық сыйақының дұрыс төленгендігін;

- бағам айырмашылығының дұрыс анықталып көрсетілгендігін;

- бухгалтерлік есеп корреспонденцияларының дұрыс беріліп, шоттарға таратылғандығын;

- транзиттік валюталық шоттардың орындалуына құқық берілген банк өкілдері больш табылатын сараптау ұйымдарының валюталық түсімдері уақтылы және толық есептелгендігін;

- Қазақстан Республикасының Ұлттық Банкінің рүқсатынсыз шетел банктерінде валюталық шот ашқан фактілерін;

- шетелдерде өнімдер сатудан түскен шаруашылықтың меншігіндегі валюталық түсімдердің дұрыс пайдаланылғандығын, нақты шетел валютасы түрінде және шетел валютасына сатып алынған материалды құндылықтардың сақталуын.

*Негізгі әдебиеттер*

1. Аудиторлық қызмет туралы. Қазақстан Республикасының Заңы 20 қараша 1998 жыл № 304 - 1.
2. Бухгалтерлік есеп пен қаржылық есеп беру туралы ҚР Заңы. 28 қантар 2007 жыл № 234.
3. Аудиттің халықаралық стандарттары.
4. Нурсеитов Э. О. Аудит : краткое руководство. - Алматы : LEM, 2015. - 236 с.
5. Сагинов Н.А., Шакирова Г.А., Бердіходжаева М.С. Аудит. Карағанды: Қазақстан-Ресей университеті баспасы, 2012. -200 б.
6. Абленов Д. О. Профессиональный аудит: теория и практика: учебник. - Алматы: Экономика , 2015. - 876 с.

*Қосымша әдебиеттер*

1. Абленов, Д. О. Аудит: оқулық / Д. О. Абленов, Д. Д. Смағұлова, А. Д. Абленова. - Алматы : Экономика баспасы, 2013. - 491 б
2. Дюсембаев, К. Ш. Теория аудита: учебник / К. Ш. Дюсембаев. - Алматы : Экономика , 2013. - 860 с.

*Интернет көздері*

1. <http://Kodeks.kz/2013/>
2. [www.balans.kz](http://www.balans.kz)
3. http://adilet.zan.kz/

**Тақырып 4. Ұзақ мерзімді активтер аудиті**

1. Материалдық емес активтердің аудиті
2. Негізгі құралдардың аудиті

**1.** Материалдық емес активтердің аудиті ретінде қалыптасуды, іс-жүзіндегі нақты колда бар, құжаттарда көрсетілудің анық сенімділігін, пайдалы қызмет ету құны мен мерзімін бағалаудың шынайылығын, амортизациялық есептеуді, істен (есептен) шығарудың негізділігін, есепті ұйымдастыруды, оларды кәсіпорында қолданудың тиімділігін ішкі бақылауды тексеру түсіндіріледі.

Аудитор бұл объектілерді тексергенде 38 ҚЕХС (Қаржылық есеп берудің халықаралық стандарттары), ҚР-ның «Меншік туралы», «Тауарлық белгілер туралы», «Авторлық кұкық туралы» және басқа құқықтық-нормативтік актілерді басшылыққа алады.

Ең алдымен, аудит бағдарламасына сай Бас кітаптың мәліметтеріне баланс көрсеткіштерінің сәйкестігі зияткерлік меншік объектілерінің бар екендігі және оның жағдайы, алу фактісін растайтын материалдық емес активтердің қабылдау-тапсыру актілері, бұл объектілер сипатталған немесе кесімді белгіленген жердегі ақпарат көздері мен өзге құжаттар тексеріледі (1-кесте).

Объектілерді кәсіпорынның пайдалануына жарамды жағдайға келтіруге қажетті шығындар көлемін айқындаудың анықтығы мен материалдық емес активтердің (МЕА) кұн бағалаудың дұрыстығын айқындау керек. Аудитор материалдық емес активтердің алғашқы бағалаудың әр түрлі тәсілдермен анықталатындығын ескергені жөн:

а) жарғы капиталына санаткерлік (интеллектуалдық) меншік салынған жағдайда тараптардың (кұрылтайшы) келісімдері бойынша;

ә) бұл объектілерді иелікке алу мен дайын жағдайға келтіру бойынша нақты шығындарға негізделе отырып;

б) басқа кәсіпорындардан және тұлғалардан өтеусіз алу күйінде сараптама жолымен.

Кесте 1

Материалдық емес активтер аудитінің бағдарламасы

|  |  |
| --- | --- |
| Аудит (процедурасы) | Ақпараттың алыну көздері |
| Баланс корсеткіштері Бас кітабінің мәліметтеріне МЕА бойынша сәйкестігін тексеру | Баланс. 2730, 2740 пюттар бойынша Бас кітап. |
| Баланс көрсеткіштерінің Бас кітабының мәліметтеріне МЕА бойынніа сәйкестігін тексеру | Бас кітап, есеп регистрлері, «МЕА амортиза-циясы сомасын есептеу» әзірлеме кестесі және бастапқы құжаттар |
| Кәсіпорынның бұл объектіге меншіктілік құқығын растайтын МЕА бар екендігі туралы алғашқы кұжаттарды тексеру | Патент, лицензия, авторлық куәлік, сызба (схема), жоба, үлгі, лицензиялық келісім-шарттар мен кеміту туралы келісім-шарттар, ас рецептурасы, геологиялық карталар және т.б. |
| Түскен МЕА бағалаудың дұрыстығын тексеру | Келісім-шарттық бағалардың хаттама-лары, сату-сатып алу шарттары, аудиторлық қорытынды сарапшылардың қорытындысы және т.б. |
| МЕА кіріске алу есебіндегі көрсетудің дұрыстығын тексеру | Қабылдау-тапсыру актісі, Бас кітап |
| МЕА амортизациясын есептеудің дұрыстығын тексеру | «Материалдық емес активтердің амортизациясының сомасын есептеу» әзірлеме кестесі,  |
| МЕА істен шығару есебіндегі көрсетудің дұрыстығын тексеру | Қабылдау-тапсыру актісі |
| МЕА түгендеу қорытындыларындагы шоттарда көрсетудін дұрыстығын тексеру | Түгендеу (инвентарлык) тізімдемесі, салыстыру ведомосі, түгендеу актісі |
| МЕА катысты салықтарды есептеу мен есептің дұрыстығын тексеру | Салыктар бойынша есеп айырысулар |

Белгіленуі мен атқарылатын функцияларына байланысты материалдық емес активтер үш негізгі топқа бөлінеді:

1. Санаткерлік меншік.
2. Мүліктік кұкықтар.
3. Кейінге қалдырылған шығындар.

Санаткерлік (интеллектуалдық) меншіктің объектілері мыналар: патенттер, лицензиялар, пайдалы үлгілер (модельдер), жаңалықтар, өнер тапқыштар, өндірістік үлгілер, ЭЕМ (электронды есептегіш машиналар) үшін бағдарламалар, сараптау жүйелері, «ноу-хау», «гудвилл», сауда белгілері, фирмалық атаулар, қызмет ету белгілері, авторлық және басқа аралас құқықтар.

Мүлік пайдалану жөнінде мына қүқықтар жатады: табиғат ресурстарын (жер қойнауын, минералды қазбалармен т.б.) жер телімдерін (учаскелерін), мүліктің әрқилы түрлерін және т.с.с.

Кейінге қалдырылған шығындарға мыналар жатады:

а) ұйымдастыру шығыстары; ә) ғылыми-зерттеу жұмыстары; б) тәжірибелік-конструкторлық әзірлеме.

Алайда 38 ҚЕХС-қа сәйкес ақшалай емес материалдық емес баптар бойынша шығындар сол болған есепті кезең шығысы ретінде осындайда танылады:

1. бухгалтерлік есептің басқа стандарттарына сәйкес атқарылатын материалдық емес баптарға жатпаса;
2. оны тану белгілері (критерийлері) мен анықтамасына сайкелетін материалдық емес актив құнының бөлігін кұраса.

Материалдық емес активті тексергенде мынадай жағдайларға назар аударған жөн:

1. «Гудвилл» (Гфб) - фирма бағасы (іскерлік бедел) - әдеттедамыған елдерде біртұтас мүліктік-қаржылық кешен (МҚК)ретіндегі фирманың құны мен олардың актив құны (АҚ)арасындағы айырманы сипаттайтын құндық категория:

ГФ6=МҚК-АҚ.(1).

1. ҚР бухгалтерлік есеп жүйесінде «Гудвилл» (Гоф) заңды түрде әзірге аукционнан және конкурс бойынша жекешелендіру процесі үшін қолданылады. Осыған байланысты отандық фирма (ОФ) иелікке алатын баланстық құны (БҚ) мен сатылымдық бағасы (СБ) арасындағы айырма ретінде белгіленді:

ГОФ=СБ-БҚ.(2).

1. Азаматтың санаткерлік (интеллектуалды) және іскерлік жақтары, оның ішінде біліктілігі мен еңбекке деген қабілеті одан алынып, басқа адамға берілуі мүмкін емес болғандықтан, материалдық емес актив болып танылмайды.
2. Материалдық емес активтер объектісінің бар екендігі құжат түрінде рәсімделді ме? Есепке алынатын материалдык емес активтің кез келген объектісі оны елестетуге болатындай объективті түрде көрінуі тиіс. Мысалы, егер жерді пайдалану құқығы енгізілсе, онда бұл құқықты есепке алу үшін белгіленген заңнамалық тәртіпке («Жер учаскесіне меншік құқығын беретін акт») сәйкес рәсімделуге тиісті, кәсіпорынның пайдалануына берілу фактісі мен жер учаскесіне құрылтайшылық құқықты растайтын тиісті құжаттама болып табылады.
3. Талап-құқығына ие болу, пайдалы үлгілерге, өндірістік үлгілерге құқықтарды алу Патенттік ведомоствада тіркелуге тиісті лицензиялық келісім-шарттармен расталуға тиісті:

а) «ноу-хауды» иелікке алуды көрсету үшін кәсіпорын оны бейнелеу мен сипаттауға билігі болуы керек;

ә) тауарлық белгіні немесе қызмет көрсету белгісін сатып алу Патенттік ведомоствада тіркелген кеңшілік жасау туралы шартта тұжырымдалуы тиіс. Мысалы, қоғамдық тамақтандыру кәсіпорындарында, әсіресе, ұлттық тағам мейрамханаларында тағам мәзірі, ал геологиялық барлау кәсіпорындарында -геологиялық есеп, карта және материалдар түрінде ұсынылған жер қойнауы туралы геологиялық немесе басқа ақпарат жарғылық капиталына салым бола алады.

6. Материалдық емес активтер құнының бастапқы бағасы дұрыс көрсетілді ме? Ол мынадай түрде айқындалады: \_

а) жарғы капиталына салымдар жағдайында – тараптардың келісімі бойынша;

ә) басқа заңды және жеке тұлғалардан ақы төлеп иелікке алу мен кәсіпорында объектілерін құру жағдайында - іс жүзінде нақты жасалған иелікке алу (құру) және бұл объектілерді әзірлік деңгейі жағдайына келтіру (ҚҚС-сыз және арнайы салықтар) бойынша шығындарға негізделеді;

б) басқа кәсіпорындардан және тұлғалардан өтеусіз алуда *-*сараптау жолымен.

1. Пайдаланушыларда аталмыш объектінің патентін алу фактісін растайтын кұжаттамасы бар ма? Кәсіпорынға МЕА түсуі МЕА-1 қабылдау-тапсыру актісі бойынша, ОС-1 негізгі құралдарды қабылдау-тапсыру актісіне ұқсас пішінде (формада) рәсімделеді.
2. Материалдық емес активтердің объектілері кәсіпорынның баланс есебінен дұрыс шығарылды ма?
3. Материалдық емес активтер объектілерге тозу дұрысесептелді ме? Амортизациялық аударымының мөлшері жалпыережеге сәйкес бастапқы құн мен пайдалы қызмет мерзіміне(бірақ кәсіпорынның іс-әрекеті мерзімінен аспауы тиіс) негізделіпесептелген нормалар бойынша ай сайын анықталуы тиіс. Пайдалы қызмет ету мерзімі болып қолданылатын объектілердің пайда немесе кәсіпорынға басқадай тиімділік әкелетін уақыты саналады. Пайдалы қызмет ету мерзімін анықтау мүмкін емес жағдайда немесе қиынға түскенде материалдық емес активтер бойынша амортизациялық аударымдар нормасы 10 жылға деп есептеліп, белгіленеді. Материалдық емес активтердің кейбір түрлері бойынша амортизация мүлдем есептелмейді. Бұлар - құны уақыт өте келе кемімейді, не болмаса пайдалануына карай пайдасы азаймайды деген сенімділігі бар активтер. Әлемдік тәжірибеде мұндай активтерге «ноу-хау» қүқығы, тауарлық белгілер және т.б. жатады.

10. Материалдық емес активтердің синтетикалық және аналитикалық есебі дұрыс жүргізіле ме

11. Материалдық емес активтердің синтетикалық және аналитикалық есебі мен олардың тозу мәліметтері Бас кітаптағы және басқа бухгалтерлік регистрларға жазбалармен сәйкес пе?

***2.*** Негізгі құралдар дегеніміз - материалдық және материалдық емес өндірістік салаларда еңбек кұралы ретінде ұзақ мерзімге (бір жылдан жоғары) қасиетін, қалпын жоймай сақтап пайдаланылатын материалдық активтер.

Негізгі құралдар субъектінің материалды-техникалық жарақтану базасын қүраудың негізін қалыптастырып, қызметіндегі жетекші бағыттарды іске асыруда маңызды рөл атқарады. Негізгі құралдарды сақтау, есепке алу және пайдалану ерекшеліктерінен оның аудитінің мақсаты туындайды. Яғни аудитінің мақсаты - негізгі құралдардың сақталу орындары бойынша ішкі және сыртқы қозғалыстарының құнына, пайдалы қызмет ету мерзіміне енгізілген өзгерістерінің дер кезінде бухгалтерлік есепте дұрыс көрсетілгендігін және оларды қорытынды есептегі мәліметтерімен сәйкестігін тексеру болып табылады. Аудитор алдына қойған мақсатына жету үшін тексеруді талап ететін басты міндеттерді анықтап алуға тиіс.

Негізгі қүралдардың сақталу, есепке алу жөне пайдалану есебінің аудитінің басты міндеті:

- негізгі құралдардың нақты қолда барлығына және сақталуына бақылаудың қамтамасыз етілгендігін тексеру;

- еңбек құралдарының негізгі құралдарга дұрыс жатқызылғандығын, олардың жіктелуі, меншіктік қатынасы және өндіріс үрдісіне қатысу сипаты бойынша топталғандығын тексеру;

- есепте негізгі құралдардың дұрыс бағаланғандығын тексеру;

- есепте негізгі құралдардың кіріс жөне шығыс операцияларының дұрыс көрсетіліп құжатталғандығын тексеру;

- есепте негізгі құралдарға тозудың және жөндеудің дұрыс есептеліп құжатталғандығын тексеру;

- негізгі құралдардың дұрыс және тиімді пайдаланылғанын тексеру;

- бухгалтерлік есеп пен қорытынды есептс нақты қолда бар негізгі құралдардың және олардың қозғалысы туралы моліметтердің дұрыс көрсетілгендігін тексеру болып табылады.

Негізгі құралдардың сақталу және пайдалану есебінің аудитінің бағдарламасы мынандай мәселелерді қамтиды:

- баланстың көрсеткіштерінің, бас кітап, есеп регистрларындағы және машинажазбалардағы мәліметтермен сәйкестігін тексеруді;

- негізгі құралдардың аналитикалық және синтетикалық есебінің дұрыс жүргізілгендігін тексеруді;

- негізгі құралдарды сақтау, пайдалану орындарындағы нақтылығын және оларға бақылаудың қамтамасыз етілгендігін тексеруді;

- негізгі құралдардың ішкі және сыртқы қозғалыстарының дұрыс құжатталғандығын тексеруді;

- негізгі құралдардың дұрыс топталып сыныпталғандығын тексеруді;

- негізгі құралдарды бағалау және сыртқы қозғалыстарының дұрыс құжатталғандығын тексеруді;

- негізгі құралдарды кіріске алу және шығыс жасау операцияларының дұрыстығын тексеруді;

- негізгі құралдарға тозу есептеу және амортизациялану операцияларының дұрыстығын тексеруді;

- негізгі құралдарды жөндеуге (күрделі, ағымдағы) жұмсалған шығындардың негізділігін және олардың бухгалтерлік есеп шоттарында дұрыс көрсетіліп таратылғандығын тексеруді;

- негізгі құралдардың техникалық жағдайын және олардың тиімді пайдалануын тексеруді;

- негізгі құралдарды сақтандыру және оларға салық есептеу операцияларының дұрыстығын тексеруді қамтиды.

Аудитор негізгі құралдар нысандарының топталып сыныпталуын тексерген кезде кейбір мөселелерді анықтап көз жеткізуге міндетті:

- негізгі қүралдарды кіріске алу есеп акт ісіне тіркелетін техникалық құжаттарының сақталғандығына, олардың сақталу тәртібіне және кімдердің жауап беретіндігіне;

- негізгі құралдар нысандарының толық мінездемесі жазылған мүліктік есеп карточкаларының сақталғандығына;

- негізгі құралдар нысандары сәйкес белгілеріне қарай кіріске алынып, техникалық кұжаттары мен мүліктік карточкаларының негізінде топтаудың жүзеге асырылғандығына.

Аудитор негізгі құралдардьщ негізгі құралдар нысандарының топталып сыныпталуын тексеруді жүзеге асырып, табысты аяқтау үшін мына мәселеге мұқият назар аударып анықтап алуға тиіс:

- негізгі құралдар нысандарының кіріске алынған сәтінде келіп түсу көздеріне қарай дұрыс бағаланғандығын;

- жеке тұлғалардан сатып алынған құралдардың құны көрсетіліп, екі жақты шарт жасалғандығын;

- құрылтайшыларының шаруашылықтың жарғылық капиталына қосқан үлестері, кіріске алынып, келісім бағасына жасалған хаттамасын және сараптау жолымен бағалау жүргізу тәртібінің сақталғандығын;

- негізгі құралдар нысандарын ұзақ мерзімге жалға (сатып алу құқығы берілген) алған кезде, жалға беруге және алуға жасалған шартта нысанның құны көрсетілгендігін;

- негізгі құралдар нысандарының бастапқы (ағымдағы) құнына, жәй күйіне әсер ететіндей қосымша салымдардың нәтижесін, ішінара жою немесе қайта құрастырудың салдарынан нысанның пайдалы қызмет ету мерзімінін ұзартылғандығын немесе қысқарғандығын;

- негізгі құралдар нысандарының нарықтық құны туралы арнайы мамандандырылған ұйымдардың растаған сараптама қорытындысы жазылған құжаттарын;

- негізгі құралдар нысандарын дайындап шығаруды және сатушы ұйымдардағы тауардың бағасы туралы және баға туралы арнайы басылымдарда жарияланған анықтама материалдарының бар екендігін.

Негізгі құралдарды жаңартып, толықтырып ескіргендігін жөне шаруашылыққа қажет емес пайдаланылмай тұрғандарын дер кезінде шығысқа шығарып отырудың маңызы зор. Негізгі кұралдарды кіріске алу жөне шығысқа шығару операцияларының талапқа сай дұрыс ұйымдастырылуы олардың қозғалысына бақылау жасауға мүмкіндік береді. Негізгі құралдардың есебінің, олардың кіріске алыну тәртібінің сақталғандығын растайтын маңызды бөлігін тексеруге кіріскенде аудитор мынадай мәселелерді анықтап алуға міндетті:

- шаруашылықтың басшысының негізгі құралдар нысандарын қабылдап, кіріске алуды жүзеге асыратын тұрақты жұмыс істейтін комиссия құру туралы бұйрығының, өкімінің шығарылғандығын;

- қабылдау комиссиясының қүрамының кәсіби талапқа сай екендігін;

- қабылдау-өткізу актісінің дер кезінде сапалы толтырылып, техникалық құжаттарының (төл құжат, тұтастық ведомостары ж.б. құжаттары) тіркелгендігін;

- қабылдау актісін субъектінің басшысының бекіткендігін;

- қабылданған нысандарға мүліктік карточкалары ашылып, мүліктік номерлер соғылғандығын;

- кіріске алынған негізгі құралдар нысандарының тұрған жөне пайдалану орындары бойынша материалды жауапкершілікті тұлғаларға бекітіліп беріліп, олармен шарт жасалғандығын;

- кіріске алынған негізгі құралдар нысандарының жұмсалған қаржы көздеріне сөйкес бағаланғандығын.

Негізгі құралдар пайдалану барысында біртіндеп тозады, сондықтан оларды пайдалы қызмет ету мерзімі біткенше жұмысқа (өнім өндіруге) қабілеттілігін темендетпей ұстап тұру үшін, техникалық құжаттарында белгіленген тәртіпке сәйкес күрделі және ағымдағы жөндеуден әткізіп тұру керек.

Аудитор негізгі құралдардың техникалық құжаттарында белгіленген тәртіпке сәйкес күрделі жөндеуге қойылып, жөндеу жұмыстарының жүзеге асырылғандығын және жұмсалған шығындарының негізділігіне, олардың бухгалтерлік есепте дұрыс көрсетіліп, өнімнің (жұмыс қызмет) өзіндік құнына ендірілгендігіне баса назар аударып, анықтауға міндетті:

- есеп жүргізу саясатында негізгі құралдарды күрделі жөндеуден өткізу әдістері және шығындарын қаржыландыру көздерін;

- күрделі жөндеуге қойылған негізгі құралдар нысандарының ақаулары анықталып, ақау ведомосының толтырылғандығын;

- ақау ведомосының негізінде жөндеуге қойылған негізгі құралдар нысандарына смета-техникалық құжаттарының жасалгандығын;

- шаруашылықтың басшысының, комиссияның нысандардың техникалық жағдайын қарап шығып жасаған актісін, ақау ведомосын, смета-техникалық құжаттарын бекіткендігін;

- негізгі құралдар нысандарын күрделі жөндеудің қандай әдіспен жүзеге асырылғандығын;

- негізгі құралдар нысандарын жөндеуді жүзеге асырған мердігерлермен шарт жасалып, шартта қаралған жөндеу мерзімі мен сметаның сақталғандығын;

- жөндеу жұмыстарына есептелген еңбек ақы, жұмсалған материалдар шығындарының нормадан артып кетпегендігін;

- жеке жөндеу жұмыстарының нарядтарына, жөндеуге материалдарды босату накладнойларына, шектеп жұмсау карталарына және орындалған жұмыстарды қабылдау актілерінің дұрыс толтырылғандығын;

- ішкі бакылаушылар және аудитор орындалған жөндеу жұмыстарына қарама-қарсы тексеру жүргізу өдістерін қолданып, оқта-текте салыстырып тексеру жүргізіп бақылау жасалғандығын;

- күрделі жөндеуден өткен негізгі құралдарды қабылдау комиссиясы жүзеге асырып, қабылдау актісінің жасалғандығын;

- күрделі жөндеуге қойылған негізгі құралдарға тозу есептеуді тоқтату тәртібінің сақталғандығын;

- мердігерлік әдіспен жөндеуден өткізілген негізгі құралдар нысандарына белгілі бір мерзімге дейін тоқтаусыз жұмыс істейтіндігі туралы кепілдік берілгендігін.

Жөндеу, ұйымдастыру - техникалық белгілері бойынша күрделі және ағымдағы болып бөлінеді.

Негізгі құралдар ұзақ уақыт (бір жылдан жоғары) бойы өндіріс процесінде қатысып, өзінің қасиетін, қалпын сақтап біртіндеп тозатындықтан, олардың есебіне аудит жүргізген кезде аудитордың негізгі мақсаты - негізгі құралдарға қаралған тәртіптерге сәйкес тозу есептелгендігін анықтау болып табылады. Ол үшін аудитор негізгі құралдар нысандарының амортизацияланып тозу есебіне тексеру жүргізген кезінде мынандай мәселелерге:

- есеп жүргізу саясатында қаралған тозу-есептеу төртібінің сақталғандығына;

- негізгі құралдарға тозу-есептеу ведомосының дұрыс толтырылып есептелгендігіне:

- жолаушыларды және жүк тасымалдайтын автокеліктерге тозу есептеу ерекшеліктерінің сақталғандығына;

- негізгі құралдарды кіріске алғанда және шығыс жасағанда тозу есептеу және оны тоқтату тәртіптерінің сақталғандығына;

- пайдалы қызмет ету мерзімі бітуіне қарамастан, әлі өндіріске пайдаланып жүрген негізгі құралдарға тозу есептеудің жалғасуына немесе тоқтатылғандығына;

- пайдалы қызмет ету мерзімінен бұрын істен шығып, жарамсыз болып қалған есепте бар негізгі құралдарға тозу есептеудің жалғасуына;

- тозу есептеу әдістерінің, негізгі құралдардың тиісті топтарына қолданылғандығына;

- негізгі құралдар нысандарының пайдалы қызмет ету мерзімі (ұзартылғанда, қысқартылғанда) қайта қаралып, тозу есептеу тәртібіне өзгерістер енгізілгендігіне;

- жедел тозу есептеу әдістерін қолданудың негізделгеніне және амортизациялану сомаларының тікелей мақсаты, бағыты бойынша жұмсалғандығына;

- күрделі жөндеуге және қайта жарақтандырып, жабдықтауға тоқтатылған негізгі құралдарға тозу есептелгендігіне;

- құрылысы толық аяқталмай пайдалануға берілген негізгі құралдар нысандарына тозу есептеу тәртібінің сақталғандығына;

- тозу есептеуге жатпайтын негізгі кұралдарға есптелмегендігіне;

- есептелген амортизациялану құнын негізгі құралдардың топталып, сыныптау бағыттары бойынша тарату тәртібінің сақталғандығына;

- ішкі аудитордың немесе лауазымды тұлғалардың тозу есептеудің тәртібінің сақталуына бақылау жасап отырғандығына назар аударуға міндетті.

Негізгі құралдар нысандары әр түрлі себептермен белгіленген тәртіп бойынша шаруашылықтың балансынан шығыска шығарылып отырылады.

Аудитор мына мәселелерді :

- есептеген шығысқа шығарылған негізгі құралдар нысандарының бастапқы құжаттарының (негізгі құралдарды шығыска шығару актісі, комиссияның қорытындысы) дер кезінде дұрыс толтырылып жасалғандығын;

- негізгі құралдарды шығысқа шығаруға жасалған комиссияның қорытындысының делелдігін;

- шаруашылықтың басшысының негізгі құралдарға шығысқа шығаруға жасаған комиссияның қорытындысы мен актісін бекіткендігін;

- негізгі құралдар нысандарының шығысқа шығарылу себептерін;

- негізгі құралдар нысандарының жоғалудың, сынудың, бұлінудің және басқа да себептердің салдарынан мерзімінен бұрын шығысқа шығарылуына жол берген материалды жауапкершілікті тұлғаларына қолданылған шараларды;

- әр түрлі себептермен шығысқа шығарылған негізгі құралдар нысандарының нәтижесін (табыс, зиян).

- шығысқа шығарылған негізгі құралдар нысандарына амортизация есептеуді тоқтату тәртібінің сақталғандығын;

- негізгі құралдарды шығысқа шығару актілерінің мәліметтерінің есеп регистрларына дұрыс жинақтальш, корреспонденцияларының көрсетілгендігін;

- айырбастау үшін шығысқа шығарылған негізгі құралдар операцияларының тәртіптерінің сақталғандығын анықтауға міндетті.

Негізгі құралдарды аудиторлық тексеруді негізгі құралдардың қозғалыстарын және техникалық жағдайын сипаттайтын көрсеткіштерін (тозу, жарамдылық, шығысқа шығару, жаңарту коэффициенттерін) және олардың тиімді пайдаланылғандығын талдаумен аяқтау қажет.

Негізгі құралдардың тиімді пайдаланылғандығын қорытындылайтын көрсеткіш қор қайтарым болып табылады. Аудитор бұл көрсеткіштің зерттелгендігін, қор қайтарымын жоғарылатуға бағытталған кешенді шаралар жасалып және оның жүзеге асырылғандығын тексеруі тиіс. Сондай-ақ, аудитор негізгі құралдарды пайдаланудың төртібін бұзушылыққа және қырсыздыққа жол берілгендігін, өндірістік мақсат үшін сатып алынған шаруашылық мүліктерін және басқа да мүліктерді шаруашылықтың жұмыскерлеріне заңсыз жеке басына пайдалануға берілген жағдайдың орын алмағандыгын анықтауга тиіс. Мұндай фактілер кездескен жағдайда мүліктерді пайдаланған тұлғалардан телем ақы алынғандығын анықтау керек.

Аудитор негізгі құралдардың белсенді бөлігін пайдаланудың тиімділігін экстенсивті жолмен де, интенсивті (екпінді) жолмен де көтеру арқылы жететін талдауға ерекше назар аударуға міндетгі. Оларды сипаттайтын экстенсивті және интенсивті (екпінді) жүктеу коэффициентін табады. Экстенсивті жүктеу коэффициенті, яғни жабдықты уақытына қарай формула бойынша анықтайды.



мұндағы: Кэ - экстенсивті пайдалану коэффициенті.

Тн - жабдықтың белгілі бір кезеңдегі нақты жұмысының уақыты (алмасу, он күндікте ж.т.б.)

Тк/р - күнтізбедегі немесе режимдегі белгілі бір кезеңдегі (алмасу, он күндік ж.т.б.) уақыт қоры.

Жабдықтың интенсивті жүктеу коэффициенті жабдықты жүктеу бірлігінің немесе топтар бірлігінің төл құжатындағы өнім шығару мүмкіндігіне қатынасы ретінде анықталады.



Мұндағы: Кн - жабдықты интенсивті (екпінді) жүктеу коэффицинті;

Но - нақты шығарылған өнім;

Тк —төл құжатындағы өнім шығару мүмкіндігі.

Техникалық жағдайдың құрылымын және негізгі қорлардың пайдалану тиімділігін сипаттайтын көрсеткіштеріне талдау жасаудың негізінде аудитор қорытынды жасап, кездескен кемшіліктерді және пайдалану ережелерінің бұзылғандығын көрсетіп, оларды жою және қор қайтарымын жоғарылатудың резервтерін пайдалану бойынша ұсыныстар береді.

Тексеру барысында аудитор негізгі құралдар нысандарынын шығысқа шығарылу себептерінің операцияларынын заңдылығын және тиімділігін тозығы жетіп жарамсызданған негізгі құралдарды жою тәртібін, нысандарды жоюдан алынған қосалқы бөлшектерді, қиындыларды және басқа да материалдарын кіріске алудың толықтығын анықтауға міндетті. Негізгі құралдарды шығысқа шығару операцияларынын зандылығы және тиімділігі бастапқы құжаттарын (шығысқа шығару актісі, қабылдау өткізу актісі, накладнойлар, шот-фактуралар ж.т.б.), аналитикалық және синтетикалық есеп мәліметтерін (негізгі құралдар қозғалысының есебінің карточкалары, Бас кітап) тексеру арқылы анықталады.

*Негізгі әдебиеттер*

1. Аудиторлық қызмет туралы. Қазақстан Республикасының Заңы 20 қараша 1998 жыл № 304 - 1.
2. Бухгалтерлік есеп пен қаржылық есеп беру туралы ҚР Заңы. 28 қантар 2007 жыл № 234.
3. Аудиттің халықаралық стандарттары.
4. Нурсеитов Э. О. Аудит : краткое руководство. - Алматы : LEM, 2015. - 236 с.
5. Сагинов Н.А., Шакирова Г.А., Бердіходжаева М.С. Аудит. Карағанды: Қазақстан-Ресей университеті баспасы, 2012. -200 б.
6. Суйц В. П., Ситникова В. А.. Аудит - 3-е изд., стер. - М. : КноРус, 2012. - 168 с.
7. Абленов Д. О. Профессиональный аудит: теория и практика: учебник. - Алматы: Экономика , 2015. - 876 с.

*Қосымша әдебиеттер*

1. Абленов, Д. О. Аудит: оқулық / Д. О. Абленов, Д. Д. Смағұлова, А. Д. Абленова. - Алматы : Экономика баспасы, 2013. - 491 б
2. Дюсембаев, К. Ш. Теория аудита: учебник / К. Ш. Дюсембаев. - Алматы : Экономика , 2013. - 860 с.

*Интернет көздері*

1. <http://Kodeks.kz/2013/>
2. [www.balans.kz](http://www.balans.kz)
3. http://adilet.zan.kz/

**Тақырып 5. Инвестициялау циклінің аудиті**

1. Инвестицияларды аудиторлық тексерудің мақсаты мен міндеттері

2. Қаржылық инвестицияларды аудиторлық тексеру

**1.** Ұзақ мерзімді активтердің маңызды тарауының бірі – инвестициялар деп мемлекетіміздің ішіндегі және шетелдердегі экономиканың салаларына күрделі қаржы түрінде табыс алу мақсатында салынып, жұмсалатын шығындардың жиынтығын айтамыз.

Инвестициялар - бұл активтердің бір түрі, инвестицияланған капиталдың өсуін немесе басқадай табыс табу мақсатымен субъект ие болған объектілер.

Басқа жақтағы тысқары ұйымдардың құнды кағаздарға, мемлекеттік және жергілікті қарыздардың пайыздық облигацияларына, салымдар сондай-ақ басқа занды және жеке тұлғаларға берілген қарыздар қаржылық инвестициялар болып саналады.

Сонымен, инвестициялар деп экономика салаларына капитал түрінде салынып жұмсалатын шығындарының жиынтығын айтамыз.

Инвестиция аудиті мақсаты шаруашылық жүргізуші субъекті қолданатын Қазақстан Республикасының тексерілетін кезеңде қолданылып жүрген кұқықтық-нормативтік актілерге, инвестиция есебі бойынша операцияларға салық салу мен есеп әдістемесіне сәйкес белгілеу болып табылады, ол қаржылық есеп берудің анықтығы туралы пікірді барлық елеулі аспектілерде қалыптастыру үшін керек.

Қойылған мақсатқа жету үшін мынадай бастапкы мәселелер шешілуі қажет:

1. шаруашылық жүргізуші субъектілердің активтерін инвестицияларға жаткызылу дұрыстығын тексеру;
2. инвестиция есебінде оларды тиісті жіктеу белгілері бойынша шектеу;
3. инвестицияларды есепке қойғанда олардың құнын дұрыс бағалау;
4. инвестицияларға байланысты операциялары есебініңдұрыстығын тексеру;
5. инвестициялардың синтетикалық және аналитикалықесептерде жүргізу жағдайын талдау;
6. бухгалтерлік есеп пен қаржылық есептілікте шаруашылықоперацияларын көрсетудің толықтығы мен дұрыстығынбағалау;
7. инвестицияларды түгендеу мен олардың нәтижелерінбухгалтерлік есепте дұрыс көрсету;
8. инвестициямен байланысты операциялар бойынша салықтық заңнама талаптарының толық сақталуы.

Аудит объектілері аудитордың алдында тұрған мақсаттар мен міндеттемелерге негізделіп анықталады: ұзақ мерзімдік инвестициялар, соның ішінде - еншілес және тәуелді ұйымдарға; ұзақ мерзімді және қысқа мерзімді қаржылық инвестициялар, басқа да инвестициялар; инвестицияны артық бағалаудан түскен төленбеген косымша капитал; негізгі емес қызметтен түскен табысы (зияны).

Инвестиция аудитінде аудиттелетін саладағы өзара қарым-қатынастарды реттейтін заңнамалық және нормативтік құқыктық актілерді мұқият зерттеуі қажет.

Қаржылық-инвестициялық операциялар әдетте көп емес, бірақ кейбір мәмілелер көлемі бойынша өте маңызды және елеулі, сондықтан осындай әрбір операцияны жеке зерттеу мен бағдарлаудың ерекше жөні бар. Инвестициялардың бухгалтерлік есеп пен ішкі бақылау жүйесінің жағдайы туралы мәліметтерді алуда ішкі бақылаудың тәуекелділігін алдын-ала бағалау үшін тестілердің ойланып-толғанған жүйесі бар болғаны дұрыс (мысалы 1-кестеде келтірілгендей).

Кесте 1

 Инвестицияның ішкі бақылауы мен бухгалтерлік есеп жүйесі жағдайын тексеру тестілері

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Зерттеу мәселесі немесе объектісі | Тексеру қорытындысы | Аудитордың тұжырымдары мен шешімдері |
| *1* | *2* | *3* |
| А. Ішкі бақылау |
| Бағалы қағаздардың сақталуы мен олар жайлы ақпараттың таралмауына жауапты бөлімше не жеке қызметкерлер анықталды ма? | Бұл мәселе туралы шаруашылық жүргізуші субъекті басшысының бұйрығы бар | Бұйрық белгіленген талаптарға сай |
| Инвестицияның және олар жайлы ақпараттың сақталуын қамтамасыз ететін жағдайлар жасалды ма? | Бағалы қағаздар кассада сақталады, оларды рәсімдеу мен құжаттауға рұқсат шектеулі | Бағалы қагаздардың сақталуын қамтамасыз ететін жағдайлар қанағаттанарлық |
| Инвестицияны түгендеу жүргізіле ме? | Басшының бұйрығымен тагайындалған түгендеу комиссиясы жыл соңында тек бір-ақ рет жүргізіледі | Тұтастай түгендеу жүргізу керек |
| Иивестициялы операцияларды санкциялау тәртібі қалай? | Шешімдерді директорлар кеңесі кабылдайды, өкімдермен рәсімделеді | Ішкі бакылау қанағаттанар-лықтай. Атқару мерзімдерін анықтау |
| Инвестициялар есебінде кіріске алудың толықтығы мен уакыттылығын тексеру жүргізіле ме? | Іріктемелі бакылау жүзеге асырылады | Бақылаудың тэуекелділігі жоғары. Тұтастай тексеру жүргізу |
| Ә. Бухгалтерлік есеп жүйесі |
| Инвестицияны тиісті топтарға жіктеу жүргізілді ме? | Ұзақ мерзімді және қысқа мерзімді инвестиция түрлері бойынша | Жіктеудің дұрыстығын талдау |
| Иивестицияларды шоттарда көрсетудің сызбасы жасалды ма? | Шоттардың жұмыс жоспары белгіленді, сызбалар жоқ. | Шоттар корреспонден-цияларында қателердің ықтималдығы жоғары |
| Инвестициялардың аналитикалық есебі ұйымдастырылды ма? | Аналитикалык есеп инвестиция түрлері бойынша жүргізіледі | Аналитикалық есептің регистрлер бойынша мәліметтерін талдап шығу |
| Инвестициялардың аналитикалық және синтетикалық есептің мәліметтері қандай мерзімділікпен салыстырылады | Тоқсан сайын | Мерзімді есептілікте кателердің болу ыктималдығы жоғары емес |

Тестілеу қорытындылары аудиторға шаруашылық жүргізуші субъектінің қарастырылатын ішкі бакылау жағдайын бағалауга көмектеседі. Бақылау процедураларын жоспарлауда аудиторлық тексерудің бағытын айқындап, іс-қимылдың жүйелі дәйектілігін, қажетті дәлелдер алу көзін анықтау керек. Аудиторлық тэуекел-ділікті қысқарту мен нақты шараларды реттеу мақсатымен арнайы инвестицияларды тексеру багдарламасын жасау ұсыны-лады (2-кесте).

Кесте 2

Инвестицияны аудиторлық тексеру багдарламасы

|  |  |
| --- | --- |
| Аудит рәсімдері (процедуралары) | Ақпарат көздері |
| Инвестиция баланста көрсетудің дұрыстығын тексеру | Баланс, Бас кітап |
| Инвестицияның аналитикалық және синтетикалық есебі мәліметтерінің сәйкестігін тексеру | Бас кітап,бастапқы құжаттар |
| Каржылық инвестицияларды жіктеудің дұрыстығын тексеру | Бастапқы құжаттар |
| Бағалы кағаздардың бар екендігі мен сақталу орнын анықтау | Бағалы кағаздар есеп кітабы, акционерлер реестрі, сату-сатып алу актісі, телем тапсырмалары, акциялар, сертификаттар, облигациялар, куәліктер, жүкқұжаттар жане т.б. |
| Инвестиция құнын бағалаудың дұрыстығын тексеру | Шарттар, сатып алу-сату актілері, төлем тапсырмалары, жүкқұжаттар |
| Бағалы қағаздар алу жөніндегі бухгалтерлік жазулардың дұрыстығын тексеру | Бас кітап |
| Бағалы қағаздарды сату мен номиналды құны арасындағы айырманы есептен шығарудың дұрыстығын тексеру | Бас кітап |
| Қаржылық инвестициялардың істен шығуын есепте көрсетудің дұрыстығын тексеру | Бас кітап |
| Басқа занды тұлғаларға кәсіпорынның карыз беру заңдылығын тексеру | Шарттар, есеп айырысу-төлем құжаттары |

Келесі поцедуралар жүргізіледі: бар болуы, аяқталғандық, құнды анықтау, құқықтар мен міндеттер, ұсыныстар мен ашып көрсетулер.

*Бар болу меп аяқталғандық туралы.* Мұндай бағыттар бойынша аудиторлық тексеру ауызша сұраудан басталуы мүмкін. Сұрау барысында есепті кезеңде қандай өзгерістер болғаны және кұнды қағаздардың қайда сақталатыны анықталады. Егер олар ұйымда сақталса, оларды қарап, санау керек, яғни түгендеп жүргізген жөн. Егер құнды кағаздар, сенімді тұлғада (депозиттерде, банкте және т.б.) болса, онда ол тұрғыдан жазбаша анықтама алу керек.

*Құнды анықтау туралы.* Инвестицияға шыққан шығындар құжатпен рәсімделіп, синтетикалық және аналитикалық есепте көрсетілуі тиіс. Аудитор инвестиция құнын бағалаудың кандай тәсілі іс-тәжірибеде қолданылатынын және ол кәсіпорынның есеп саясатында кесімді белгіленген нұсқаға сәйкес келетіндігін анықтауы керек. Жеке инвестицияның құны шарттар, жүк-құжаттар және де меншіктілік құқығын растайтын басқа кұжаттар бойынша анықталады.

*Құқықтар мен міндеттемелер.* Инвестицияларға меншіктілік құқы құнды қағаздарды сату-сатып алу жайлы тиісті шарттар. Басқа шаруашылық жүргізуші субъектілерге салымдар, тапсыру-қабылдау актілері, бағалы қағаздар, құнды кағаздар сертификаттары, акционерлер тізілімінен көшірмелер (акциялар) «Депо» шоты бойынша көшірмелер (егер оның иесінде акция есебі құжатсыз түрде жүрсе немесе егер құнды қағаздар депозитарийге салынса), банк көшірмелері мен меншіктілік кұқы көшуін растайтын басқа кұжаттарға тиісті төлем құжаттары бойынша тексеріледі.

*Ұсыну мен ашып көрсету.* Аудитор инвестицияның мөлшерін, бағытын, мақсатқа сәйкес талдап, сонымен оларды қажетті жағдайда ашып көрсетеді. Есепке алып, дұрыстығын зерттеуі керек. Егер ұзақ мерзімдік инвестициялар қаржылық есеп беру үшін елеулі болса, аудитор оларды бағалау мен ашып көрсетуге қатысты, тиісті, жеткілікті аудиторлық дәлелдер алуы керек. Ұзақ мерзімді инвестицияға қатысты орындалатын аудиторлық процедураларға әдетте субъектінің инвестицияны ұзақ мерзімдік негізде ұстауды жалғастыру қабілетіне қатысты дәлелді карау, басшылықпен мұндай ниет жайын талқылау, сондай-ақ осы мәселе жөнінде жазбаша ұсыныстар алу кіреді.

Аудитор аудиторлық процедуралар жүргізуді жоспарлай отырып ең алдымен бағалы қағаздардың барын және оларды ұстаушылардың тізілімін тексеруі қажет.

Ықтимал бұрмалаулар мен олардың қаржылық есеп беруге ықпалы, заңнаманы сақтау 3-кестеде келтірілген.

Кесте 3

 Инвестицияны түтендеп өткізудің дұрыстығын тексеру

|  |  |
| --- | --- |
| Ықтимал бұрмалаудың сипаты | Бұрмалаулардың қаржылық есептілік анықтылығына ықпалы |
| Жылдық қаржылық есептілік кұрар алдында инвестицияны түгендеу өткізілген жоқ | Ішкі бақылау төмен деңгейде Бухгалтерлік есеп мәліметтері бойынша инвестиция сомасы іс жүзіндегі нақты бар инвестициямен расталмады. Соның салдарынан инвестиция факторы бойынша бухгалтерлік баланс жолдарының анықтығын растаудың мүмкін еместігі. |
| Шаруашылық жүргізуші субъектінің есеп саясатын бұрмалауда инвестицияны түгендеу жүргізудің мерзімдері сақталмаған | Субъектінің ішкі бакылау деңгейі төмен, кабылданған есеп саясатынбұрмалау |
| Түгендеу жүргізу туралы бұйрық жоқ | Түгендеу өткізу тәртібі бұзылған, соның салдарынан түгендеу қорытындыларын тану мүмкіндігі күмәнді. Бухгалтерлік баланс анықтығын растаудың мүмкін еместігі |
| Түгендеу комиссиясын құру туралы бұйрық жоқ |  |
| Түгендеу тізімдемесі қателіктерінен, тазартып өшірумен, түзетілген жерлермен толықтырылған, толтырылмай қалған |  |
| Түгендеу қорытындылары тиісті құжаттамамен рәсімделмеген |  |
| Түзету тізімдемесінде түгендеу комиссиясы барлық мүшелерінің және материалдарға жауапты адамдардың қолдары жоқ | Ұзақ мерзімді және қысқа мерзімді инвестициялар |
| Түгендеу өткізу барысында анықталған ескерілмеген инвестициялар қаржылық нәтижелерінің ұлғаюына жатқызылмаған | Қаржылық нәтижелерді төмендету |
| Түгендеу натижелері түгендеу аяқталған айдан кейінгі ай есебінде көрсетілген | Субъектінің ай ішіндегі қаржылық-шаруашылық іс-әрекеті нәтижелерін бұрмалау, соның салдарынан, қысқа мерзімді және ұзақ мерзімді инвестициялардың бухгалтерлік балансы жолдарын растаудың мүмкін еместігі |
| Түгендеу нәтижелері жылдық қаржылық есептілікте көрсетілмеген |  |

Тексеру қаржылық есептіліктің әрбір нысаны бойынша, Бас кітаптың шоттары бойынша айналымдар мен қалдықтармен, тиісті түрде тұрған көрсеткіштерді бөлек-бөлек салыстыру жолымен жасалады. Есеп беру түрінде бар көрсеткіштер Бас кітаптың мәліметтері бойынша тексерілуі мүмкін емес жағдайда аудиторлар аналитикалық есептің тиісті регистрлерін қолданады. Сондай-ақ калдықтар мен айналымдарды синтетикалық есептің шоттары, аралық шоттар және аналитикалық есептің шоттарымен салыстыру жүргізіледі. Тексеру, әдетте, іріктемелі тәсілмен жасалады. Іріктеме мөлшері аудиттің жоспарлау кезеңінде бағдарламамен белгіленеді.

Бухгалтерлік баланс, Бас кітап пен аналитикалық есеп шоттарының көрсеткіштерінің теңбе-тең болуын тексеру қорытындылары және айырмалар туралы барлық мәліметтер аудитордың жұмыс құжаттарында жинақталып қорытылады.

Тексеру басталмас бұрын аудиторлар нормативті актілерде бар бастапқы құжаттарды рәсімдеу ережелерімен танысуы тиіс.

Заңға сәйкес тексеру өткізгенде құжаттар оларды белгіленген ережеге сәйкес рәсімдеу тұрғысынан тексеріледі. Құжаттарды рәсімдеуге жауапты адамдар колдарының бар болуы мен негізділігіне назар аударылады. Анықталған бұрмалаулар аудитордың жұмыс құжаттарында белгіленеді.

Аудитордың күмәнін туғызған құжаттар ерекше іждағатпен тексерілуі тиіс, ал олардың ксерокөшірмелерін аудитордың жұмыс есебіне тіркеген жөн.

Субъектінің аудитор тексерген бастапқы есептік құжаттары аудитордың жұмыс құжаттарына былайша жазылады:

а) бұрмалаулар анықталған және (немесе) аудитордың аудит барысында пайда болған сұрақтары бойынша құжаттар;

ә) аудитор тексерген, бұрмалаулар анықталмаған, және (немесе) аудиторға сұрақ туғызбаған құжаттар.

**2.** Аудитор қаржылық инвестициялардың есебін тексеруге кірісердің алдында тексерудің сапасы мен тиімділігін арттыру мақсатында тексеру барысында анықтауды, назар аударуды, тексеруді талап ететін мәселелер бойынша бағдарлама жасайды. Онда келесі мәселелер қамтылады:

- құнды қағаздардың сақтығына жауап беретін тұлғалармен толық материалды жауапкершілік туралы келісімнің бар екендігін тексеру;

- қаржылық инвестицияларды есепке алу бойынша бастапқы құжаттардың рәсімделуін тексеру;

- баланстың көрсеткіштерін Бас кітаптағы мәліметтерімен сәйкестігін тексеру;

- инвестициялардың талдамалы және синтетикалық есеп, мәліметтерінің сәйкестігін тексеру;

- шаруашылықта қаржылық инвестициялардың дұрыс жіктелуін тексеру;

- қаржылық инвестицияларға меншік құқығын растайтын құжаттардың бар болуын тексеру;

- инвестициялардың құнын анықтауда бағалану тәртіптерінің қолданылғандығын тексеру;

- нақты қолда бар құнды қағаздардың сақталу орнын анықтайтын бастапқы құжаттарымен танысу;

- құнды қағаздарды сатып алу операцияларының бухгалтерлік есеп жазуларының дер кезінде жүзеге асырылғандығын тексеру;

- қаржылық инвестицияларды қайта бағалаудың нәтижесін, қайта бағалаудың қайталану жиілігін тексеру;

- аудиторлық есеп беруді құрастыру.

Бірінші мәселеге байланысты аудитор келесі жұмыс құжатын дайындайды (кесте 4).

Құнды қағаздардың сақтығына жауап беретін тұлғалармен толық материалды жауапкершілік туралы келісімнің бар екендігін тексеру

Ұйым\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ Аудитор\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

Бөлім\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

Атқарушы\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ Тексерістің

 (жұмыскердің аты-жөні) басталу мерзімі\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

Телефон/факс\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ Тексерістің

Тексерілетін мерзім\_\_\_\_\_\_\_\_\_ аяқталу мерзімі\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

 Шот\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

 (шот нөмірі) (шот аталуы)

Кесте 4

Құнды қағаздардың сақтығына жауап беретін тұлғалармен толық материалды жауапкершілік туралы келісімнің бар екендігін тексеру

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Келісімнің бар болуы (+),келісімнің жоқтығы (-) | Келісімнің деректері | Аудитордың ескертулері |
| Күні | Нөмірі | Материалды жауапты тұлға |
|  |  |  |  |  |

Келесі үш бағыт бойынша (тіршілік ету, толықтық, бағалау) тексеруді ауызша сұрау салу арқылы жүргізеді. Аудитор инвестициялық құнды қағаздардың қайда сақталатынын және жыл бойында қандай өзгерістердің болғанын анықтауы кажет. Егер ол клиенттің өзінде сақталса, онда оларды қарап шығып, санау қажет. Кәсіпорын басшысы белгілеген мерзімінде инвестициялар түгендеуден өткізіліп тұрады. Қаржылық инвестицияларды мүліктік түгендеу қорытындылары «Құндылықтар мен қатаң есеп беру құжаттарының бланкілерінің тізбесінде» көрсетіледі.

Егер қүнды қағаздар сенімді тұлғада сақталса, онда олардың растығын дәлелдейтін анықтамалар алу керек. Сондай-ақ қажетті іс-әрекеттің қатарына ішінәра бақылауды қолданып, оларды санау жатады. Инвестициялық мүліктер басқа да материалдық құндылықтар сияқты тексерілуі мүмкін. Қаржылық инвестиция құқығын аудитор тиісті шарттары, құнды қағаздары және басқа да құжаттары бойынша жүргізеді.

Сондай-ақ, аудитор инвестициялардың құнын бағалап, анықтағанда қандай әдісті қолданғандығын және бұл әдістің шаруашылықтың жүргізіп отырған есеп саясатына сәйкестігін тексеруге міндетті. Инвестиция жүргізу шығындары құжаттарында расталынып және талдамалы есепте көрсетілгендігіне, кейбір қаржылық салымдардың (жарна) құны меншік құқығы көрсетілген накладнойларда және басқа да құжаттарында расталғандығына назар аударуы керек.

Аудитор қаржылық инвестицияларды тексерген кезде құнды қағаздардың түрлеріне қарай есеп мәліметтерінің жинақталып көрсетілгендігіне көз жеткізіп, олардың ерекшеліктеріне назар аударуға тиіс.

Аудитор алынған акциялар, әр түрлі сертификаттар, акциялар салынған үлестердің сомасының куәлігі, қарыз беруге байланысты шарттар сияқты жасалған қаржылық инвестицияларды растайтын құжаттарымен танысуға тиіс. Құнды қағаздардың сатылғандығын растайтын құжаттар – бұл сатып алу, сату актісі, облигациялардың сөндірілгендігін және берілген қарыз-дардың қайтарылғандығын растайтын патенттік табыстаулар.

Аудитор «Қаржылық инвестициялар» бөлімшесінің сәйкес шоттарына сатып алу құны бойынша делдалдарға және банк қызметіне жұмсалған құнды қағаздарды сатып алуға байланысты шығындарының қосқан кіріске алынғандығын, олардың сатып алу құнына сатып алуға дейінгі кезеңге есептелген пайыздарын, дивидендтерін қоса, сатып алушының сатушыға төлеген пайыздарының көлеміне кемітіп сатып алу құны бойынша көрсетілгендігін, құнды қағаздар түріндегі инвестицияларды сатып алу құнымен өндіру құнының арасындағы айырмасын, сатып алу кезінде шегерімдердің пайда болғанын немесе инвестор оған иелік ету кезеңінде амортизацияланғанын, сатып алынғанын, облигациялардың және осыған ұқсас құнды қағаздардың сатып алу құны мен номиналды кұнының айырмасының шығысқа шығарылғандығын, төмен болған жағдайда оны қосып есептегендігін тексеруге тиісті.

Сатып алу және номиналдық құны арасындағы құнды қағаздарға тиісті әрбір табысты есептеген кезде шығысқа шығарылатын (қосып есептелетін) айырма сомасын, жалпы айырма сомасына және құнды қағаздар бойынша белгіленген табыстарын төлеу кезеңдеріне қарай анықталатындығын естен шығармаған жен. Құнды қағаздарды сатып алғанда 402 «Облигациялар» шотында көрсетілген номиналды құны бойынша шығыс жасалғандығына көз жеткізу қажет.

Ұзақ мерзімді қаржылық инвестициялар анда-санда қайта бағаланып тұратын болғандықтан, аудитор оның материалдарымен танысып, жүргізілген қайта бағалау нәтижесінің бухгалтерлік есеп шоттарында дұрыс көрсетілгендігін тексеру қажет. Ұзақ мерзімді инвестициялардың қымбаттаған сомасының меншіктік капиталды ұлғайтуға, ал арзандағанда - негізгі емес қызметтердің шығындарына жатқызылғандығын анықтауға тиісті.

 «Қаржылық инвестициялар» бөлімшесінің «Басқа да» шотында басқа тұлғалардың берешек борыштарын көрсетеді.

Аудитор шаруашылықтың басқа да заңды тұлғаларға берген қарыздарын тексеруге ерекше назар аударып, көңіл бөлуге міндетті. Банк қызметін жүргізуге құқық беретін лицензия болмаған жағдайда мұндай қарыздар ешқандай және несиелік борыштарды қатыстырмай тек қана алынған табыстың есебінен тұлғаның өз қаражатынан берілуі мүмкін екендігін естен шығармаған жөн.

Аудитор, сондай-ақ инвестицияларды соңғы мүліктік түгендеудің материалдарымен танысуға тиіс. Шаруашылықтағы сақталған құнды қағаздарды мүліктік түгендеу шаруашылықтың басшысының белгілеген мерзімінде және мүліктік түгендеуді өткізу міндетті болған жағдайда тұлғаның кассасындағы ақша-қаражаттарын мүліктік түгендеумен бір мезгілде түгендеу жүргізілгендігін анықтауы қажет. Шаруашылықтағы құнды қағаздарды мүліктік түгендеу материалдары онша қанағаттандырмаған жағдайда, аудитор шаруашылықтың басшысына құнды қағаздарға мүліктік түгендеу жүргізу үшін комиссия құруға бұйрық беруін өтінеді. Шаруашылықтың басшысының келісімін алғаннан кейін, құрылған комиссия мүшелерімен бірге шаруашылықтың ішіндегі құнды кағаздарды түгелдей санап шығады. Шаруашылықтан тыс банкте немесе депозиттарийге (құнды қағаздарды сақтайтын арнайы орын) сақтауға өткізілген құнды қағаздарды мүліктік түгендеу кезінде шаруашылықтың бухгалтерлік есебінің тиісті шоттарындағы сомалардың қалдыктарын банктен немесе депозитарийден алынған мәліметтерімен салыстырады.

Мұндай мәліметтер мүліктік түгендеу кезінде шаруашылыктың басшысы арқылы аудиторлық тексеруге қажетті материал ретінде банктен немесе депозитарийден сұратылып алынады.

Ел ішінде және шетелдерде құрылған басқа шаруашылыктың жарғылық капиталдарына шаруашылықтың аударған ұзақ мерзімді қаржылық инвестиция салым қаражаттарын, сондай-ак басқа шаруашылықтарға берілген ұзақ мерзімді қаржылық және басқа займдарды мүліктік түгендеу кезінде аударылған салымдарды куәландыратын және шаруашылықтың тиісті құқықтарын растайтын құжаттармен танысуға тиісті.

Қаржылық инвестицияларды мүліктік түгендеудің нәтижелері «құндылықтар мен қатаң есеп беру құжаттар беттерін мүліктік түгендеу» тізбесінде көрсетіледі.

Аудитор жүргізілген мүліктік түгендеудің материалдарымен шаруашылықтың басшысын таныстырып, тиісті шешім қабылдауы қажет.

Аудитор шаруашылық жүргізуші тұлғаның қаржылық есеп беру барысында қаржылық инвестициялардан түсетін табысты ашып көрсеткенін тексеруі тиіс.

*Негізгі әдебиеттер*

1. Аудиторлық қызмет туралы. Қазақстан Республикасының Заңы 20 қараша 1998 жыл № 304 - 1.
2. Бухгалтерлік есеп пен қаржылық есеп беру туралы ҚР Заңы. 28 қантар 2007 жыл № 234.
3. Аудиттің халықаралық стандарттары.
4. Нурсеитов Э. О. Аудит : краткое руководство. - Алматы : LEM, 2015. - 236 с.
5. Сагинов Н.А., Шакирова Г.А., Бердіходжаева М.С. Аудит. Карағанды: Қазақстан-Ресей университеті баспасы, 2012. -200 б.
6. Суйц В. П., Ситникова В. А.. Аудит - 3-е изд., стер. - М. : КноРус, 2012. - 168 с.
7. Абленов Д. О. Профессиональный аудит: теория и практика: учебник. - Алматы: Экономика , 2015. - 876 с.

*Қосымша әдебиеттер*

1. Абленов, Д. О. Аудит: оқулық / Д. О. Абленов, Д. Д. Смағұлова, А. Д. Абленова. - Алматы : Экономика баспасы, 2013. - 491 б
2. Дюсембаев, К. Ш. Теория аудита: учебник / К. Ш. Дюсембаев. - Алматы : Экономика , 2013. - 860 с.

*Интернет көздері*

1. <http://Kodeks.kz/2013/>
2. [www.balans.kz](http://www.balans.kz)
3. http://adilet.zan.kz/

**Тақырып 6. Міндеттемелер мен капиталдың аудиті**

1. Міндеттемелераудиті
2. Капитал аудиті

**1.** Міндеттеме дегеніміз – тұлғаның (борышкердің) басқа бір тұлғаның (несие берушінің) пайдасына белгілі бір іс-әрекет жасау, мәселен мүлікті беру, жұмыс орындау, ақша төлеу және басқа белгілі бір іс-әрекеттен бас тартуы, ал несие берушінің борышкердің оның міндеттерін орындауын талап етуге құқығы бар деген анықтама берілген.

Міндеттеме өткен келісімінің немесе өткен оқиғаның нәтижесі болып табылады. Пайда болуына қарай ұзақ мерзімді және ағымдағы болып екіге бөлінеді. Ұзақ мерзімді және ағымдағы міндеттемелердің қатарына жататын банк несиелерінен банк мекемелерінен тыс алынған займдарға тоқталып өтуді талап етеді.

Ұзақ мерзімге және қысқа мерзімге алынған несиелерде, займдарда белгілі бір мақсатты шығындарға алынады.

Ұзақ мерзімді банк несиелері тәртіп бойынша бір жылдан жоғары мерзімге, жаңа технологияны өндіріске ендіруге күрделі құрылыс нысандарын салуға, өндірісті ұлғайтуға, өнімділігі жоғары қымбат жабдықтарды сатып алып, өндірісті қайта жарақтандыруға және басқа күрделі қаржы салымын талап ететін бағдарламалар бойынша мақсатты шығындарға беріледі. Қысқа мерзімді несиелер шаруашылықта уақытша қаржы тапшылығынан шығу үшін бір жылға дейінгі мерзімге беріледі.

Аудитор жалпы банк пен шаруашылықтың арасындағы несие беру және алуға байланысты қатынасты қамтамасыз ететін ережелердің сақталуымен танысқаннан кейін несие беру, оларды құжаттау, қайтару мерзімі банк ережелерімен және несие шарттарымен реттелгендігіне, онда несиенің мақсаты, мерзімі, қойылатын талаптары, несиені беру, оны қайтару тәртіптері, міндеттемені қамтамасыз ету жолдары, пайыздық қойылымдары, олардың төлену тәртіптері, тараптарының құқықтары мен жауапкершіліктері, құжаттарының тізімінің банкке тапсырылу кезеңдері және басқа да жағдайларының қаралғандығына назар аударуы қажет.

Баланстың «Қамтамасыз етілген несиелер», «Қамтамасыз етілмеген несиелер», «Шаруашылық серіктестіктер несиелері» және «Кейінге қалдырылған несиелер» баптары аналитикалық есеп мәліметтерінің негізінде толтырылуға тиісті. Сондықтан, аудитор өзінің ойын жинақтап назарын синтетикалық есептесу мәліметтерінің аналитикалық есеп көрсеткіштерінің қосындысының жиынтығына сәйкестігін анықтауға бағыттауға тиісті.

Аудитор, біріншіден, шаруашылықтың әкімшілігі қамтамасыз ету және кепілдіктің құрамына (тізіміне) ендірілген мүліктердің түрлеріне, екіншіден алынған несиенің мақсатына жұмсалғандығына тексеру жүргізуге тиісті. Сондай-ақ, оларды уақтылы толық сөндіру (өтелу, қайтару) тәртіптерінің сақталуын, қайтару мерзімі өтіп кеткен несиелердің себебін анықтауға тиісті.

Ұзақ мерзімді міндеттемелердің аудитінің маңызды іс-әрекеттері несие және алынған ссуда үшін пайыздарының дұрыс төленуін тексеру болып табылады.

Аудитор, сондай-ақ шаруашылықтың банкке қайтаруға тиісті қайтарылмаған (сөндірілмеген) несиелердің (ссуданың) қалдығымен қосып несиенің пайызын көрсетуге (ол туралы есеп жүргізу саясатына жазылуы қажет) шешім қабылданғандығын анықтауға тиісті. Егер жоғарыда көрсетілген тәртіп қабылданса, онда несиеге жасалған шартқа сәйкес тексеруге тиісті. Есепті кезеңнің соңындағы пайызының сомасын ұзақ мерзімді міндеттемелер есебінің шоттарының кредиті бойынша банк несиелері және пайыздары бойынша пайыздарын төлеу шығындарының есебінің тиісті шоттарымен корреспонденцияда көрсетеді.

Аудитор тексерген кезде несиені (займды) шаруашылықтың берген вексельмен қамтамасыз етілсе, ұзақ мерзімді несиелер және займдар шоттарынан шығысқа шығарылмай, вексельдік операциялар есебінің тәртібіне сәйкес көрсетілгенін ескеруі қажет.

Ұзақ мерзімді міндеттемелерге, сондай-ақ «Кейінге қалдырылған корпоративтік табыс салықтары» бабы да жатады. Аудиторға бұл бап бойынша жылдың басындағы және аяғындағы калдықтың дұрыстығын анықтау үшін, «Кейінге қалдырылған корпоративтік табыс салық» шотының Бас кітаптағы бұл шоттын кредиті бойынша есеп регистрларындағы және машина жазбалардағы олардың мәліметтерімен салыстыру қажет.

 «Кейінге қалдырылған корпоративтік табыс салық» шоты бухгалтерлік және салық есебінің талаптарының нәтижесінде пайда болған өзгешеліктері және уақытша туындаған айырма сомасына қарай анықталатын салық төлемі туралы ақпараттарды қамтиды.

Аудитор бұл шоттағы операциялардың туындау салдарын, оның дұрыс көрсетілуін және шоттың дебетіндегі немесе кредитіндегі қалдығының негізділігін тексеруге тиісті.

Банк мекемелерінен тыс басқа да шаруашылықтардан, мекемелерден және ұйымдардан алынған ұзақ мерзімді займдарға тексеру жүргізген кезде аудитор уақтылы қайтарылмаған займдардың себебін анықтап, тараптарының жасаған шарттарындағы қаралған міндеттер және жауапкершіліктер орындалмаған жағдайда, жеке тармақтарға жіктеліп көрсетілгендігіне талаптардың мазмұнымен танысып, шаруашылыққа келтіретін оның салдарына талдау жасауға тиісті. Шартта қаралған міндеттемемен жауапкершіліктің орындалу себептерін пысықтай түсу үшін аудитор займ берушіге сұрау салып, олардан алынған мәліметтермен салыстырып, растығына көз жеткізу керек. Аудитор бір мезгілде шаруашылықтың басқа да шаруашылықтардан алынған займдарының заңдылығына, негізділігіне оларды мерзімінде өтеудің (қайтару) сақталуына назар аударуға тиісті.

Шаруашылықтың ағымдағы міндеттемелеріне, қысқа мерзімге алынған банк несиелері мен банктен тыс мекемелерден алынған мерзімді займдар, сондай-ақ ұзақ мерзімді несиелердің ағымдағы бөлігі, төленуге тапсырылған шотгар мен вексельдер, алынған аванстар, есепті жылдың салық бойынша қарыздары, төленуге тиісті дивидендтер, негізгі шаруашылық серіктестіктері мен еншілес (тәуелді), бірлесіп бақыланатын серіктестіктер арасындағы өзара берген қарыздары, акционерлік қоғамдардың лауазымды тұлғаларының қарыздары, өзге де несиелік қарыздар, алдағы кезеңдердің табыстары, төтенше жағдайларга байланысты төлемдер және шығындарды төлеу жатады.

Аудитор ағымдағы міндеттемелердің әлементтерімен танысқаннан кейін, олардың шаруашылықтың қаржы-шаруашылық қызметінде алатын орындарына қарай жеке-жеке қарастыруды жүзеге асыруы керек.

Қысқа мерзімді банк несиелері бір жылға дейінгі мерзімге беріледі. Яғни, есепті жылдың соңына дейін берілетін несиелер жатады, мәселен артылып жөнелтілген өнімдер мен тауарлар үшін, ол нақты құжат айналым уақытына тең болғандықтан, 30 күннен аспауға тиісті. Шаруашылықтың қысқа мерзімге банктен несие алуға ғана емес, сондай-ақ банктен тыс мекемелерден осындай мерзімге займдар алуына да кұқық берілген.

Қысқа мерзімді несиелердің, займдардың аналитикалық есебі несиелердің займдардың түрлері оларды берген банктер, мекемелер және басқа да несие берушілермен жүргізіледі.

Банктің сенімді клиенттерге олардың шоттарындағы ақша қаражаттарының қалдығынан жоғары сомаға берілген қысқа мерзімді несие түрі - овердафт және мерзімінде өтелмеген банк несиелері жеке көрсетеді.

 «Банктен тыс мекемелердің» несиелері шотының аналитикалық есебі, займ берушілер және займды қайтару мерзімі бойынша жүргізіледі.

Қысқа мерзімді займдар көбінесе вексельдер түрінде коммерциялық несие және серіктестіктерге берешек қарыз міндеттеме сипатында болады.

Алынған қысқа мерзімді несиелердің және займдардың субъектінің есепті кезенге жасаған балансында дұрыс көрсетілгендігіне аудит жүргізгенде, аудитор алдымен мынандай мәселелерді:

- несие қандай мақсатқа жұмсалған және бұл несие алу шартының талаптарына сәйкестігін;

- несиені қамтамасыз етуге немесе кепілдік құруына субъектінің активтерін;

- несиенің толық және дер кезінде сөндірілгендігін;

- жасалған шартқа сәйкес несиеге қойылған пайыздарының дұрыс төленгендігін;

- несие қойылған пайыздың өнімінің өзіндік құнына дұрыс ендірілу ережелерінің сақталғандығын;

- басқа мекемелерден, ұйымдардан алынған займның зандылығын және негізділігін, олардың дер кезінде сөндірілгендігін анықтап алуға тиісті.

Бухгалтерлік баланстың «ағымдағы міндеттеме» «Ұзақ мерзімді несиелердің ағымдағы бөлігі» бабы келтірілген. Осы бап бойынша тексеру жүргізген кезде аудитордың ұзақ мерзімді несиелердің аналитикалық есеп мәліметтері займдардын сөндірілу мерзімін және негізділігін атап кетеді.

Аудитор ағымдағы міндеттеменің негізгі бөлігін құрайтын әрі жиі кездесетін несиелік борыштар операцияларын тексеруге тиісті.

Несиелік борыш бұл - субъектінің заңды тұлғалардың жеке тұлғаларға, азаматтарға төлеуге тиісті міндеттемелердің сомасы.

Несиелік борыш қарыз сипаты бойынша дұрыс және ақталмаған деп бөлінеді.

Дұрыс несиелік борыштар деп шаруашылыктың жоспарының бойынша орындалу барысымен, сондай-ақ қолданыстағы есеп айырысудың нысандарымен белгіленген бөлігін айтамыз. Оған жататындар, мәселен, төлеу мерзімі жетпеген акцептелген есеп айырысу құжаттары, мерзімі өтпеген борыштар. Ақталмаған несиелік борыштар деп, қаржы органдарымен мерзімі өтіп кеткен борыш, бюджеттен есеп айырысу бойынша шаруашылықтың жұмыскерлеріне еңбек ақы төлеу бойынша жабдықтаушыларға мерзімінде төленбеген есеп айырысу құжаттары ж.б. бойынша.

Несиелік борыштардың нақтылығын анықтау үшін дебиторлық борыштардың аудитінің әдістемесін қолдану арқылы да жургізілуі мүмкін.

Несиелік борыштарға аудиторлық тексеру жүргізгенде аудитордың басты міндеттері:

- төлем тәртібін сақтау ережелерін, есеп айырысу кезінде қолданылған бағаның (тарифтың) негізділігін, есеп айырысу каржыларының сақталуын тексеру;

- шаруашылықтың балансында көрсетілген несиелік борыш сомасының нақтылығын, заңдылығын жөне негізділігін тексеру;

- есеп айырысуларды ретке келтіру, несиелік борышты төмендету бойынша ұсыныстар жасау.

Несие берушілер мен есеп айырысудың жағдайын бақылауды тиімді ұйымдастыру, келісім және есеп айырысу тәртіптерін нығайтуға, тапсырыс берілген түр-түріне және сапалы өнім сату бойынша міндеттемені орындауға, төлем тәртібін сақтаудың жауапкершілігін арттыруға, несиелік борыштарды қысқартуға және субъектінің қаржы жағдайын жақсартуға ықпал жасайды.

Шаруашылықтың несиелік борышын тексерген кезде, аудитордың басты мақсаты баланста көрсетілген оның көлемінің (шамасының) дәлдігін және дұрыстығын анықтау болып табылады. Бұл үшін, ол баланстағы мәліметтерін Бас кітаптағы, және басқа да есеп регистрларындағы, машина жазбалардағы жазуларымен салыстыруы қажет.

Аудитордан несиелік борыштардың жағдайын тексерудің сәйкес құжаттары бойынша шоттарындағы қалдықтарын және көрсетілген сомаларының негізділігін анықтап, мұқият тексеруді талап ететін несие және міндеттеме бойынша есеп айырысуды жабдықтаушылармен, мердігерлермен, жұмысшы қызметкерлермен, бюджетпен және тағы басқаларын түгелдеу материалдарынан бастап, қажет болған жағдайда түгендеу жүргізуді талап етеді. Түгендеу жүргізген жағдайда аудитор және түгендеу комиссиясының мүшелері несиелік борыштың пайда болу мерзімін және онын нақтылығын анықтайды.

Несие берушілермен есеп айырысуды түгелдеу жүргізу ауытқулар, сәйкессіздіктер, түсініксіздіктер анықталған есеп айырысуларға өте мүқият тексеру жүргізуге мүмкіндік береді.

Несиелік борыштың жылдың басындағы және аяғындағы баланстағы қалдықтары мына баптар бойынша сипатталады:

1 .Төлеуге тиісті шоттар және вексельдер;

2. Алынған аванстар;

3 .Салық бойынша борыштар;

4. Төленуге тиісті дивидендтер;

5. Негізгі және еншілес серіктестіктердің арасындағы ішкі топтардың операциялары бойынша борыштар;

6. Акционерлік қоғамның лауазымды тұлғаларына борыштар;

7. Басқа да несиелік борыштар;

3. Жабдықтаушыларменжәнемердігерлерменесепайырысудытексеруденбастап аудитор, жоғарыдааталғандай, несиеберушілерменөзарасалыстыру (түгендеу) жүргізуқажет. Өзарасалыстыру, есепайырысудыңжағдайытуралықатынассауалнамаарқылы, оғантексерудегісубъектігетиістіборыштарғакөшірме-түсініктеметіркеліпжүргізіледі.

Қатынассауалнамалар, егершоттардакомақтысомаларкөрсетілсенемесежабдықтаушылардыңсатыпалушыларданталапеткеншоттарыдаулыболғанжағдайдарастауүшінқолданылады.

Қатынассауалнамашамаменмынандаймағынадажасалады.

«Мереке» АКҚ бас бухгалтері Ш.Т. Нұрпейісова 01.01.2007бухгалтерлікесепмәліметібойынша «Тағам» АКҚ өткенжылдыңмаусымынаншоғырланыпқалған, 2006жылдың 10 маусымындағы №0034674 тауарлы-тасымалдау накладной бойыншаалынғанәртүрлітауарларүшін 3446965 теңгесомасынданесиелікборышкөрсетілген.

Сізденборыштыңнақтылығынрастауыңыздысұранамын.

Растау 2007жылдың 3 сәуірінедейін, 2002 жылға аудит жүргізіпжатқанаудиторларүшінқажет.

Аса құрметпен, «Тағам» АКҚ Президенті Д.С. Әбдімәди.

Қатынасқашоттардағықалдықтарытуралынемесеегеролардағықалдықтарыедәуірболсашот-фактуралардағымәліметтеріенгізілуімүмкін. Қатынастырастаушаруашылықтыңбланкісіндетолтырылуымүмкін. Қатынастыалғаншаруашылықрастағансомасынғанакөрсетеді. Бұндайқатынасрастаужабдықтаушыларғаекі дана етіпжіберіліп, бірданасыаудиторғақайтарылады.

Несиелеушілерменесепайырысудытүгелдеудіңнәтижесіне акт толтырады. Актігекелісілмегеннесиелікборыштаржәнеталапетумерзімібіткеннесиелікборыштарсомасыкөрсетілген. Бұлқарыздардыңтүрлерібойыншатүгендеуактісіне, несиелеушілердіңмекен-жайы, аталуы, борыштарсомасы, не үшінборыштарекені, қайуақыттанберіжәнеқандайқұжаттардыңнегізіндеекенікөрсетіліпанықтаматіркелугетиісті.

Аудитор «Төленуге тиісті шоттар жене вексельдер» бабын тексерген кезде, оның қалдығын «Төленуге тиісті шоттар» шоты жабдықтаушылармен және мердігерлермен мына операциялар бойынша есеп айырысуларды жинақтауға арналған:

а) алынған тауарлы материалдық қорларды, айналымнан тыс активтерді орындалған жұмыстарды және көрсетілген қызметтерді жеткізу шығындары немесе тауарлы материалдық қорларды қайта өндеу шығындарын қоса;

ә) жабдықтаушылардан немесе мердігерлерден есеп айырысу құжаттары келіп түспей (фактурасыз қойылымдар) алынған тауарлы-материалдық қорлар және айналымнан тыс активтер, жұмыстар және қызметтер;

б) қабылдау кезінде анықталып, артық немесе кем шыққан, тауарлы-материалдық қорлар және айналымнан тыс активтер;

в) тасымалдау бойынша алынған қызметтер.

Жабдықтаушылармен және мердігерлермен есеп айырысуларды тексеруді ұйымдастыруды мынандай бағдарлама бойынша жүзеге асырудың маңызы зор:

- сатыланған тауарлы-материалдық қорлардың қолда барлығын және құжаттарының дұрыс толтырылғандығын тексерудің;

- алынған тауарлы-материалдық қорлардың саны және сапасы бойынша қойылған шағым-талаптың дұрыс дер кезінде құжатталғандығын, оның негізділігін тексерудің;

- құндылықтарды кіріске алудың немесе орындалған жұмыстың /қызмет/ толықтығын және дер кезділігін тексерудің;

- жабдықтаушылармен және мердігерлерге несиелік борыштың дұрыстығын, нақтылығын және заңдылығын тексерудің;

- вексельді қолданып жабдықтаушылармен және мердігерлермен есеп айырысудың және жабдықтаушыларға қосылған құнға салынған салықты (ҚҚС) қайтару тәртіптерінің дұрыс жүзеге асырғанын тексерудің;

- шоттар корреспонденцияларының дұрыс берілгендігің, аналитикалық есеп мәліметтерінің синтетикалық есеп мәліметтерімен сәйкестігін тексерудің.

Аудитор жабдықтаушылармен және мердігерлермен есеп айырысудың бағдарламасын жасай отырып, осы бағыттағы ішкі аудиттің жұмысына қаншалықты сүйенуге, сенім артуға болатындығына талдау жасап, ішкі бақылаудың тиімділігін және жағдайын анықтауға тиісті. Бұндай жағдайда арнайы тест жүргізу әдісін қолдану қажет. Тест жүргізудің нәтижесінде жинақталған мәліметтер бойынша жабдықтаушылар мен есеп айырысу операцияларының есебінің жағдайы және ішкі бақылауды ұйымдастыру қандай деңгейде екенін анықтауға мүмкіндік алады.

Аудитор тест сұрақтарын осы аудиторлық іс-әрекет жүзеге асыруға мүмкіндік беретіндей етіп, езінің іс-тежірибесіне сүйене отырып жасайды.

Аудитор жабдықтаушылармен және мердігерлермен есеп айырысуларды тексеріп, нағыз ақтаушы құжаттармен, олардың қатарына жататын шот-фактуралармен, накладнойлар, чектер, төлем құжаттарының, түгендеу көшірмелерінің, сметалык ведомостарының, материалды жауапкершілікті тұлғаларының ж.б. құжаттарының негізінде сәйкес қорытындылар жасауы қажет.

Қорытындысында аудитор берілген шоттар корреспонденцияларының дұрыс жасалғандығына назар аударуы керек.

Қолданыстағы есеп айырысу жүйелеріне сәйкес шаруашылықтың, келешекте сатылатын тауарлы-материалдық құндылықтардың, орындалатын жұмыстардың және көрсетілетін қызметтердің есебіне, сондай-ақ ішінара дайындығына қарай тапырыс берушілер үшін өндірілген өнім мен жұмыстардың өтем ақысы ретінде алынған аванстары бойынша есеп айырысу үшін «Алынған аванстар» синтетикалық шоттары қолданылып, бақылау жүзеге асырылады. Аудитор алынған аванстың уақтылы жабылғандығына көз жеткізіп, олардың ашылу тәртіптерінің сақталғандығына назар аударуға тиісті. Алынған аванстар мен өнімді және жұмысты ішінара дайындау кезінде алынған төлем ақы сомаларын «Тауарлы-материалдық қорлармен жабдықтар үшін алынған аванстар» және «Орындалған жұмыстар мен көрсетілген қызметтер үшін алынған аванстар» шоттарының кредитінде ақша қаражаттар есебінің тиісті шоттарының дебетінен төлемдердің мақсатына қарай бухгалтерлік жазулардың жазылғандығын тексереді.

Толық немесе ішінара пайдаланылмаған авансқа алынған төлем ақы сомаларының иесіне қайтарылғандығын анықтайды.

Ағымдағы міндеттемелердін аудитінің маңызды құрамдас әлементінің бірі бюджетпен пен есеп айырысудын аудиті.

Бюджетпен есеп айырысудың аудитін тиімді жүргізу үшін тексеруді талап ететін жөне қаралуға тиісті мынандай негізгі басты сұрақтардың шеңберін анықтап алу керек:

- салық салынатын базаны дұрыс жөне толық анықтау;

- салық және басқа да төлемдер қойылымдарының дұрыс қолданғандығын;

- салық төлеу кезінде шығарылып тасталатын шегерімдердің және берілген жеңілдіктердің заңдылығын және негізділігін;

- бюджеттен төленетін төлемдердің уақтылы, дер кезінде толық төленгендігін;

- есептеулер мен төленген төлемдер бойынша бухгалтерлік есеп корреспонденцияларының дұрыс берілгендігін;

- төлемдердің түрлері бойынша салық инспекциясына берілген қорытынды есеп үлгілерінің дұрыс толтырылып мерзімі сақталып, дер кезінде, уақтылы бергендігін;

- бюджетпен есеп айырысу бойынша аналитикалык және синтетикалық есеп жүргізудін дұрыстығын;

- аналитикалық және синтетикалық есеп жазуларының Бас кітаптағы, шаруашылықтың балансындағы жазуларымен сәйкестігін.

 «Төленуге тиісті ағымдағы корпоративтік табыс салығы» шотында заңды тұлғалардың есептеген және аударуға тиісті табыс салығының сомасы туралы ақпараттар қамтылған, «Қосылған құнға салынған салық» шотында бюджетке есептелген және төленуге тиісті ҚҚС сомасы туралы ақпарттар жинақталған.

«Әлеуметтік салық». Салық төлеушілерге Қазақстан республикасының резиденттері, сондай-ақ тұрақты мекеме арқылы Қазақстанда қызмет жасайтын резидент еместер, жеке кәсіпкерлер, нотариустар мен адвокаттар жатады.

Жоғарыда аталған резидент және резидент емес заңды тұлғалар үшін әлеуметтік салық салу объектісі — жұмыс берушінің қызметкерлерге төлейтін шығындары.

Жеке тұлғалар үшін салық салу объектісі болып төлеушінің өзін қоса алғандағы жұмыскерлерінің саны болып табылады.

Аудитор «Әлеуметтік салық» шотында ақпараттарының дұрыс жинақталып, әлеуметтік салық салу базаларының, шаруашылықтың және тұлғаларының ерекшеліктеріне қарай қойылымдарының дұрыс анықталып, бюджетке дер кезінде аударылғандығын және тоқсандық декларацияның өткізілу мерзімінің сақталғандығын тексереді.

Аудитор күшіндегі заң актілерін мұқият зерттеудің негізінде алдымен салық салынатын базалар және қолданылатын салық қойылымдары салық төлеу кезінде жүргізілген алымдардың заңдылығына және негізділігіне тексеру жүргізеді.

Салық төлеуші 5 жылдың ішінде салық салу кезеңі аяқталғаннан кейін, дұрыс есептемеудің нәтижесінде артық түскен табыс салық сомасын қайтару туралы арыз беруіне болады. Көрсетілген сомалар қайтарылуға немесе төлеушінің төленуге тиісті басқа да шоттарының есебіне жатады.

Салық төлеушілерге, салық декларацияларын жасау бойынша қызмет көрсететін аудитор декларацияға қолын қойып, мөр басып, тіркеу нөмірін көрсетіп куәландыруға тиісті.

Заңды тұлғалардың салық декларациясының дұрыс жасалғандығын және дер кезділігін тексергеннен соң, аудитор заңды және жеке тұлғаларға есептелген және бюджетке табыс салық төлеу бойынша, бухгалтерлік корреспонденциялардың дұрыс жасалғандығын тексеруге тиісті.

Аудитор табыс салық бойынша бюджеттен есеп айырысуды тексергеннен кейін, басқа да жалпы мемлекеттік салықтар бойынша бюджетке төленетін төлемдердің уақтылы дұрыс және дер кезінде төленгендігін тексеруге міндетті (ҚҚС, акциздік, құнды қағаздар, акциялар салығы арнайы төлемдер және жер қойнауын пайдалануларға салық).

Аудитор шаруашылық жүргізуші шаруашылықтың жер салығы мүлік және авто көлік салығы сияқты жергілікті негізгі салықтардың дұрыстығын тексеруге ерекше назар аударуы қажет.

Бухгалтерлік баланстың, ағымдағы міндеттемелер бабының келесі баптарының бірі - «Төленуге тиісті дивидендтер». Бұл бап бойынша жылдың басындағы және аяғындағы қалдықтарының дұрыстығын анықтау үшін «Дивиденд бойынша есеп айырысулар» шотының қалдықтарымен салыстыру қажет. Бұл шоттар шаруашылық жүргізуші шаруашылықтың акционерлерінің акцияларына тиісті дивидендтерін төлеу және есептеу туралы ақпаратгарды жинақтау үшін арналған. Бұндай ақпарат «Дивиденд бойынша есеп айырысулар» бөлімшесінің шоттары бойынша мәліметтері Бас кітапқа толтыратын есеп регистрларында қамтылған.

Аудитор дивиденд есептеу жене төлеу бойынша жасалған бухгалтерлік жазулардың негізділігін және олардың дұрыс төленгеніне тексеру жүргізеді. 1995 жылдың 5 мамырында Заң күші бар №2255 өзгертулер мен толықтырулар енгізген «Шаруашылық серіктестіктер туралы» Қазақстан Республикасы Президентінің Жарлығына сәйкес, акционерлік қоғам жарғылық қорға түгел төлемейінше және егер оның көлемі дивиденд төлеудің нәтижесінде кемитін болса, дивидендті жариялауға және төлеуге қүқық берілмеген.Аудитор артықшылығы бар акцияларға және облигациялар бойынша пайыз, тұрақты дивиденд оларды шығарған кезде белгіленгендігін әлі айналымға шығарылмаған немесе қогамның балансында тіркелген акциялар бойынша дивидендтер төленбегендігін анықтайды.

Акционерлік қоғамның дивидендке бөлінген табыстың бөлігін, оларға салынатын салыққа карамастан жарияланғандығын және қоғамның көздерден салық жинау бойынша мемлекеттің агенті рөлін атқарғандығын, акционерлерге дивидендтеріне салынған шығынын шығарып тастап төленгендігін анықтайды. Дивиденд төленген кезде есептелінген көздерінен 15% қойылым ұсталынып, бюджетке аударылғандығына көз жеткізуі керек.

Аудитор құнды қағаздарды шығарған кезде белгіленген жене акциянын немесе сертификаттың сыртқы жағында баяндалған немесе акционерлердің тізімдемелерінің көшірмелерінде расталған дивидендтердің төлеу тәртібімен танысуға арнайы хабарланған дивиденд төлеу күнінен кемінде 30 күн бұрын сатып алынған акцияларға дивиденд есептелінетінін, оны ұстаушыға дивиденд алуға кұқық берілетінін назарынан тыс қалдырмауы керек.

Негізгі шаруашылық серіктестіктер мен еншілес серіктестіктердің арасындағы өзара операциялары бойынша міндеттемелерінің есебінің аудиті жылдың басындағы және аяғындағы қалдықтарының дұрыс анықталғандығына көз жеткізу үшін бухгалтерлік баланста көрсетілген қалдықтың есеп регистрларындағы, машина жазбалардағы 64 «Еншілес тәуелді серіктестіктерге несиелік борыш» бөлімшесінің шоттарының мәліметтерін Бас кітаптағы жазуларымен салыстырып тексеруден басталады. Негізгі серіктестікпен еншілес серіктестіктің арасындағы борыштың туындау себептеріне назар аударып, екі жақты жасапған құжаттарымен танысып, несиелік борыштардың өзара есеп айырысу құралы ретінде қолдану тәртіптерінің сақталғандығын анықтау қажет. Серіктестіктердің арасындагы несиелік борыштардың алыну және қайтарылу мерзімдеріне қарай, ағымдағы міндеттемелер санатынан ұзақ мерзімді несиелік борыштар санатына жатқызу туралы қабылданған шешімнің хаттамасымен танысып, оларды жоюға байланысты қаралған шараларға назар аудару керек.

Аудитордан баланстың «Басқа да несиелік борыштар» бабына аса мұқият тексеру жүргізіп, назар аударуын талап етеді. Бұл бап бойынша жылдың басындағы және аяғындағы қалдықтарының дұрыстығын анықтау үшін «Басқа да несиелік борыштар және аударымдар» бөлімшесінің шоттарының есеп регистрларындағы көрсеткіштерін Бас кітаптағы көрсеткіштерімен таразылап алынған мәліметтердің баланстың көрсеткіштерімен салыстырып, нақтылығын анықтау керек.

Баланстың бұл бабының ішіндегі шаруашылық операцияларының көлемділігі, күрделілігі жағынан мұқият тексеруді талап ететін маңызды әлементі жұмыскерлермен еңбек ақы бойынша есеп айырысулар, яғни шаруашылықтың өзінің жұмыскерлерінің еңбек ақы бойынша борыштары болып табылады.

Жұмыскерлермен еңбек ақы бойынша есеп айырысудың аудитінің міндеті күшіндегі еңбек және жалақы есебін жүргізу ережелерінің, тәртіптерінің сақталуын және бухгалтерлік есептің жағдайын, сондай-ақ еңбек ақы бойынша жүргізіліп отырған есеп айырысулардың нормалар мен нормативтік құжаттардың талаптарына жауап беретіндігін анықтау болып табылады.

Аудитор шаруашылықтың есеп жүргізу саясатында қаралған еңбек ақы есептеу есеп айырысу тәртіптерімен танысқаннан кейін, еңбек ақы бойынша есеп айырысуларға аудиторлық тексеру жүргізудің шараларын толық қамтитындай етіп мынадай мазмұнда бағдарлама жасайды:

- күшіндегі заң актілерінің баптарында қаралған жалақы төлеудің есебінің жүргізу тәртібінің сақталуын тексеру;

- бастапқы бастапқы құжаттарының түпнұсқасын (нағыздылығын) олардың жалақы есептеу және төлеу бойынша нормативтік қүқықтық актілерге сәйкестігін тексеру;

- мерзімдік және кесімді тарифтік қойылымдар бойынша еңбек ақы есептеудің негізділігін тексеру;

- шаруашылықтың қолданысындағы сыйақы есептеу жүйесі бойынша жұмыс көлеміне және істеген уақытына қарай сыйақы есептеудің дұрыстығын және негізділігін тексеру;

- уақытша жұмысқа қабілетсіздігі бойынша жәрдемақы және әр түрлі қосымша ақы есептеудің дұрыстығын тексеру;

- жалақыдан ұстаған ұсталымдардың дұрыстығын тексеру;

- депоненттегі жалақыны тексеру;

- еңбек ақы төлеу және есептеу бойынша, жасалған шоттарының корреспонденцияларыны дұрыстығын тексеру;

- шаруашылықтың жұмыскерлердің еңбек ақы төлеу бойынша есеп айырысудың есебін жүргізуде анықталған ауытқуларды қалпына келтіру бойынша ұсыныстар жасау.

Шаруашылық жүргізушінің шаруашылықтың еңбек ақы төлеу бойынша қарыздары туралы ақпараттарды жинақтау үшін, «Жұмыскерлермен еңбек ақы төлеу бойынша есеп айырысулар» шоты қаралған. «Жұмыскерлермен еңбек ақы төлеу бойынша есеп айырысулар» шоты бойынша аналитикалық есеп мәліметтері синтетикалық есеп мәліметтерімен сәйкес келмейтін жағдайлары жиі кездеседі. Бұны осы шот бойынша қалдықты, есептеу төлем ведомосындағы қорытынды сомасымен (берілуге тиісті) салыстыру жолмен анықтайды. «Жұмыскерлермен еңбек ақы төлеу бойынша есеп айырысулар» шоты бойынша мәліметтерінің аналитикалық есеппен сәйкессіздік жағдайы кездессе, аудитор оның себебін анықтап, анықталған ауытқуларды қалпына келтіру бойынша ұсыныстар беруге міндетті. Еңбек ақы бойынша есеп айырысуды аудиттеу кезінде ішкі бақылаудың жағдайын және бухгалтерлік есептің жүйесін зерттеу үшін тест жүргізу арқылы пысықтай түсу керек.

Аудиторға тестің нәтижесі бойынша жұмыскерлермен еңбек ақы төлеу бойынша есеп айырысуды талдауға, бухгалтерлік есеп жүйесіне және ішкі бақылаудың жағдайы туралы қорытынды жасауға мүмкіндік алады.

Ішкі бақылаудың және бухгалтерлік есептің деңгейінің төмендігі, барлық есеп айырысу операцияларының нақты құжатталғандығына «Жұмыскерлермен еңбек ақы төлеу бойынша есеп айырысулар» шоты бойынша мәліметтерінің дұрыстығына күмән келтіреді.

Бұндай жағдайда аудитор бастапқы құжаттарының нағыздығын (түпнүсқалығын) олардың дұрыс толтырылғандығын, жалақы есептеу оны төлеу және басқа да еңбек ақы төлеудің түрлері бойынша нормативтік құжаттарының талаптарына сәйкестігін зерттеуі қажет. Аудитор бұл іс-әрекетті жүргізген кезінде орындалған жұмыстардың есебі үшін жауапкершілікті лауазымды тұлғалардың қолдарының қойылғандығын, барлық реквизиттерінің дұрыс толтырылғандығын, құжаттарында келісілмеген түзетулердің және тазартулардың жоқтығын анықтайды.

Аудиторлық тексеру қорытындысында елеулі ықпал ететін мынандай мәселені анықтау кажет:

- белгіленген мерзімде алмаған жалақы сомасы дер кезінде депонентке жатқызылғандығын;

- депоненттегі сома төленгендігін және талап етілмеген депоненттік борыш табыстың құрамына аударылғандығын;

- жұмысты қоса атқару бойынша еңбек ақының дұрыс төленгендігін;

- күшіндегі заң актілерінде қаралған жұмыс істемеген уақытқа төлем (кезекті демалыс жәрдем ақы ж.т.б.) жұмысқа уақытша қабілетсіздігі бойынша жәрдем ақының дұрыс есептелгендігін;

- шығынның еңбек ақы төлеу қорына дұрыс жатқызылғандығын;

- кейбір төлемдердің өнімінің өзіндік құнына (жұмыс, қызмет) дұрыс жатқызылғандығын;

- аналитикалық және синтетикалық есеп жүргізудің, жиынтық мәліметтердің және қаржылық қорытынды есеп үлгілерін толтырудың дұрыстығын;

- еңбек ақы қоры бойынша бухгалтерлік есеп корреспонденцияларының дұрыс жасалғандығын.

Аудитор еңбек ақы төлеу бойынша есеп айырысуды ексере отырып, шаруашылықтың лауазымды тұлғаларға қарыздары бойынша есеп айырысуларына назар аударуға тиісті.

Несиелік борыштың келесі бабы, бухгалтерлік баланста көрсетілгендей, «Акционерлік қоғамның заңды тұлғаларына борыштар» болып табылады.

Бюджетке төленетін төлемдердің ішінде әлеуметтік салық бойынша есеп айырысу маңызды орын алады. Әлеуметтік салық бойынша есептелген соманы 63 «Бюджетпен есеп айырысу» бөлімшесінің «Әлеуметтік салық» шотында заңды және жеке тұлғаларға аралық шоттар ашу арқылы көрсетеді.

Аудитор әлеуметтік салық бойынша есептелген төлем сомаларының дұрыс есептелгендігін, олардың уақтылы дер кезінде бюджетке аударылғандығын, орын алған операциялардың бухгалтерлік есепте және қаржылық қорытынды есепте дұрыс көрсетілгендігін анықтап, мына мәселелерге назар аударуға тиісті:

- салық салу объектісі болып табылатын еңбек ақы қорының көлемінің дұрыс анықталғандығына;

- әлеуметтік салықтың, қаржыландыру көздеріне қарамастан, тиісті салықтарды ұстауга дейін есептелгендігінде;

- заңды тұлғалар әлеуметтік салық есептемейтін төлемдер түрлеріне есептелмегендігіне;

- әлеуметтік салык төлеушілердің салық Кодексінің бабының тармағында белгіленген шеңберінде анықталғандығынша.

Сонымен катар, аудитор «Жұмыскерлердің кезекті демалысы бойынша есептелген резервтер» және «Басқа да есептелген шығындар» шоттары бойынша қалдықтарын және шығындарының қозғалысына тексеру жүргізуге міндетті. Бұл шоттар өндіріс немесе айналым шығындарына шығындарды және төлемдерді бір қалыпты ендіру мақсатында бекітілген тәртіпте резерв жасалған соманың жағдайы және қозғалысы туралы ақпараттарды жинақтау үшін арналған.

Атап айтсақ, бұл шоттарда мынадай сомалар көрсетілуі мүмкін:

- алдағы жұмыскерлердің кезекті демалыс ақысын төлеуді (әлеуметтік салықты қоса) қамтамасыз етуге;

- жыл сайынғы бір рет сіңірген еңбек жылдарына сыйақы төлеу;

- өнеркәсіп саласындағы маусымдық дайындық жұмыстары бойынша өндірістік шығындар;

- негізгі құралдарды және жалдағы берілген құрал-жабдықтарды жөндеу бойынша алдағы тұрған шығындар;

- уақытша (титулдық) ғимараттар және құрылғылар тұрғызу бойынша шығындар.

Өндіріс және айналым шығындарының есебінен резерв жасау тәртібі тиісті заң және нормативтік актілерімен реттеліп отырады.

Резерв жасау үшін міндетті шарт - олардың құру тәртібі, көлемі шаруашылықтың есеп саясаты бойынша бұйрықта (өкімде) көрсетілуге тиісті.

Аудитор, негізгі құралдарды жөндеуге жасалған резервтің дұрыс құрылуын және пайдалануын, қабылданған есеп саясатына сәйкес оны құрудың негізділігін, көлемін, бухгалтерлік есеп жазуларының дұрыстығын тексеруге ерекше назар аударуы қажет.

Баланстың «Ағымдағы міндеттемелер» бөлімінде «Алдағы кезеңдердің табыстары» бабы келтірілген. Оның жылдың басындағы және аяғындағы «Алдағы кезеңдердің табыстары» шоты бойынша мәліметтері Бас кітаптағы және бұл шоттың кредиті бойынша, есеп регистрларындағы мәліметтерімен сәйкестігін тексеру керек. Бұл шот есепті кезеңде алынған (есептелген) табыстар туралы, бірақ алдағы есепті кезеңге жатқызылатын ақпараттарды жинақтау үшін арналған. Мынадай алдағы табыстары көрсетіледі: жалгерлік немесе пәтерге төлем; тұрмыстық қызметке төлем; жүк тасымалдау үшін айлық, тоқсандық билеттері бойынша жолаушыларды тасымалдаудан алынған табыстар; байланыс құралдарын пайдаланғандары үшін абоненттік төлем; басқа да осындай табыстар.

Аудитор операцияларының дұрыс көрсетілгендігін және оның Бас кітаптағы қалдығының баланстық көрсеткіштерімен сәйкестігін тексеріп, табыстың көздері бойынша аналитикалық есептің дұрыс жүргізілгендігіне көз жеткізеді.

Бухгалтерлік баланстың «Ағымдағы міндетгемелер» бөлімін «Төтенше жағдайлар бойынша» есептелетін төлемдер бабы аяқтайды. Бухгалтерлік есеп стандарттарын пайдалану жөніндегі әдістемелік нұсқауда бұл бап туралы бухгалтерлік баланс көрсеткіштері және Бас кітапқа қандай бухгалтерлік есеп шоттарының негізінде жылдың басындағы және аяғындағы қалдықтары жазылатыны туралы түсініктеме берілген. Сондықтан алдымен төтенше жағдайлардан түскен табыстарды (зияндарды) анықтап алу керек.

Бухгалтерлік баланстың көрсеткіштерінің дұрыстығын анықтап алғаннан кейін, аудитор каржылық қорытынды есептін қалған екі әлементін шаруашылықтың қаржы шаруашылык, қызметінің нәтижелерін анықтайтын шоттарындағы көрсеткіштері шығындар мен табыстарды тексеруге өтеді.

**2.** «Бухгалтерлік есеп және қаржылық есеп беру туралы» ҚР Заңында капитал - бұл субъектінің міндеттемелерін шегеріп тастағаннан кейінгі оның активтері деген анықтама берілген. Яғни капиталдың шамасы бухгалтерлік есептің балансында бағаланып көрсетілген активтер мен міндеттемелердің құнына тікелей байланысты. Капиталға: жарияланған, резервтік, төленбеген, эмиссиялық кіріс, резервтер, сатып алынған меншікті үлес құралдары және бөлінбеген пайда (жабылмаған залал) жатады. Демек, бұл аталғандар капиталдың элементтері ретінде аудиттің зерттеу объектісіне айналады. Алдымен капиталдың элементтері аудитін қарастырмай тұрып, капиталдың элементтерінің қалыптасуына ықпал ететін меншік түрлеріне сәйкес әрқайсысы шаруашылық жүргізушісі мәртебесіне ие бола алатын шаруашылық жүргізуші шаруашылықтардың ұйымдық-құқықтық нысандарын анықтап алу қажет.

Қазақстан Республикасының күшіндегі заң актілерінде мына төмендегідей ұйымдық-құқықтық нысандағы субъектілер көрсетілген:

- мемлекеттік ұйым;

- коммерциялық емес ұйымдар;

- өндірістік кооперативтер;

- шаруашылық серіктестіктер.

Аталған ұйымдық-қүкықтық нысандағы шаруашылықтардың құрамын анықтап, оларға қысқаша тоқталуды талап етеді. Өйткені олардың өзінің ішкі жіктелуі шаруашылықтың меншіктік капиталының қалыптасуына әсерін тигізеді.

Мемлекеттік шаруашылыққа өз міндеттемелері бойынша өзіне тиесілі барлық мүлкімен жауап беретін, «Шаруашылық иемдену құқығына негізделген мемлекеттік шаруашылық» және Қазақстан Республикасының үкіметінің немесе жергілікті атқару органының шешімімен құрылған, оралымды басқару құқығына негізделген мемлекеттік шаруашылық (қазыналық кесіпорын) жатады. Қазыналық шаруашылықтың қызметі оның жарғысында көрсетілген мақсаттар мен міндеттеріне сәйкес Қазақстан Республикасы немесе қазыналық кәсіпорын құру жөнінде шешім қабылдағаны туралы жергілікті, аймақтық әкімшілік оның міндеттемелері бойынша жәрдем беру жауапкершілігін өз мойнына алады.

Коммерциялық емес ұйымдарға: қоғамдық бірлестіктер, қоғамдық қорлар, тұтыну кооперативтері, діни бірлестіктер және қауымдастықтар (одақ) нысанындағы бірлестіктер жатады.

Өндірістік кооперативке бірлескен көсіпкерлік қызметті дамыту үшін мүшелік негізде олардың өз еңбегімен қатысуына және мүшелерінің мүліктік пайларын (үлестерін) біріктіруіне негізделген азаматтардың ерікті бірлестігі жатады.

Шаруашылық серіктестіктеріне толық серіктестік, коммандиттік серіктестік, жауапкершілігі шектеулі серіктестік (ЖШС), қосымша жауапкершілігі бар серіктестік, аакционерлік қоғам жатады.

Толық серіктестіктің қатысушылары, оның мүлкі жеткіліксіз болған жағдайда, оның міндеттемелері үшін тиеселі барлық мүлкімен ортақ жауапкершілікте болады.

Коммандиттік серіктестіктік — келісім-шарт негізінде біріккен көсіпкерлік қызмет жөніндегі бірнеше іскердің бірлестігі. Толық серіктестіктен айырмашылығы мұнда мүшелердің бір тобы ғана толық серіктестік болып табылады. Олар өздерінің барлық мүлкімен толық жауапкершілікті мойнына алады. Олардан басқа салым салушы мүшелер серіктестікке тек өздерінің салымдары көлемінде ғана шектелген мүліктік жауапкершілікке ие, жалпы мүлікке үлес меншігі қүқығы барлық мүшелеріне ортақ болады.

Жауапкершілігі шектеулі серіктестіктің (ЖШС) жарғылық капиталы құрылтай құжаттары белгілеген үлестерге бөлінген серіктестіктердің мүшелері ЖШС міндеттемелері үшін жауап бермейді және өздерінің қосқан салымдарының құны шегінде серіктестік қызметінде шеккен зияндар тәуекелдігін көтереді.

Қосымша жауапкершілігі бар серіктестіктердің мүшелері оның міндеттемелері үшін өздерінің жарғылық капиталындағы салымдарымен, ал егер жарғылық капиталдағы салымдар жеткіліксіз болған жағдайда өздерінің қосымша салған салымдарымен тиесілі мүліктеріне жауап береді.

Акционерлік қоғамның құрылтайшылары өздерінің акцияларын басқа акционерлердің келісімінсіз иеліктен шығара алады. АҚ өзі шығаратын акцияларға ашық жазылу жүргізуге және қолданылып жүрген заңда белгіленген шарттармен ашық сатуға құқылы.

Бұл аталғандардан басқа, шаруашылық серіктестіктеріне акциялары ұйымдастырылған құнды қағаздар нарығында жоғары сұранысқа ие, «Ашық халықтық қоғам (АХҚ)» және басқа (негізгі немесе бас) шаруашылық серіктестіктің, субъектінің жарғылық капиталындағы салымының басымдығына қарай не өзара жасасқан шартқа сәйкес немесе серіктестіктің қабылдаған шешімдеріне ықпал етіп түбегейлі өзгертуге мүмкіндік берілген «Еншілес шаруашылық серіктестік» және дауыс беруші акциялардың 20 пайызына ие басқа (қатысушылары басым) заңды тұлға «Тәуелді шаруашылық серіктестік» жатады.

Капиталдың негізгі элементі болып табылатын жарғылық капитал деп шаруашылықтың құрылған кезінде оның қьізметін қамтамасыз ету үшін мемлекеттің бөлген мүліктерінің және қаражаттарының немесе құрылтайшыларының (салымшыларының) мүліктік үлесінің жиынтығын айтамыз. Жарғылық капиталдың нақты бағыты, атқаратын қызметі жөне қалыптасу тәртібі шаруашылықтың ұйымдық-қүқықтық нысанына негізделген.

Шаруашылық жүргізуші шаруашылықтың жарғылық капиталының орындайтын негізгі қызметін бөліп көрсету қажет. Біріншіден, ол шаруашылықтың қызметі үшін мүліктік негіз болып табылады, яғни бастапқы капиталы. Екіншіден, жарғылық капиталды құру шаруашылықтың әрбір құрылтайшыларының (акционерлерінің) үлесін анықтауға мүмкіндік береді (пайыз). Өйткені оған жалпы жиналыста құрылтайшыларының дауысының саны және оған есептелген табыстың (дивидентінің) көлемі сәйкес келеді. Үшіншіден, жарғылық капитал қоғамның үшінші тұлғасының алдындағы міндеттемесін орындауға кепілдік береді. Сондықтан заң актілерінде оның төменгі мөлшері белгіленген.

Жарғылық капиталдың бұл аталған қызметтері әр түрлі ұйымдық-қүқықтық нысандағы шаруашылықтарда қалай орындалатынына жеке тоқталып өтуді талап етеді.

Жоғарыда аталған жарғылық капиталдың үш қызметі толығымен тек қана жауапкершілігі шектеулі серіктестіктерде және жарғылық капитал қүрылтайшыларының үлесінің есебінен немесе жазылған акцияларына сәйкес қалыптасатын акционерлік қоғамда орындалады.

Жарғылық капитал мүліктік негіз бола тұра құрылтайшыларының қатысу пайызын, акционерлерінің жауапкершілігі шектеулі серіктестіктерінің, несие берушілерінің алдында олардың толық қосқан үлестерінің ақшалай көлемін анықтайды.

Толық жауапкершіліктегі серіктестіктерде жарғылық капитал бар болғаны мүліктік негізгі қызметін атқарады. Бұл жерде капитал серіктестікті басқаруға қатысушыларының үлесін анықтамайды, өйткені бұндай серіктестік әрбір құрылтайшы қосқан үлесінің көлеміне қарамастан, бір ғана дауысқа ие. Жарғылық капитал, серіктестіктің несие берушілерінің мүддесі толық (шектеусіз) жауапкершілік жүктелген құрылтайшыларының мүліктерімен қамтамасыз етілгендіктен, кепілдік қызметін атқармайды.

Мүліктерді біріктіру арқылы кәсіпкерлік қызметпен айналысу өндірістік кооперативтерде ғана белгіленген. Бұндай ұйымдардың басты ерекшеліктері кооперативтің мүшелерінің мүліктік жарнасының есебіне құрылған бөлінбейтін мүлік болып табылады. Мүліктік жарналар өндірістік кооперативтердің бастапқы капиталы ретінде қалыптасып, өндірістік капиталды құру және қызметін ұйымдастыру шығындарын жабу үшін арналған. Кооперативтің мүшелерінің қосқан пайлары пайыз түрінде есептеліп шығарылатын, оның кооперативтің мүлкіндегі үлесі болып табылады.

Демек, өндірістік кооперативтің жарғылық капиталы бірлесіп көсіпкерлік қызмет жүргізу үшін мүшелерінің біріктірген мүліктерінің жиынтық сомасы болып табылады.

Өндірістік кооперативтерде де, шаруашылық серіктестіктерде де мүшелері өз еңбегімен қатысуына құқы бар. Бірақ олар жеке кәсіпкердің рөлін атқармайды. Кооперативтің жұмысын басқаруға қатысу пайызының көлеміне қарамастан, «1 пайшы – 1 дауыс» қағидасы бойынша құрылады.

Алынған табысты пайшылардың арасында тек мүліктік жарнасы ғана емес, олардың еңбекке қатысу сипаты және дәрежесі міндетті түрде ескеріліп жүзеге асырылады. Кооперативтің жарғылық капиталының көлемі және оны қалыптастыру тәртібі кооперативтің жарғысында анықталып белгіленеді. Яғни өндірістік кооперативтің жарғылық капиталы мүліктік және кепілдік қызмет атқарады.

Мемлекеттік шаруашылықтардың жарғылық капиталы - бұл кәсіпкерлік қызметті жүзеге асыру үшін меншік иесіне бекітіліп берілген (республикалық немесе жергілікті үкімет органдарының) мүліктің жиынтық сомасы. Бұл мүлік бөлінбейтін болғандықтан, үлес бойынша таратылуы мүмкін емес, демек оған еңбек ұйымдарына да шаруашылықтың жеке жұмыскерлеріне д иелік етуге ешқандай құқық берілмеген.

Мемлекеттік шаруашылықтарда жарғылық капиталы өндірістік кооперативтердегі сияқты мүліктік және кепілдік қызмет атқарады.

Біз жоғарыда кысқаша шаруашылық жүргізуші шаруашылықтардағы олардың ұйымдық-құқықтық нысанына қарай жарғылық капиталдың атқаратын қызметіне кысқаша тоқталдық. Аудитор шаруашылық жүргізуші шаруашылықтардың ұйымдық-құқықтық нысандарына қарай жарғылық капиталдың есебіне аудиторлық тексеру жүргізгенде, олардың ерекшеліктерін ескере отырып, тексерудің ауқымын толық қамтитындай етіп бағдарлама жасауға тиісті. Бағдарламада қаралатын басты мәселелерді және олардың ақпарат көздерін қоса қамтыған жөн. Жарғылық капиталдың есебін тексеру бағдарламасы мынандай негізгі мөселелерді:

- баланстың көрсеткіштерінің Бас кітаптағы, есеп регистрларындағы және машина жазбалардағы шоттардың сипаттамасы келтірілген мәліметтерімен сәйкестігін тексеруге;

- жарғылық капиталдың синтетикалық және аналитикалық есебінің дұрыс ұйымдастырылып жүргізілуін тексеруге;

- жарғылық капиталдың шаруашылықтың ұйымдық-құқықтық нысанына сәйкес дұрыс қалыптасқандығын тексеруге;

- шаруашылықты мемлекеттік тіркеуден өткізген кезде және тіркелгеннен кейін жарғылық капиталдың қалыптасу тәртіптерінің сақталғандығын тексеруге;

- құрылтайшыларының жарналарының (үлестерінің) дер кезінде бағаланып, толық кіріске алынғандығын тексеруге;

- шаруашылықтың қабылдаған жарғысында қаралған жарғылық капиталдың құрамының өзгеруінің (кему немесе арту) негізділігін және оның құрылтайшыларының (мүшелерінің, акционерлерінің) құжаттарында (хаттамаларында) дер кезінде енгізіліп расталғандығын тексеруге;

- шаруашылықтың жарғылық капиталына салынған мүлікті және басқа мүліктік құқығын тексеруге;

- күшіндегі заңдарда үкіметтің қаулы, қарарларында қаралған баптарымен және ережелерімен салыстырғанда қайшы келетін жарғылық капиталдың құрамында кездескен ауытқуларды жою және оның есебін жетілдіріп, жақсарту бойынша ұсыныстар жасауға қамтуға тиісті.

Бағдарламада қаралған басты-басты мәселелер тексеру барысында арнайы тестер жүргізу арқылы толықтырылып, пысықталып отырылады. Аудитор тексеру барысында анықталған факторларға байланысты бағдарламаға түзетулер енгізіп, аудиторлық тексерудің әдістерін белгілеп отырады.

Жарғылық капиталдың аудитінің келесі кезеңі оның қалыптасуының дұрыстығын тексеру болып табылады.

Аудиттің бұл іс-әрекетін жүзеге асыру үшін аудитор шаруашылықтың қашан, қай ауданда тіркелгендігін, құрылтайшыларының кімдер екендігін, жарғылық капиталдағы олардың үлесін және қалыптасу тәртібін анықтайды.

Жарғылық капиталдың қалыптасу тәртібі заң актілерімен және құрылтайшыларының құжаттарымен реттеледі. Меншік нысанына және шаруашылықтың шаруашылық жүргізу ұйымдық-құқықтық нысанына байланысты олар әр түрлі болып қалыптасады. Мемлекеттік шаруашылықтардың жарғылық капиталы, шаруашылықтың өнім (жұмыс, қызмет) өндіру бағытына сәйкес құрылған сәтінде, олардың қызметін жүзеге асыру үшін мемлекеттің бюджеттен бөлген қаржысын көрсетеді.

Мемлекеттік емес коммерциялық құрылымдардың жарғылық капиталы құрылтайшыларының қосқан қаржыларының (ақшалай, материалдай ж.б.) есебінен қалыптасады, сондықтан бірнеше заңды және жеке тұлғалардың, акционерлік қоғамның құрылтайшыларының, серіктестіктердің және басқа да ұйымдық-құқықтық шаруашылық нысанындағы ұйымдық меншік түрінде қалыптасады.

Қазақстан Республикасының Президентінің Заң күші бар 1995 жылы 2 мамырдағы №2255 «Шаруашылық серіктестік туралы» жарлығында шаруашылық серіктестіктерге қатысушылардың үлестерінің құрамына Қазақстан республикасының ұлттық валютасындағы, шетелдік валютадағы ақшалар заң актілерінде анықталған жағдайда, сондай-ақ ғимараттар, құрылғылар, жабдықтар, шикізаттар, материалдар, тауарлар, өнімдер, құнды қағаздар, басқа да материалды құндылықтар, алшақтатылатын мүліктік құқықтар, құны серіктестіктің дербес балансында көрсетілетін құқықтар, интеллектуалды қызметтің нәтижесінде құқығын қоса өндіру белгіленген. Интеллектуалды қызметтің нәтижесінде құқық заң актілері мен материалдық (құжаттык) үлгілерге сәйкес танылуға тиісті.

Егер серіктестіктерге қатысушылар мүліктерін тұтынуға берген жағдайда қосқан үлестерінің көлемі және қатысушыларының үлестері құрылтайшыларының құжаттарында көрсетілген серіктестіктердің бүкіл қызмет мерзіміне (егер құрылтайшыларының құжаттарында басқаша қаралмаса) бұл мүліктерді пайдаланғаны үшін жалгерлік төлем ретінде анықтайды.

Шаруашылық жүргізуші шаруашылықтағы құрылтайшыларының үлестерін ақшалай өлшемде бағалау олардың өзара келісімі бойынша жүргізіледі. Заң актілерінің баптарына сәйкес ақшалай бағалау құрылтай шартына қол қомай тұрып жүргізілуге тиісті, яғни ол міндетті түрде тәуелсіз аудиторлық тексеруді талап етеді. Аудиторлық тексеру жүргізудің салдары құрылтай шартының күшін жоюына әкеліп соқтыруы да мүмкін.

Егер жарғылық капиталға құрылтайшьшарының үлесі таза ақшадан құрылса, ондай жағдайда тәуелсіз аудиторлық тексеру жүргізілмейді.

Шаруашылық жүргізуші серіктестіктерді қайта тексеруден өткізген кезде, оның құрылтайшыларының ақшалай бағаланған үлестері серіктестіктердің бухгалтерлік есеп құжаттарында немесе аудиторлық қорытындыда расталады. Шаруашылықтың басшылары және бас бухгалтері 1994 жылғы 24 желтоқсандағы Қазақстан Республикасының Азаматтық кодексінде, 1995 жылғы 17 сәуірдегі «Заңды тұлғаларды мемлекеттік тіркеу туралы» Заң күші бар Президенттің Жарлығында анықталғандай, жарғылық капиталға қойылатын талаптар қатаң сақталуға тиісті.

Жауапкершілігі шектеулі серіктестіктің жарғылық капиталының көлемі 100 еселенген айлық есептік көрсеткіштен төмен болмауы керек. Қазақстан Республикасының Заң актілерінде анықталғандай, жауапкершілігі шектеулі серіктестікті мемлекеттік тіркеуден өткізген кезде құрылтайшыларының жарғылық капиталға қосқан үлесінің көлемі 25 пайыздан төмен болмауға тиісті.

Акционерлік қоғамның жарғылық капиталы акционерлерінің үлестеріне қарай таратылатын қоғамның сатқан акцияларының жиынтық сомасынан құралады. Ол несие берушілерінің мүддесіне кепілдік беретіндей қоғамның мүлкінің төменгі көлемін анықтайды. Оның мөлшері қоғамның шығарған акцияларының бастапқы (номиналды) жиынтық құнына тең болады. Акционерлік қоғам үшін 5000 еселенген айлық есептік көрсеткіштен, жабық акционерлік қоғам үшін 100 еселенген айлық есептік көрсеткіштен төмен болмауға тиісті.

Аудитор акционерлік қоғамның жарғылық капиталының қалыптасу тәртібімен танысып, мемлекеттік тіркеуден өткен кезде, оның мөлшерінің сақталғандығына көз жеткізіп, артықшылықты акциялар шығарылған акциялардың 1/4 бөлігінен, яғни 25% аспайтындығына назар аударуға тиісті.

Шаруашылық мемлекеттік тіркеуден өткеннен кейін құрылтайшы бір жылдың ішінде өзінің жарғылық капиталға қосатын үлесін толық төлемеген жағдайда, құрылтай шартында қаралған мәмілені бұзғаны үшін айыппұл төлеуге тиісті. Айып пұлдың мөлшері Қазақстан Республикасының үлттық банкі белгілеген ресми қаржыландыру қойылымдарына сәйкес есептеліп шығарылады.

Жарғылық капиталда жарияланған соманы толық төлемейінше қоғамның акциясына жазылуға, жарғылық капиталды арттыруға немесе азайтуға және дивиденд төлеуге жол берілмейді. Қоғамның шығарған акциялары алдымен кұрылтайшыларының арасында таратылуға тиісті. Акционерлік қоғамның табысының есебіне жатқызу жолымен акционерлерді акцияны төлеуден босатуға жол берілмейді.

Шаруашылықтың ұйымдық-құқықтық нысанына қарай құрылтайшыларының материалды құндылықтай қосқан үлестерін, біріктірген мүліктерін аудитор қабылдау, өткізу актілері, накладнойлар, төлемді табыстау, кассалық кіріс ордерлері және басқа да құжаттарындағы мәліметтері бойынша кұрылтайшыларының жарналарының (үлестерінің) уақтылы дер кезінде толық кіріске алынғандығын тексереді.

Субъект жарғылық капиталға үлес ретінде жылжымайтын мүліктерді (ғимараттар, құрылғылдар ж.т.б.), жабдықтарды, жерді, суды, басқа да табиғи ресурстарын пайдалану құқығын, басқа да материалды құндылықтарды және мүліктік құқықтарды, оның ішінде материалдық емес активтерді (патент, лицензия, «ноу-хау» ж.т.б.) біріккен кәсіпкерлік қызмет жүргізуге қатысушы мемлекеттің валютасында немесе еркін айналымдағы валютадағы ақша қаражаттарды енгізуі мүмкін.

Аудитор шаруашылықтың капиталына нақты келіп түскен қүрылтайшыларының ақша қаражаттарының есеп айырысу шотына немесе кассаға кіріске алынған күнін, негізгі құралдар, материалды емес активтерді қабылдау-өткізу актілеріндегі немесе нысандардың шаруашылыққа келіп түскенін растайтын басқа да құжаттарының жасалған күнімен салыстырып мынандай меселелерді:

- жарғылық капиталға заңды құжаттарында белгіленген мөлшерде шаруашылық тіркелгенге дейін құрылтайшыларының бәрінің қосқан үлестерін;

- жарғылық капиталдың құрылтайшыларының құжаттарына және заң актілерінің талабына сәйкес қалыптасқанын;

- жарғылык капиталға құрылтайшыларының қосқан үлестерінің қандай түрде жасалғандығын;

- мүліктердің жарғылық капиталға үлес ретінде емес, тек қана пайдалануға берген қатысушыларының үлестерінің көлемінің қалай анықталғандығын;

- құрылтайшыларының үлестерін ақшалай бағалау тәртіптерін, бағалаудың қандай жолдармен жүзеге асырылғандығын анықтауға тиісті.

Әсіресе, жарғылық капиталдың дұрыс қалыптасуына тікелей байланысты бастапқы құжаттарының дұрыс толтырылуына және кұрылтайшыларының қосқан материалды емес активтерінің және құнды қағаздарының бағалануына ерекше назар аударуды талап етеді. Жарғылық капиталға салынған материалды емес активтерді тәуелсіз аудит жүргізудің нәтижесінде немесе тараптарының келісімі бойынша (келісім бағасы, қүны) бағаланғандығын анықтау қажет. Аудит жүргізудің нәтижесінде бағаланған жағдайда бағалаушының куәлігі бар маманның қатыстырылғаңдығына, бағалаудың қалай және қандай бағалау әдістерінің қолданылғандығына, әсіресе интеллектуалды меншіктің қалай бағаланғандығына назар аудару қажет.

Кейбір жағдайларда интеллектуалды меншікті құрылтайшыларының бәрімен келісіп жатпай-ақ, оның нақты құнынан көптеген есеге жоғары бағалануы мүмкін.

Бұндай жағдайда заң актілеріндегі материалдық емес активтерге қойылатын меншік иесіне алшақтату мүмкіндігі, сатып алу, сату құралы болуы, тауар үлгісінде нақты бағасының, құнының болуы және табыс әкелуі сияқты талаптардан туындайды.

Құнды қағаздардың құны нарықтық сұраныстағы олардың құнынан немесе осындай құнды қағаздардың бағасынан жоғары бағаланбауға тиісті.

Жоғарыда аталған меншік нысандарында шетелдік қатысушылармен бірігіп ашылған шаруашылықтарды аудиторлық, тексеруді олардың құрылтайшыларының жарғылық капиталға қосқан үлестерінің толық және дер кезінде салынғандығын тексеруден бастаудың маңызы зор. Өйткені кейбір шетелдік құрылтайшылар жарғылық қапиталға атаған өз бөлігін салудан сақтап, уақытын созатын жағдайлар тәжірибеде жиі кездеседі.

Бұндай жағдайда біріккен шаруашылықты Қазақстан Республикасының Үкіметі аяқталмаған деп тануы мүмкін екендігін құрылтайшыларына ескерту қажет.

Біріккен субъектілердің жарғылық капиталына қазақстандық құрылтайшыларының қосқан үлестері шетелдік құрылтайшылармен келісім-шартта қаралып, шаруашылықтың жарғысында көрсетіліп, әлемдік нарықтық баға ескеріліп, келісім бағасы бойынша ұлттық және шетелдік валютада бағаланады. Біріккен шаруашылық құру туралы шартқа қол қойылған жұлдызындағы Қазақстан Республикасының Ұлттық банкісінің белгілеген валюталық курсы бойынша анықталады.

Акционерлік коғамдардың жарғылық капиталының қалыптасу ерекшелігі аудитордың акциялардың уақтылы дер кезінде төленгендігін және олардың қозғалысы бойынша операцияларының заңдылығына ұқыпты және мүқият тексеруді талап етеді.

Акционерлік қоғамның акционерлерінің арнайы тізімдемеде тіркелетіні белгілі.

Аналитикалық есеп айырысу жарғылық капиталға қарыз сомасы, оның сөндіру жұлдызы, қарызын өтеуге салынған активтерінің сомасы көрсетіліп, олардың әрқайсысымен карточкаларында немесе ведомостарда жүргізіледі. Аналитикалық есепті жүргізу үшін құрылтайшыларының құжаттары, негізгі құралдарды және материалды емес активтерді қабылдау-өткізу актілері, төлемді табыстау, кассалық кіріс ордерлері ж.б. негіз болып табылады.

Тізімдемедегі акционерлердің мәліметтерімен 5110 «Төленбеген капитал» шоты бойынша есептік мәліметтерді салыстыра отырып акцияларды төлеудің дер кезділігін және олардың қозғалысы бойынша операциялардың заңдылығын бақылап отыру қажет. Ашық үлгідегі акционерлік қоғамда акциялар басқа акционерлерінің келісімінсіз қолдан қолға өтуі мүмкін. мұндай операциялар акционерлерге қатысты болғандықтан, тізімдемеге міндетті түрде өзгеріс енгізілуі керек. Жабық үлгідегі акционерлік қоғамда, жарғыда басқаша қаралмаған жағдайда қоғамның акциялары, сол қоғамның ішінде акционерлердің көпшілігі келіскенде ғана қолдан қолға өтуі мүмкін. Жарғылық капиталды тексерген кезде аудитор 5010 «Артықшылығы бар акциялар» және 5020 «Қарапайым акциялар» шоттары бойынша 5110 «Төленбеген капитал» шоты бойынша құрылтайшыларының мойнындағы жарғылық капиталға үлесі бойынша және акционерлерінің жазылған акцияларын төлеу бойынша қарыз сомасын көрсететін сомасымен салыстыруы қажет.

Аудитор жарғылық капиталға жарияланған жарнасын, көрсететін құжаттарына сілтеме жасап, нақты салынғанын көрсетіп, кесте жасауға міндетті.

Бір құрылтайшының жарғылық капиталға жарнасының ең жоғарғы үлесі 35% жоғары дауысқа ие болуына жол беруге болмайды. Бірақ бұл талаптың еншілес және жекешелендірілетін шаруашылықтарға қатысы жоқ. Олардың бақылау пакет акциялары (50% қосу бір акция) басшы фирманың немесе Мемлекетік мүліктік комитеттің иелігінде.

Жарғылық капиталдың аудитінің маңызды іс-өрекеті жарғылық капиталға енгізілген езгерістің негізділігін және оларды құрылтайшыларының құжаттарына дер кезінде енгізілуін тексеру болып табылады.

Жарғылық капиталдың ерекшелігі - шаруашылықтың басқа мүліктік көздеріне қарағанда тұрақты шама болып саналады. Бұл жарғылық капиталдың көлемін арттыру немесе кеміту тек қана шаруашылықтың қызметінің қорытындысының нәтижесіне қарап және құрылтайшыларының құжаттарына сәйкес өзгерістерді енгізгеннен кейін жүргізілуі мүмкін болады. Ол қажет болған жағдайда, жаңа құрылтайшыларды қабылдаудың нәтижесінде, құрылтайшыларының қосымша үлестерімен (акционерлік қоғамнан басқа) толықтырылуы мүмкін болса, ал құрылтайшылары шаруашылықтың құрамынан шыққан жағдайда, керісінше, кемуі мүмкін.

Акционерлік қоғамға акционерлерінің жалпы жиналысының шешімі бойынша жарғылық қорды акциялардың номиналдық құнын жоғарылату немесе қосымша акция шығару және онын номиналды құнын жоғарылатуға рүқсат етілмейді.

Жарғылық капиталды ұлғайту туралы шешім акционерлердің жалпы жиналысында олардың жалпы саны 2/3 дауысынан жоғары дауыспен қабылданады. Жабық қоғамның құрылтайшыларының құжатында жарғылық капиталды ұлғайту туралы шешімін кабылдаудың басқа тәртібі қаралуы мүмкін.

Күшіндегі заң актілерінде сәйкес акционерлік қоғам акционерлерінің жалпы жиналысының шешіміне байланысты, жарғылық капиталды акциялардың номиналдық құнын төмендету жолымен немесе акционерлерінің сатып алып жойып жіберу жолымен жарғылық капиталды азайтуға болады. Қоғамның жарғылық капиталын акциялардың бөлігін сатып алу жолымен сендіру арқылы кемітуге, егер мұндай мүмкіндік қоғамның жарғысында қаралған жағдайда ғана, рүқсат етіледі. Акционерлік қоғамның жарғылық капиталын кеміту туралы шешім, жарғылық капиталды ұлғайту сияқты тәртіппен қабылданады.

Жарғылық капиталға тексеру жүргізудің сапасын арттыру үшін аудитордың субъектінің жарғылық капиталына жарна ретінде салынбаған мүліктерге және басқа да мүліктік қүқықтарға түгелдеу жүргізуді ұйымдастырғаны тиімді.

Өйткені жарғылық капиталға жарна ретінде мерзімі өтіп жарамсызданған негізгі құралдар және өндіріс қорлары қатарына жататын мүліктер немесе басқа да мүліктік құқықтың қатарындағы әлдеқашан пайдалы қызмет ету мерзімі өтіп кеткен интеллектуалды меншіктің салынған фактілері практикада кездесіп қалатын жағдайлары болады.

Аудитті аяқтаудың іс-әрекеттері жарғылық капиталдың есебінде күшіндегі заң актілерімен салыстырғанда анықталған ауытқуларға қорытынды жасап, оларды жою бойынша негізгі ұсыныстар жасау болып табылады. Егер аудитор анықтаған кемшіліктер онша елеулі емес, мемлекетке, меншік иелеріне және несие берушілерге ешқандай зиян келтірмейді деп санаса, онда ол қанағаттанарлық оң қорытынды беруіне қүқы бар (аудиторлық бағдарламаға сәйкес басқада есеп нысандарын тексерудің нәтижесіне байланысты). Егер аудитор құрылтайшыларының құжаттарынан, сондай-ақ шаруашылықтың заңды қызмет істеп тұрғанына күмән келтіретін немесе мемлекетке, меншік иелеріне (акционерлеріне) және несие берушілеріне зиян келтіретін жарғылық капиталдың есебінде елеулі кемшіліктерге жол берілсе, онда ол шаруашылық жүргізуші шаруашылықтың әкімшілігіне анықталған кемшіліктерді жоюға уақыт беруге тиісті.

Резервтік капитал (қор) күшіндегі заң актілерінің баптарына сәйкес және құрылтайшыларының құжаттарында қаралған тармаққа сәйкес шаруашылықтың күтпеген шығындарын (зиянды) жабу үшін, сондай-ақ есепті жылдың табысы жетпеген жағдайда инвесторлардың табысын төлеу үшін құрылады. Бір сөзбен айтқанда, резервтік капитал дегеніміз шаруашылықтың сақтандыру капиталы. Резервтік капиталға бөлінбеген қаржылар шаруашылықтың тұрақты жұмыс істеуінің және үшінші тұлғаның мүддесін қорғаудың кепілдігі болып саналады. Осылай құралған қаржы көзі шаруашылықтың үшінші тұлғаның алдындағы міндеттемесін орындайтындығына олардың сенімін арттырады.

Резервтік капиталды құру міндетті және ерікті сипатта болуы мүмкін. Бірінші жағдайда, ол Қазақстан Республикасының Заң актілерінде қаралған баптарға сәйкес құрылса, ал екіншісінде - шаруашылықтың құрылтайшыларының жүргізіп отырған саясатына сәйкес құрылады. 1996 жылғы 12 қарашада №2 Қазақстан Республикасының бухгалтерлік есеп жөніндегі ұлттық комиссиясының қаулысымен бекітілген қаржылық қорытынды есепті дайындау және тапсыру үшін тұжырымдық негіздемеде резервті құру шаруашылықты және несие берушілерін зиян шегудің салдарынан қосымша қорғау үшін жарғысында немесе заңда қаралады деп атап көрсетілген.

Егер құрылтайшыларының құжаттарында резервтік қор құру қаралмаса, онда шаруашылыққа өз еркімен қор құруына рұқсат етілмейді.

Акционерлік қоғам және басқа да ұйымдық құқықтық нысанда құрылған субъектілерге Қазақстан Республикасының заң актілеріне сәйкес міндетті түрде резервтік қор құру қаралса, резервтік капитал бабы бойынша құрылтайшыларының құжаттарында жарияланған жарғылық капиталдың кемінде 15% мөлшерінде резервтік капиталға бөлініп жинақталған сомасын көрсетеді. Резервтік капитал қоғам мемлекеттік тіркеуден өткізілген кезден бастап екі жылдың ішінде қалыптастырылуға тиіс. Қоғамның резервтік капиталы қоғамның таза табысынан жыл сайын қаржы бөлу жолымен қалыптастырылады. Жыл сайын бөлінетін қаржының мөлшерін қоғам акционерлерінің жалпы жиналысы белгілейді.

Тұтынушыларға құрылған резервтік қор және оның көлемі туралы ақпарат маңызды болғандықтан, аудитор құрылтайшыларының /акционерлерінің/ оған табысты бағыттау және оның мелшері туралы кабылданған шешімді, сондай-ақ резервтік капиталдың есебінен шаруашылықтың шеккен зиянын шығысқа шығарып жабудың негізділігін анықтауға тиісті. Аудитор тексеру барысында мынандай мәселелерге назар аударып:

- резервтік капиталды құру тәртіптерінің сақталғандығын;

- резервтік капиталдың жарғылық капиталмен салыстырғанда мөлшерінің сақталғандығын;

- резервтік капиталдың есебінен жабылған шығындардың заңдылығын;

- резервтік капиталдың есебінен төленген дивиденттерді және олардың құрылтайшыларының құжаттарында қаралғандығын;

- резервтік капитапдың баланстағы көрсеткішінің Бас кітаптағы, есеп регистрларындағы, машина жазбалардағы мәліметтеріне сәйкестігін;

- резервтік капиталды тиімді пайдаланудың резервтерінің құрастыру бойынша ұсыныстар жасауға тиісті.

Меншіктік капиталдың негізін құраушылардың бірі бөлінбеген табыс (жабылмаған зиян) болып табылады.

Қорытындысында, аудитор бөлінбеген табыстың шамасын бағалауы қажет. Осы көрсеткіштің қозғалысын көру және оның өзгеру бағытын анықтау үшін оны алдағы есепті кезеңдерімен салыстыра жүргізу жолымен анықтайды.

*Негізгі әдебиеттер*

1. Аудиторлық қызмет туралы. Қазақстан Республикасының Заңы 20 қараша 1998 жыл № 304 - 1.
2. Бухгалтерлік есеп пен қаржылық есеп беру туралы ҚР Заңы. 28 қантар 2007 жыл № 234.
3. Аудиттің халықаралық стандарттары.
4. Нурсеитов Э. О. Аудит : краткое руководство. - Алматы : LEM, 2015. - 236 с.
5. Сагинов Н.А., Шакирова Г.А., Бердіходжаева М.С. Аудит. Карағанды: Қазақстан-Ресей университеті баспасы, 2012. -200 б.
6. Суйц В. П., Ситникова В. А.. Аудит - 3-е изд., стер. - М. : КноРус, 2012. - 168 с.
7. Абленов Д. О. Профессиональный аудит: теория и практика: учебник. - Алматы: Экономика , 2015. - 876 с.

*Қосымша әдебиеттер*

1. Абленов, Д. О. Аудит: оқулық / Д. О. Абленов, Д. Д. Смағұлова, А. Д. Абленова. - Алматы : Экономика баспасы, 2013. - 491 б
2. Дюсембаев, К. Ш. Теория аудита: учебник / К. Ш. Дюсембаев. - Алматы : Экономика , 2013. - 860 с.

*Интернет көздері*

1. <http://Kodeks.kz/2013/>
2. [www.balans.kz](http://www.balans.kz)
3. http://adilet.zan.kz/

**Тақырып 7. Аудиттегі талдау**

1. Аудиттегі талдаудың орны мен ролі
2. Талдаудың мақсаттары мен әдістері

**1.** Аудит тәжірибесінің дамуында кәсіпорынның әртүрлі серіктес топтарының мүдделерін бөлудің үлкен мәні бар: кәсіпорынның әкімшілігінің мүдделері және меншік иелерінің, акционерлердің, инвесторлардың мүдделері.

Меншік иесі (инвестор) жағынан аудиторлық тексерістің маңыздылығы тек кәсіпорынның қаржылық нәтижелерінің шынайылығы мен есептік саясатының қолданыстағы заңдылыққа сәйкестігі туралы ақпаратты алуда ғана емес, инвестицияларды басқару бойынша негізделген шешім қабылдау үшін келесі аналитикалық ақпаратқа иеленуде:

* кәсіпорынның динамикасы (өсуі, тұрақтылығы, құлдырауы);
* кәсіпорын капиталының құрылымы;
* кәсіпорынның кәсіпкерліктің берілген саласының басқа кәсіпорындарының арасындағы орны.

Орындаушы әкімшілік аудитті өткізу нәтижесінде коммерциялық әрекет тиімділігінің өсу резервтерін, кіріс өсуінің факторларын, жоғалтуларды қысқартуын анықтау керек. Аудиттің құрамды бөлігі ретіндегі қаржылық талдау осы және басқа да сұрақтарға жауап береді. Қабылданатын шешімдерінің сапасы толығымен аналитикалық негіздеулер сапасына байланысты екендігін толық сенімділікпен айтуға болады.

Осылайша, аудиттің аналитикалық бағытының күшеюі клиенттерге қаржылық талдауды жүргізу бойынша көрсетілетін қызметтердің санының ұлғаюынан ғана емес, басқа аудиторлық қызметтерді көрсетуде, ең алдымен қаржылық есептіліктің аудитін жүргізуде аналитикалық процедуралардың ролінің ұлғаюынан айқындалады.

Аудит дамуының эволюциясы аудиторлық ұйымдардың әрекетіндегі аналитикалық қызметтердің үлес салмағының тұрақты ұлғаюы қарқынында айқындалады, бұл жалпы аудит сапасын жоғарылатады. Қазіргі уақытта аудиттің маңызды міндеті – кәсіпорынның мамандарына бухгалтерлік есеп пен қаржылық есептілікті жүргізуді жақсартуда, басқарушылық шешімдерді қабылдауда экономикалық негізделуін жоғарылатуда көмек көрсету. Аудитор есептегі жеке қателер мен қасақана бұзушылықтарды анықтауға ғана емес, талдаушы көзқарасымен есептегі жүйелі қателіктерді табуға ұмтылу керек.

Аудиттегі қаржылық талдау қойылған міндетке байланысты аудиторлық дәлелдемелерді алу құралы және аудитпен қатар жүретін қызмет түрі болып табылады.

**2.** Нарықтық қатынастары жағдайында кәсіпорынның қаржылық жағдайын талдаудың маңызы өте зор. Бұл кәсіпорындардың тәуелсіздікке ие болуымен, сондай-ақ олардың меншік иелері, жұмысшылар, коммерциялық серіктестер және де басқа контрагенттер алдында өзінің өндірістік-кәсіпкерлік қызметінің нәтижелері үшін толық жауапкершілікте болуымен байланысты.

Нарықтық экономика жағдайында жұмыс істеуші кәсіпорындардың қаржылық жағдайын талдаудың басты мақсаты (міндеті) келесілер болып табылады:

* қаржылық жағдайға баға беру және оның есеп беру мерзіміндегі өзгерісі;
* активтер мен олардың қалыптасу көздері арасындағы сәйкестікті, оларды таратудағы рационалды және пайдаланудағы тиімділікті зерттеу;
* айналым капиталының, көлемін, оның өсуін (кемуін) және қысқа мерзімді міндеттемелермен арақатынасын анықтау;
* қаржы-есептік және несие ережесін сақтау;
* кәсіпорын активтері және оның міндеттемелерінің құрылымын зерттеу;
* қысқа мерзімді активтердің айналымдылық есебі, оның ішінде дебиторлық борыш және қорлар есебі;
* баланстың өтімділігін, кәсіпорынның қаржылық тұрақтылығының және төлеу қабілеттілігінің абсолюттік және салыстырмалы көрсеткіштерін анықтау;
* кәсіпорын табыстылығын бағалау; кәсіпорын табысының салыстырмалы көрсеткіштерін, сондай-ақ олардың деңгейінің өзгеруіне әсер етуші факторларды есептеп шығару;
* кәсіпорынның іскерлік белсенділігін анықтау;
* кәсіпорынның қаржылық жағдайының тұрақтылығын ұзақ және қысқа мерзімді болжау, яғни оның қаржылық стратегиясын анықтау.

Қаржылық жағдайды талдау кәсіпорынның шаруашылық қызметін талдаудың қорытындылаушы кезеңі болып табылады.

Қаржылық талдаудың тәжірибесі қаржылық есепті оқудың негізгі ережелерін қалыптастырды. Олардың ішінен алты негізгі әдісті бөліп қарастыруға болады:

- көлденең талдау;

- тікелей талдау;

-трендтік талдау;

- салыстырмалы талдау;

- факторлық талдау;

- қаржылық коэффициенттер әдісі.

Көлденең (уақытша) талдау - есеп берудің әрбір позициясын өткен кезеңмен салыстыру. Ол өткенкезеңдегімен салыстырғандағы бухгалтерлік есептің түрлі баптарының абсолюттік және салыстырмалы ауытқуларын анықтауға мүмкіндік береді.

Тікелей талдау - әрбір есеп позициясының жалпы нәтижеге тигізетін әсерін айқындай отырып, қорытынды қаржылық көрсеткіштердің құрылымын анықтау. Ол жалпы баланс немесе оның бөлімдері бойынша қорытынды көрсеткіштегі жеке баптардың үлес салмағын анықтауға мүмкіндік береді. Мысалы, ұзақ және қысқа мерзімді активтердің кәсіпорын мүлкінің жалпы құнындағы, яғни баланс валютасындағы үлес салмағы және тағы басқалар.

Тікелей және көлденең талдаулар бірін-бірі толықтырып отырады. Сондықтан да есептік бухгалтерлік үлгі құрылымы секілді оның жеке көрсеткіштерінің динамикасын да сипаттайтын кестелерді жиі жасайды.

Трендтік талдау барлық көрсеткіштер 100% деп алынатын базистік жыл деңгейінен, бірқатар жылдар көрсеткіштерінің салыстырмалы ауытқуын есептеуге негізделеді. Басқаша айтқанда, трендтік талдау әрбір есеп позициясын бір қатар өткен кезеңдермен салыстыруды және трендті, яғни жеке кезеңдердің дербес ерекшеліктері мен кездейсоқ әсерлерінен тазартылған көрсеткіш динамикасының негізгі тенденциясын анықтауды көрсетеді. Трендтің көмегімен болашақтағы көрсеткіштердің мүмкін болатын маңызы қалыптасады, ал одан кейін перспективті, болжамдық талдау жүргізіледі.

Қаржылық талдаудың нарықтық экономика жағ-дайындағы көбірек таралған әдісі әр түрлі қаржылық коэффициенттерді пайдалану болып табылады.

Коэффициенттер салыстырмалы шамалар болып табылады, оларды есептеу кезінде шамалардың біреуін бірлік ретінде алып, ал екіншісін бірлікке қатынасы ретінде көрсетеді. Қаржылық коэффициентерді есептеу баланстың жеке баптарының арасында болатын өзара байланыстарға негізделген. Олар кәсіпорынның қаржылык жағдайын кезекті факторлық талдау үшін алғашқы база болып табылады және де олар талдау нәтижесінде талдау жүргізушіге жасырын құбылыстарды ашуға мүмкіндік беретін екі шаманың арасындағы өзара математикалық қатынастарды көрсетеді.

Шешімдер қабылдау үшін сәйкес коэффициенттерді талдаудың пайдалылығы оларды дұрыс түсіндіруге байланысты болады. Бұл - қатынастарды талдаудың ең қиын аспектісі, себебі ол осы қатынастардың қалып-тасуының ішкі және сыртқы факторларын білуді талап етеді, мысалы, саладағы жалпы экономикалық жағдайлар, кәсіпорын басшылығының саясаты және басқалар. Қатынастарды үлкен байыптылықпен талдау қажет, өйткені тек бір ғана фактор алымына да, бөліміне де әсер етуі мүмкін. Негізінен қатынас деңгейі өткен кезеңдегі, теориялық дәлелденген салалық қатынаспен салыстырылады. Қатынасты талдау болашаққа бейімделуі тиіс.

Қатынасты талдаудың ролін асыра бағалаудың да қажеті жоқ, себебі олардың әмбебап мәні болмайды және диагностика үшін индикатор болып табылмайды. Әлдеқайда тереңдетілген талдау, қатынас негізінде жасалған шешімдерді әрқашан қолдай бермейді, себебі олардың деңгейіне келесілер әсер етеді, жекелеген кәсіпорындардың ерекшіліктері орташа салалық мәлімет-тер. Сондай-ақ, өткен жылдардағы нақты қол жеткізілген деңгейдің қолайсыз болуы немесе оның сол өткен жылдар жағдайы үшін қолайлы болып, бірақ қазіргі және болашақтағы жағдайлар талаптарына сәйкес келмеуі әсер етеді.

Қаржылық талдауды салыстырмалы көрсеткіштер негізінде жүргізудің шетелдік тәжірибесін механикалық түрде көшіріп алу, көп жағдайда тиімсіз, себебі бұл жағдайда біздің кәсіпорындардың өз ерекшеліктеріне назар аударылмайды. Нәтижесінде бір көрсеткіштердің мүмкін болатын маңызы туралы берілген кеңестеркейбір кезде расталмайды. Дегенмен, қаржылық жағдайды талдау барысында салыстырмалы көрсеткіштерді зерттеу қажет болады, себебі ол болып жатқан жағдайларды түсінуге және де оларды тек ағымдағы мезетте ғана емес, сонымен қатар болашақта да дұрыс бағалауға мүмкіндік береді. Әлдеқайда кең таралған жзне зерттелген көрсеткіштерге мыналар жатады: өтім-ділік, қаржылық тұрақтылық, табыстылық және іскерлік белсенділік.

Салыстырмалы (кеңістіктік) талдау - бұл фирмалардың, еншілес фирмалардың, бөлімшелердің және цехтардың жекелеген көрсеткіштері бойынша есебінің құрама көрсеткіштерін шаруашылық ішіндегі талдау, сондай-ақ берілген фирманың көрсеткіштерін орташа салалық және орташа жалпы экономикалық мәліметтері бар бәсекелес фирмалардың көрсеткіштерімен салыстыр-ғандағы шаруашылық аралық талдау болып тыбалады.

Факторлық талдау - бұл жекелеген факторлардың (себептердің) қорытынды көрсеткішке тигізетін әсерін зерттеудің детерминдік (анықтау) немесе реттелмеген тәсілдері көмегімен талдау. Сонымен қатар факторлық талдау қорытынды көрсеткіштерді оның құрамдас бөліктеріне жіктегенде - тура, ал оның жеке элементтерін жалпы қорытынды көрсеткішке біріктіргенде ол -кері (синтез) болуы мүмкін.

Жоғарыда көрсетілген әдістермен қатар, қаржылық жағдайды талдауда экономикалық (элиминирлеу, баланс-тық үйлесу және тағы басқа), сондай-ақ экономикалық және математикалық статистиканың (топтау, орташа және салыстырмалы шама, графиктік және индекстік әдістер, корреляция, регрессия және тағы басқа) дәстүрлі тәсілдері қолданылады. Белгілі бір экономикалық ғылым шегінде жасалған түрлі әдістер мен тәсілдерді іскерлікпен пайдалану кәсіпорынның қаржылық жағдайына терең талдау жасауға және шаруашылық субьектісінің қаржылық тұрақтылығын нығайтуға, жағдайын жақсартуға байланысты ұсыныстарды дайындауға мүмкіндік береді.

*Негізгі әдебиеттер*

1. Аудиторлық қызмет туралы. Қазақстан Республикасының Заңы 20 қараша 1998 жыл № 304 - 1.
2. Бухгалтерлік есеп пен қаржылық есеп беру туралы ҚР Заңы. 28 қантар 2007 жыл № 234.
3. Аудиттің халықаралық стандарттары.
4. Нурсеитов Э. О. Аудит : краткое руководство. - Алматы : LEM, 2015. - 236 с.
5. Сагинов Н.А., Шакирова Г.А., Бердіходжаева М.С. Аудит. Карағанды: Қазақстан-Ресей университеті баспасы, 2012. -200 б.
6. Суйц В. П., Ситникова В. А.. Аудит - 3-е изд., стер. - М. : КноРус, 2012. - 168 с.
7. Абленов Д. О. Профессиональный аудит: теория и практика: учебник. - Алматы: Экономика , 2015. - 876 с.

*Қосымша әдебиеттер*

1. Абленов, Д. О. Аудит: оқулық / Д. О. Абленов, Д. Д. Смағұлова, А. Д. Абленова. - Алматы : Экономика баспасы, 2013. - 491 б
2. Дюсембаев, К. Ш. Теория аудита: учебник / К. Ш. Дюсембаев. - Алматы : Экономика , 2013. - 860 с.

*Интернет көздері*

1. <http://Kodeks.kz/2013/>
2. [www.balans.kz](http://www.balans.kz)
3. http://adilet.zan.kz/

**Тақырып 8.Аудиттің қорытынды кезеңі**

1. Аудиттің қорытынды кезеңі
2. Кейінгі оқиғаларға шолу
3. Аудит нәтижелерін бағалау

1. Аудиттің алдыңғы кезеңдері сияқты қорытынды кезеңнің де мәні үлкен. Бұл кезеңде аудитор тексеріс кезінде барлық алынған ақпаратты жалпылау негізінде экономикалық субъектінің бухгалтерлік есеп беруінің шынайылығы туралы өз ойын қалыптастыру керек, бұл ойды құжатқа рәсімдеп, экономикалық субъектіге қорытынды құжаттар – «Аудитті жүргізу нәтижелері бойынша экономикалық субъект басшылығына аудитордың жазбаша ақпараты» және «Қаржылық есеп беру туралы аудиторлық қорытынды» түрінде беру қажет.

Аудиттің мақсаты экономикалық субъектінің қаржылық есеп беруінің шынайылығын растау болып табылғандықтан, аудиторлық қорытынды, экономикалық субъектінің басшысына аудитордың жазбаша ақпараты және аудиторлық файл аудиторлық ұйымның (аудитордың) ойының негізделгендігі мен объективтілігін растайтындай дайындалу керек.

Аудиттің бұл кезеңінде берілетін қорытындылар топ жұмысының нәтижелерін беруде шешуші болып табылады. Қолданылатын процедуралар істі жүргізумен және қаржылық есеп берулермен ассоциацияланатын аудиторлық тәуекелді бағалауды көрсету керек. Ең алдымен аудиттің соңғы кезеңінде жүргізілетін процедуралар содан кейін заңгерлердің хаттары мен клиенттердің ұсыныс хаттарының мысалдары және талқылау болады. Содан кейін аудитті жүргізу нәтижелері бойынша қорытынды шығару мен бағалаудың, сонымен қатар осы соңғы кезеңде жүзеге асатын екі тексеріс қызметтерін қарастырудың маңызды процесі – жұмыс құжаттарын және қаржылық есеп берулерді қарастыру болады.

Қазақстан Республикасының аудиторлық әрекет туралы заңына сәйкес жүргізілген аудит нәтижелері бойынша аудиторлық есеп беру жасалады, ол аудит стандарттарына сәйкес болуы керек. Аудиторлық есеп беру заңға сәйкес аудит жүргізуге міндетті аудитталатын субъектілердің қаржылық есеп берулерінің бөлінбес бөлігі болып табылады. Жеке кәсіпкер болып табылатын аудитормен жасалған аудиторлық есеп беруге ол қол қойып, жеке мөрімен растауы керек. Аудиторлық есеп беруде сонымен қатар аудитор лицензиясының нөмірі және берілген күні көрсетіледі. Аудиторлық ұйымның аудиторлық есеп беруіне орындаушы-аудитор қол қояды, жеке мөрімен расталады, аудиторлық ұйым басқарушысымен бекітіледі және оның мөрімен расталады. Оны тапсырушығы аудит шартында белгіленген мерзімнен кешіктірмей өткізуі қажет. Ол арнайы құжат «қабылдап алу-өткізу актісі» арқылы орындалады.

Аудиторлық тексерістің қорытынды сатысында келесі шаралар орындалады:

* тексеріс нәтижелері жүйеленеді;
* тексеріс нәтижелері талданады;
* аудиторлық қорытынды жасалады.

Тексеріс нәтижелерін жүйелеуде алынған барлық нәтижелер белгілі бір кезектілікке келтіріледі. Тексеріс мақсатына байланысты алынған мәліметтерді нақты жүйелеу керек. Мұндай жүйелеуді әдетте аудитор тобының жетекшісі жүргізеді. Мәліметтер тексерілетін тақырыптардың бөлімдері бойынша, ал тақырып ішінде – аналитикалық және басқа да белгілері бойынша жүйеленеді. Мүмкіндігінше ең мәнді деген ескертулер көрсетіледі: шоттардағы қате жазулар, салықтық заңдылықты бұзу, шоттарда жазулардың болмауы және басқалары.

Тексеріс нәтижелерін талдау алынған мәліметтер негізінде жүргізіледі және бірнеше мақсатта болады:

* клиентпен қабылданған есептік саясатты жалпы талдау;
* жеке бөлімдер мен шоттар бойынша есепті жүргізу дұрыстығы;
* салықтық заңдылықты сақтау;
* клиенттің қаржылық жағдайын талдау.

Негізінде аудит есеп беруінің мазмұны мен түрі арнайы қағидаларға сәйкес болуы қажет. Олар:

* есеп берудің тақырыбы болуы қажет, себебі әрбір есеп беру басқа есеп беруден өзгеше бөлектеніп байқалатын болуы қажет;
* аудит есеп беруінде аудит көлемі, мақсаты, ондағы мәліметтің шектелуі анықталуы қажет;
* аудиттің есеп беруі басылымға шығатын болса, онда оған қоса сол есепке негіз болған қаржылықты анықтаушы құжаттар да басылымға бірге шығуы қажет;
* аудит есеп беруінде барлық тексерілген қаржылықты анықтайтын құжаттар түгелдей көрсетілуі қажет;
* есеп беруде аудитке құқылық негіз болатын заң құжаттары, нормативтік құжаттар көрсетілуі қажет;
* есеп берудің мазмұнында тұтынушылар үшін қажет мәліметтер бухгалтерлік және аудиторлық стандарттар талабына сай, тексеру әдістемесін дұрыс қолданғаны анықталған болуы қажет;
* есеп берудің мазмұнында келтірілген анықтамалар, түсініктер өте тиянақты, түсінікті, күдіксіз, анық болуы қажет.

Осы қағидаларға негізделе отырып, аудит қорытындысының негізгі элементтері келтіріліп, оның мазмұны мен жүйесі анықталған.

Аудиторлық есеп беру 3 бөлімнен тұрады**:**

1. Кіріспе.
2. Талдау.
3. Қорытынды.

Аудиторлыққорытынды - кәсіпорынныңқаржылықесепберуініңшынайылығы мен объективтілігініңтәуелсізкуәсіболыптабылатын, барлықпайдаланушыларғажетік, ашықақпарат.

Аудиторлық қорытынды төмендегідей ретпен орналасатын негізгі элементтерден тұрады:

1) тақырып;

2) адресат;

3) кіріспе:

а) аудитке тартылған қаржылық есептер тізімі;

б) субъект басшысы мен аудитордың жауапкершілігі жайындағы тұжырымдар;

4) негізгі бөлім (аудиттің көлемі мен сипатын суреттеу):

а) аудит ережелеріне (стандарт), ал егер тиісті ережелер (стандарт) болмаған жағдайда - қалыптасқан тәжірибеге сілтеме жасау;

б) аудитор атқарған жұмыстың сипаттамасы;

5) қаржылық есеп жөнінде пікір білдіру;

6) аудиторлық қорытынды берілген күн;

7) аудитті жүргізген адамның аты-жөні мен мекен-тұрағы;

8) аудит жүргізген адамның қолы.

Аудитор қорытындысының негізгі бөлімінде аудитор тексеруінің жалпы көлемі, мазмұны келтіріліп, оның құқылық жағы Қазақстан стандартына сүйене отырып жүргізілетіндігі көрсетіледі. Осы аудит материалы қолданушылар, тұтынушылар үшін сенімді мәлімет болады.

Аудит қорытындысының негізгі бөлімінде келтірілген мәлімет қаржы есебінде жіберілген қате немесе кемшіліктер болу мүмкіндігін, аудит күдігі қандай мөлшерде зиянды болатынын қарастырады. Яғни, ол көрсеткіштерді мәлімет тұтынушылардың есіне салады. Одан кейін, аудит технологиясының барысы көрсетіледі:

а) тест арқылы талдау жасау. Қаржы есептерін құжаттар арқылы дәлелдеу, анықтау;

б) бухгалтерлік есеп принциптерін, оның қаржы есебін жасаудағы тиімділігін нақты, дәлелді түрде көрсету;

в) жалпы қаржы есебіне баға беру.

Аудит есебінің қорытынды бөлімінде аудит қорытындысын жасау қажет Оның негізгі мақсаты субъектінің қаржылық есебінің дұрыстығын, оның мемлекет заңына, нормативтік құжаттар талабына, бухгалтерлік және аудиторлық стандарт талабына сәйкес жасалғандығын көрсету. Қаржылық есеп туралы басқа нақты мәлімет қажет болған жағдайда аудитор оны жеке анықтамалар, сараптау қорытындылар арқлы көрсетеді. Аудит стандартының талабына сәйкес аудит қорытыныдысының түрі мен мазмұны бір жүйеге келтіріледі. Аудиторлық қорытынды түрі қаржылық есеп берудің шынайылығы мен объективтілігіне аудитордың сенімділік дәрежесіне байланысты.

Аудиторлық қорытындының келесі түрлері бар**:**

1. оң немесе күдіксіз сенімді аудиторлық қорытынды аудиторлық тексеру барысында ешқандай қате болмағанда, қаржылық есеп беру мүлтіксіз дұрыс болған жағдайда, бухгалтерлік есеп заңдылықпен, мемлекет бекіткен ереже – нұсқау талабына, бухгалтерлік – аудиторлық стандартқа сәйкес жүргізілген жағдайда ғана беріледі. Қорытындыда «қаржылық есеп беру объективті және шынайы көрсетлген» немесе «барлық мәнді аспектілер бойынша объективті көрсетілген» деген сөздер қооданылады;
2. шартты оң немесе күдікті – ескерту келтірілген қорытынды жасауға аудиторлық тексеріс барысында әртүрлі себептер кездесуіне байланысты болады. Мысалы, аудит шартының талабына сәйкес аудит объектісінің тұйықтылығына, шектелуіне байланысты, тапсырушы субъектісі бастығының өз тарапынан шектелген талап қоюна байланысты есеп саясатында келтірілген шешімдер талабына байланысты болуы мүмкін. Яғни аудитор қорытынды жасауға өз тарапынан сенімді болмаған. Сондықтан ол ескерту келтірілген қорытынды береді.Аудит масштабын шектеуге түгендеу барысына аудиторды қатыстырмай, түгендеу нәтижелерін ойын білдіру үшін қабылдауға мәжбүр етеін жағдайлар саналады. Бухгалтерлік есептің жеке объектілерінің әдістерін бұзу шартты ойға әкеледі;
3. терісаудиторлыққорытындысубъектініңқаржылықесебі, бухгалтерлікесебібухгалтерлікстандарттарғасәйкесжүргізілмеген, мемлекетзаңын, бухгалтерлікесепстандарттарынорындамағанжағдайдажасалады. Мысалы субъект бухгалтері негізгі құралдардың амортизациясын жасамады. Берліген жағдай негізгі құралдардың баланстық құнына; «Негізгі құралдардың тозуы» бабы бойынша қалдық сомасына; шығындар сомасына (кезең шығындары және дайын өнімнің өзіндік құны); субъектінің бөлінбеген табысының шамасына әсер етеді. Өндірістік кәсіпорындарда амортизация сомасын дайын өнімнің өзіндік құнына кіргізбеу жалпы жағдайға теріс әсер ететіндіктен аудитор теріс ой білдіреді.
4. аудиторлыққорытынды беруден бас тарту да аудит ауқымын шектеуден болады. Мұндай шектеуге тауарлық-материалдық қорлардың, дебиторлық және кредиторлық қарыздардың шынайылығын анықтауға кедергі жасайтын аудитталатын субъекті басшыларының әрекеті жатады. Оған мысалы келесілер жатады:
* басшылықтың аудитқа қатысты құжаттарды беруден бас тартуы;
* түгендеу жүргізу үшін аудиторды тауарлық-материалдық құндықытарды сақтайтын бөлмеге жібермеу;
* бухгалтерлік есеп регистрлерінің болмауы;
* дебиторлармен және кредторлармен, қаржылық инвестицияларды түгендеу үшін сенімді тұлғалармен қарсы тексеруді жүргізуді болдырмау (яғни тексеріс пен субъектден тыс түгендеу жүргізуге сенімхат беруден бас тарту);
* клиент басшылығына дер мезгілінде хабарланған аудитормен анықталған алаяқтық фактісін жою бойынша шараларды қабылдамау.

Барлық қорытындылылар берілген ойға қарамастан аудиторлық тексеріс ақталғандығын растайды және аудитор мен аудиторлық ұйым қызметтерін төлеу үшін негіз болуы керек.

Аудит қорытындысы негізінде құпиялық қағидасында ұсталатын құжат. Сондықтан аудиторлық қорытынды тек қана тапсырушының қолына тікелей тапсырылады. Тапсырушыға аудиторлық қорытындымен қатар аудит есеп беруі тапсырылады. Есеп беру өте тұжырымды, мәдениетті тілде жазылуы қажет.

Аудиторлық қорытындының түрі мен мазмұнының бірегейлігі оны пайдаланушылардың түсінігін жеңілдету жєне єдеттен тыс жағдаяттар пайда бола қалған жағдайда оларды тауып-анықтау үшін қажет.

Аудиторлық қорытындыда төмендегідей жағдайлар қамтылды деп көрсетілуі тиіс:

1) қаржылық есеп пен оның ашылуындағы көрсеткіштердің дєлелдері сынақ негізінде зерттелді;

2) қаржылық есепті даярлау барысында бухгалтерлік есептің негізгі принциптері қолданылды;

3) қаржылық есепті даярлау барысында басшылық тарапынан елеулі түрде субъективтік баға берілді жєне пікір білдірілді;

4) қаржылық есепке жалпы алғанда толық баға берілді.

Қорытындыда аудитор пікір білдіруге жеткілікті мөлшерде негіз болды деген дєйектеме орын алуы тиіс.

Аудитор өзінің есеп беруінде тапсырушының бухгалтерлік есеп беруінде, қаржылық есеп беруінде, тағы басқа экономикалық жұмыстарындағы кемшіліктерді, қателерді нақты анықтап көрсетеді. Ал соны түзету немесе бухгалтерлік стндарт талабына сәйкес етіп жөндеу субъектінің жұмысы. Аудитор ешқандай есеп беру жұмысын немесе басқалай экономикалық қызмет жасауға міндетті емес.

**2.** Аудитор қаржылық есептілікті жасағаннан кейін болатын операциялар мен оқиғаларға шолу үшін аудиттің «Кейінгі оқиғалар» халықаралық стандартына сәйкес жауапкершілікте болады, өйткені аудитталатын есеп берулерді бағалауға немесе ашуға болған оқиғаның әсер ету мүмкіндігін анықтау керек. Кейінгі оқиғаларды шолуға аудитордың жауапкершілігі, әдетте, қаржылық есеп беруді жасаудың басы мен аудиторлық есеп беру күнімен аяқталатын кезеңмен шектеледі. Аудиторлық есеп беру күні клиент кеңсесіндегі маңызды аудиторлық процедуралардың аяқталу сәтіне сәйкес келетіндіктен келесі оқиғаларға шолу келісім кезеңінің аяғына қарай аяқталу керек.

Келесі оқиғалар екі түрлі болады:

- қаржылық есептілікке тікелей әсер ететін және нақтылауды талап ететін оқиғалар;

- мұндай әсер етпейтін, бірақ қарастырылу тиісті оқиғалар.

Қаржылық есептілікке тікелей әсер ететін және нақтылауды талап ететін оқиғалар – бұл оқиғалар немесе әрекеттер әкімшілікке баланс күніне соңғы сальдоны бағалау туралы, ал аудиторларға осы сальдоларды тексергенде қосымша ақпарат береді.

Мысалы, дебиторлық қарыздар бар бола тұрып, дұрыс емес қаржылық саясаттан банкроттылық туралы жариялау; сот шешімі бойынша төленуге тиісті сома мен бухгалтерлік есеп мәліметтері бойынша соманың айырмашылығы; тиімді емес қаржылық салымдар және т.б.

Мұндай әсер етпейтін, бірақ қарастырылу тиісті оқиғалар – бұл түрдегі келесі оқиғалар баланс күніне болмаған, бірақ маңыздылығына қарай нақтыланусыз ашылуға тиісті жағдайлар туралы куәлік береді.

Мысалы, бағалы қағаздардың (уақытша күрделі салымдар тәртібінде немесе қайта сату үшін сатып алынған) нарықтық құнының төмендеуі; облигацияларды немесе бағалы қағаздарды шығару; табиғи апаттары және басқа да кездейсоқ жағдайлар нәтижесінде сақтандырылмаған тауарлық-материалдық қорларды жоғалту және т.б.

**3.** Аудитордың жұмыс нәтижелерін аудитті жүргізі тиімділігі жағынан бағалау қажетті. Бұл бағалау қорытындысы бойынша жасалған қорытынды кейіннен әрбір аудиторға жасалатын қызметтік аттестацияға қосылады.

Барлық қажетті процедураларды жүргізгеннен кейін аудитор аудит бағдарламасының барлық тармақтарының орындалу толықтығы мен сапасын бағалауды. Бұдан басқа, аудитор қаржылық есептілікте қажетті ақпараттың ашылуын қарастырады.

Аудиттің бұл сатысында «Субъект басшылығының ұсыныстары» аудиттің халықааралық стандартына сәйкес кәсіпорын басшылығы атынан жазылған «Ақпаратты беру тұралы хат» жасалуы мүмкін. Онда аудит барысында қойылған негізгі сұрақтарға басшылықтың жауаптарының тізімі, сонымен қатар қаржылық есептіліктегі көрсетілген ақпараттың дұрыстығына менеджменттің жауапкершілігін тану болады. Мұндай хатқа аудитталатын субъектінің басшылығы қол қояды.

Бұдан басқа, аудиттің бұл кезеңінің маңызды бөлігі болып мәнділік деңгейінің нақты шамасын бағалау табылады. Қателер мен бұзушылықтар табылған жағдайда аудитор олардың жалпы сомасын анықтайды. Бұл соманың мәнді екендігін түсіну үшін қажет. Кейде қатенің нақты шамасы белгісіз болады, сондықтан аудитор оның мүмкін шамасы мен мәнділігін бағалау керек.

Сонымен қатар негізгі мәселе болып аудиторлық қызметінің құнын бағалау табылады. Қызметтер құнын төмендетпеуге және тым асыруға ұмтылмау қажет, өйткені бұл берілген аудитторлық ұйымға бірінші рет келген жеке кәсіпкерлер мен ұйымдарға жағымсыз әсер етеді.

Қазақстанда біртіндеп аудиторлық қызметтер нарығы қалыптасуда, осының әсерінен бұл қызметтердің мөлшерлемелері де реттеледі.

Аудиттің соңында ассистенттермен орындалған процедураларының бөлігінің орындалу сапасын тексеру үшін барлық жұмыс құжаттарын тағы бір қарап өтіп, аудит халықаралық аудит стандарттарына сай екендігіне тағы бір көз жеткізу керек.

*Негізгі әдебиеттер*

1. Аудиторлық қызмет туралы. Қазақстан Республикасының Заңы 20 қараша 1998 жыл № 304 - 1.
2. Бухгалтерлік есеп пен қаржылық есеп беру туралы ҚР Заңы. 28 қантар 2007 жыл № 234.
3. Аудиттің халықаралық стандарттары.
4. Нурсеитов Э. О. Аудит : краткое руководство. - Алматы : LEM, 2015. - 236 с.
5. Сагинов Н.А., Шакирова Г.А., Бердіходжаева М.С. Аудит. Карағанды: Қазақстан-Ресей университеті баспасы, 2012. -200 б.
6. Суйц В. П., Ситникова В. А.. Аудит - 3-е изд., стер. - М. : КноРус, 2012. - 168 с.
7. Абленов Д. О. Профессиональный аудит: теория и практика: учебник. - Алматы: Экономика , 2015. - 876 с.

*Қосымша әдебиеттер*

1. Абленов, Д. О. Аудит: оқулық / Д. О. Абленов, Д. Д. Смағұлова, А. Д. Абленова. - Алматы : Экономика баспасы, 2013. - 491 б
2. Дюсембаев, К. Ш. Теория аудита: учебник / К. Ш. Дюсембаев. - Алматы : Экономика , 2013. - 860 с.

*Интернет көздері*

1. <http://Kodeks.kz/2013/>
2. [www.balans.kz](http://www.balans.kz)
3. http://adilet.zan.kz/