

ӘОЖ 338.24.01
ҒТАМР 06.35.51**БУХГАЛТЕРЛІК САРАПТАМА ЗАТЫН ЗЕРТТЕУДЕГІ ТАЛДАУ
ТӘСІЛДЕМЕСІН ҚОЛДАНУ****Н.Б. Абдрахманова¹**¹*М. Қозыбаев атындағы СҚМУ, Петропавл, Қазақстан***Б.С. Қорабаев², А. Аятова²**²*Қаржы Академиясы, Нұр-Сұлтан, Қазақстан***Андатпа**

Шаруашылық жүргізуші субъектілер қызметінде әрдайым болып жататын өзгерістер нарықтық процесстердің өзара байланысын және реттеуде қажет етеді. Деструктивті факторлардың бар болуын дәлелдеудің қайнар көздерінің бірі ретінде немесе қоғамдық және мемлекеттік меделерді үйлестіру немесе экономикалық құқық бұзушылықтарды анықтау кезінде экономикалық сараптаманы, соның ішінде бухгалтерлік сараптаманы қолдану біржақты және шектеулі сипатқа ие. Есептік және есептілік ақпараттың шынайылығын сараптамалық зерттеу әдістемесінің жеткіліксіздігі бухгалтерлік сараптаманы қолдану аясын шектейді. Түрлі ұйымдастырушылық-құқықтық нысандағы шаруашылық субъектілер мен мемлекеттік органдар арасындағы жаңа экономикалық және құқықтық қатынастар, пайданы жасырудың жаңа тәсілдерінің пайда болуы, бухгалтерлік қаржылық есептілікті бұрмалау бухгалтерлік сараптаманы жүргізудің теориялық, әдістемелік, ұйымдастырушылық-әдіснамалық аспектілерін жан жақты зерттелп, талдауды қажет етеді. Мұндай зерттеулерді жүргізу қажеттілігі бухгалтерлік есепті жүргізудің дәстүрлі нысандарының өзгерісуімен, бухгалтерлік есептің, есептік және есептілік ақпаратты жинау және өңдеу қағидаларының заманауи отандық тұжырымдамасының қалыптасуымен тығыз байланысты, әрі ҚЕХС стандарттарына бағытталуды қажет етеді. Осы аталғандардың барлығы сараптамалық бухгалтерлік зерттеу жүргізудің ақпараттық, теориялық және ұйымдастырушылық негізін әлдеқайда өзгертеді.

Түйінді сөздер: талдау тәсілдемесі, бухгалтерлік сараптама, талдау есебі, ішкі байланыстар, сыртқы байланыстар, құқықтық негіздемені тексеру.

**ПРИМЕНЕНИЕ АНАЛИТИЧЕСКОГО ПОДХОДА К ИССЛЕДОВАНИЮ
ПРЕДМЕТА БУХГАЛТЕРСКОЙ ЭКСПЕРТИЗЫ****Абдрахманова Н.Б.¹**¹*СКГУ им. М. Козыбаева, Петропавловск, Казахстан***Корабаев Б.С.², Аятова А.²**²*Финансовая Академия, Нур-Султан, Казахстан***Аннотация**

Постоянно происходящие преобразования в деятельности хозяйствующих субъектов объективно предполагают обязательность взаимодействия рыночных процессов и их государственного регулирования. Использование экономических экспертиз, в том числе и бухгалтерской экспертизы, как одного из источников доказательств наличия деструктивных факторов, либо гармонизации общественных и государственных интересов, либо выявления экономических правонарушений имеет неоправданно односторонний и ограниченный характер. Недостаточность разработки методологии экспертных исследований достоверности учетной и отчетной информации существенно сужает сферу применения бухгалтерской экспертизы, ограничивая ее обеспечением потребностей судебно-следственных органов. Принципиально новые экономические и правовые отношения между хозяйствующими субъектами различных организационно-правовых форм и государственными органами, появление новых способов сокрытия прибыли, искажения бухгалтерской финансовой отчетности обуславливают необходимость всестороннего исследования теоретических, методологических и организационно-методических аспектов проведения бухгалтерских экспертиз. Потребность в проведении подобных исследований вызвана происходящими модификациями традиционных форм ведения бухгалтерского учета, формированием современной отечественной концепции бухгалтерского учета,

принципов сбора и обработки учетной и отчетной информации, ориентированных на рекомендации МСФО Эти обстоятельства в значительной степени меняют информационную, теоретическую и организационную базу экспертного бухгалтерского исследования.

Ключевые слова: аналитический подход, бухгалтерская экспертиза, аналитический учет, внутренние связи, внешние связи, проверка правовой основы.

APPLICATION OF AN ANALYTICAL APPROACH IN RESEARCH OF SUBJECT OF ACCOUNTING EXAMINATION

N.B. Abdrakhmanova¹

¹*NKSU named after M. Kozybaev, Petropavlovsk, Kazakhstan*

B.S. Korabayev², A.Ayatova²

²*Financial Academy, Nur- Sultan, Kazakhstan*

Abstract

Constantly occurring transformations in the activities of business entities objectively imply the mandatory interaction of market processes and their state regulation. The use of economic expertise, including accounting expertise, as one of the sources of evidence of the presence of destructive factors, or the harmonization of public and state interests, or the identification of economic offenses is unjustifiably one-sided and limited. The lack of development of a methodology for expert research on the reliability of accounting and reporting information significantly narrows the scope of accounting expertise, limiting it to meeting the needs of judicial investigative bodies. Fundamentally new economic and legal relations between business entities of various organizational and legal forms and state bodies, the emergence of new ways to conceal profits, distortions in financial statements, necessitate a comprehensive study of the theoretical, methodological and organizational and methodological aspects of accounting examinations. The need for such studies is caused by ongoing modifications of traditional forms of accounting, the formation of a modern domestic accounting concept, the principles of collecting and processing accounting and reporting information oriented to IFRS recommendations. These circumstances significantly change the information, theoretical and organizational basis of expert accounting research.

Key words: analytical approach, accounting expertise, analytical accounting, internal relations, external relations, verification of the legal basis.

Кіріспе

Нарықтық қатынастардың дамуы, жасалатын қаржылық-шаруашылық операциялар шеңбері мен түрлерінің кеңеюі, сонымен қатар нормативтік-құқықтық базаның жетілмегендігі жағдайында экономикалық құқық бұзушылық пен қылмыстарды жасауға және жасыруға шарттар қалыптасады. Нәтижесінде, осындай қылмыстарды тергеу және ашу кезінде бухгалтерлік есеп, талдау және аудит облысын арнайы білім қажет. Сондай-ақ, дұрыс ұйымдастырылған және сапалы түрде жүргізілген сараптаманың нәтижелері және те сарапшы-бухгалтердің біліктілік деңгейі тергеу және істі сотта қарастыру барысына әсер етеді.

Қазіргі уақытта экономика саласындағы құқық бұзушылықтардың сипаты қалыптасқан бухгалтерлік есеп, құжат айналым, технологиялық процесс жүйесін қаржылық және басқа да теріс пайдаланушылықтарды жасыру мақсатында пайдаланатын тұлғалардың «біліктілік» деңгейін көрсетеді.

Шаруашылық қызмет фактілері қатысушыларының қылмыстық әрекеттері бухгалтерлік есеп мәліметтерінде епті жасырылады. Тексеруші орган құжаттарда бар мәліметтер және ревизиялық және те басқа да материалдар бойынша тергеліп жатқан іске маңызды қатысы бар барлық фактілерді анықтауға кейде мүмкіндігі де болмайды. Осыған байланысты бухгалтерлік сараптама экономикалық және экономикалық емес профильдегі түрлі ғылыми білімді кеңінен пайдаланатын сараптамалық зерттеудің

ерекше сыныбы болып табылады. Бухгалтерлік сараптама экономикалық-құқықтық бақылаудың жоғары нысаны болып табылады. Түрлі логикалық белгілер мен экономикалық параметрлер жүйесі түріндегі ақпараттан тұратын құжаттық мәліметтер сараптамалық зерттеу объектісі болуы оның ерекшелігі болып келеді. Сондай-ақ, сарапшы-бухгалтермен зерттелетін құбылыстар мен жағдайлар экономикалық және бухгалтерлік категория, түсініктер, арнайы терминдер, графикалық және кестелермен айқындалады.

Талдау әдістері

Зерттеу барысында бухгалтерлік есепті жүргізуде қолданылатын қағидаларға ғылыми әдістерді қолдану арқылы талдау жүргізілді, яғни кәсіпорында пайдаланылатын бухгалтерлік есеп қағидалары объективті әрі жан-жақты зерттелді. Абстракты-логикалық әдіс бухгалтерлік есеп қағидаларының теориялық негіздерінің мәнін ашуға, бухгалтерлік есепті жүргізудің негізгі сипаттамаларын анықтауға мүмкіндік берді. Сонымен қатар, мақаланы жазу барысында салыстырмалы талдау қолданылды, яғни қазақстандық нормативтік-құқықтық негізде бекітілген түсініктер мен қолданыстағы әдебиеттегі түсініктерге салыстыру жүргізілді.

Аталған тақырыпты зерттеу барысында автор бухгалтерлік сараптама, оның заты, әдісі, объектісі мен қағидалары мәселелерінің мәнін ашатын көптеген ғалымдардың еңбектерін зерттеп, жүйелеуге тырысты. Бухгалтерлік сараптаманың нақты затын ескере отырып таңдалған тақырып бойынша мәселелерді зерттеу барысында табыс, шығыс, қаржылық нәтижелерді есепке алу, бақылау және аудит жүргізу сұрақтары бірқатар авторлардың бойынша іргелі әрі арнайы еңбектері қарастырылды, яғни Алибеков Ш.И., Савин А.А., Кеворкова Ж.А., Бахолдина И. В., Сапожникова Н.Г., Нгуен В.Х., Васильева М.В. еңбектері. Түрлі құқық салалары, бухгалтерлік есеп, қаржылық бақылау, ревизия, аудит сұрақтары бойынша тану теориясының диалектикалық ережелері зерттеу жұмысының әдістемелік негізі болып табылады. Сонымен қатар, мақаланы жазу процесінде жалпы-ғылыми әдістер қолданылды, яғни анализ және синтез, логикалық, кешенді және жүйелік көзқарас. Логикалық әдіс арқылы сараптамалық зерттеу кезіндегі тәсілдер мен процедураларды қолданудың тізбектілігін негіздеуге және бухгалтерлік есеп жүйесінде қателіктерді анықтаған жағдайда дәлелдемелерді жалпылау мен жүйеге келтіруге мүмкіндік берді. Кешендік әдіс бухгалтерлік сараптама облысында ғана зерттеуді талап етпей, сонымен қатар қаржылық салықтық есеп, аудит, бақылау және ревизия тәрізді облыстарда алынған ақпаратты зерттеуге мүмкіндік берді.

Зерттеу нәтижелері

Бухгалтерлік сараптама – бұл берілген бухгалтерлік есеп пен есептілік мәліметтеріне сәйкес кәсіпорын немесе ұйымның шаруашылық қызметін жан-жақты экономикалық талдау.

Бухгалтерлік сараптаманың басты мақсаты – кәсіпорынның нақты қаржылық жағдайын анықтау, бухгалтерлік есепті жүргізу кезінде жіберілген мүмкін болатын қателіктерді ашу, қандай-да бір қаржылық операцияны жүргізудің нормалары мен ережелерін дұрыс және уақытылығын анықтау, сонымен қатар кәсіпорынның қаржылық-шаруашылық қызметінде құқық бұзушылықтың алдын алу.

Бухгалтерлік сараптаманың құқықтық негізіне ең бастысы бухгалтерлік есептің қайнар көздері, сонымен бірге бухгалтериямен тікелей байланысты түрлі құқық салаларының қайнар көздері және бухгалтерлік сараптамалық қызметтің құқықтық

негізі болып табылатын ревизиялық-сараптамалық қызметтің тәртібін реттейтін Қазақстан Республика заңдары мен заңнамалық актілері жатады.

Құқық бұзушылық құрамының белгілері бастапқы, ағымдағы және жинақтаушы есеп құжаттарына енгізілген немесе енгізілмеген мәліметтерден пайда болады. Құжаттардың қалыптастырылған блоктары әрі құқықтар мен міндеттемелердің пайда болу, әрі контрагенттермен ағымдағы есеп айырысу үшін заңды мәнге ие [3]. Сондықтан, сарапшы назар аударған шаруашылық қызметтің әрбір фактісі (одан әрі ШҚФ) құжаттарды зерттеудің әдіснамалық қағидаларын ескеру негізінде мұқият зерттелуі тиіс, соның бірі талдау тәсілдемесі.

Бухгалтерлік сараптама заты ретіндегі ШҚФ мазмұнына деген талдау тәсілдемесін қолданудың негізіне экономикалық субъектіде синтетикалық және аналитикалық есепті ұйымдастыру, есептік процесті құжатпен қамтамасыз ету, есептік саясаттың бар болуы және ішкі регламенттер, тиісті ережелер, нұсқаулықтар мен нормативтік актілер жатады [3]. Бухгалтерлік сараптама заты ретіндегі ШҚФ мазмұнына деген талдау тәсілдеме өндірістік процестің экономикалық мазмұны мен ерекшеліктерін білуді қажет етеді. Зерттелуші шаруашылық жағдайды талдау сарапшы-бухгалтерге зерттеудің қажетті әдістерін таңдауға мүмкіндік береді. Әдістерді таңдау сарапшының кәсібилігіне, оның тәжірибесіне, қолданатын әдістері мен іс-жүргізу тәртібін қадағалауына негізделетін болатындықтан тек құжаттық бақылау әдістері пайдаланылуы мүмкін, олардың ішіне: логикалық тексеру, арифметикалық тексеру, нормативтік тексеру, активтер мен міндеттемелер жағдайы, қаржылық есептілік баптарын баланстық байланыстыру, бухгалтерлік есеп шоттары мен есептік регистрлердегі жазбаларды салыстыру, барлық есептік құжаттар бойынша бөлек ШҚФ қадағалау, активтер қозғалысын талдау [2]. Аналитикалық талдауды қолдана отырып зерттеу затына талдау мәліметтері шегіндегі бухгалтерлік есеп мәліметтері жататындықтан сарапшының негізделген қорытындысын даярлау үшін қажетті жағдайда түгендеу, қайта есептеу, қарсы тексеріс пайдаланылуы мүмкін. [1] Тәжірибеде ШҚФ экономикалық мәнін талдау сарапшы-бухгалтердің тәжірибесі мен кәсіби білімі негізінде жүргізіледі. Көптеген жағдайда шаруашылық қызметтің мәнін ашатын берілген сараптама объектісін терең зерттеп, талдау қажет болады. Бухгалтерлік сараптаманы жүргізу барысында маманға жүгіну талдауды кешенді етеді. Ал бұл өз кезегінде жасалған сараптаманың қорытындысына белгілікті өзгерістер енгізуі мүмкін. Бухгалтерлік сараптаманың зерттеуіне берілген объектілер мен шоттар мен бухгалтерлік есеп регистрлерінде айқындалған нақты жазбалардың арасындағы сәйкессіздік пен келіспеушіліктерді анықтаумен қатар тиісті нормативтік базаға негізделген экономикалық есептеулер қолданылуы мүмкін. Тәжірибе жүзінде бөлек тұлғалармен жасалған құқыққа қайшы келетін іс-әрекеттер кешенінен тұратын құқық бұзушылықтар кездесетінін атап өткенді жөн санадық. Анықталған құқыққа қайшы келетін іс-әрекеттерді саралау сарапшы-бухгалтердің құзыретіне жатпайды, бірақ-та ол бухгалтерлік сараптама жүргізу процесінде оларға назар аударуы қажет. Сонымен бірге, көптеген ұйымдардың ағымдағы қаржылық және инвестициялық қызметін жүргізу жағдайлары соншалықты күрделеніп, түрленгені шаруашылық қызмет жүргізетін және бақылайтын тұлғалардың заңға қайшы келетін іс-әрекеттерін анықтауға бухгалтерлік есеп құралдарының жеткіліксіз екенін көрсетеді. Жоғарыда аталғандардың барлығы шаруашылық қызметті аналитикалық бағалау сарапшы-бухгалтерге сараптаманың затын, жүргізетін әдісін нақты анықтауға, заңмен берілген құзыреттер шеңберінде қорытынды жасауға мүмкіндік береді. ШҚФ талдау тәсілдемесі

қағидасы бухгалтерлік сараптаманың заты ретінде жарғылық қызметімен анықталатын, экономикалық субъектінің құжат айналымын анықтайтын сыртқы және ішкі байланыстарды зерттеуді білдіреді. Ішкі байланыстар бір экономикалық субъекті шеңберінде зерттеліп, сыртқы контрагенттермен есеп айырысу есебімен байланысты болмайды. Мұндай ШҚФ экономикалық субъект шеңберінен сирек шығады, оларды жасыру, бухгалтерлік есеп пен қаржылық есептілікте айқындамауға оңай, сондықтан анықтап, талдау қиынға түседі. Ішкі байланыстарды бухгалтерлік сараптау әдіснамасы бухгалтерлік есепте оларды айқындау тәртібін білуге негізделеді. Салалық ерекшелікті ескере отырып нақты ШҚФ анықталатын басқа маманның қорытындысы бухгалтерлік сараптамаға қосымша бола алады [1]. Зерттелетін ШҚФ сыртқы байланыстары экономикалық субъектпен шектелмейді. Бюджет пен басқа контрагенттермен есеп айырысу, тауар өткізу, сату тек қана банктің құжаттарында емес, сонмен бірге сатып-алушының, салық органдарының және де басқа да тұлғалардың құжаттарында көрініс табады. Мұндай зерттеудің мәні, біріншіден- байланыс түрінің фактісін анықтау, екіншіден олардың экономикалық нәтижесін анықтауда. Әдістеме жүзінде бұл міндет барлық контрагенттердің ақпаратын пайдалана отырып қарсы тексерісті қолдана отырып сараптама жүргізу арқылы жүзеге асады. ШҚФ-ң сыртқы байланыстарын салыстыру нәтижесі ұйқастығын немесе ұйқаспайтынын, сәйкестігін немес сәйкессіздігін анықтауға мүмкіндік береді.

Заңнамамен және ішкі ережелермен анықталатын ұйым қызметін атқарудың құқықтық шарттары ШҚФ мазмұнына талдау тәсілдемесін қолданудың негіздемесі болып табылады. Біздің көзқарасымыз бойынша зерттелуші ШҚФ-тың құқықтық негізділігін тексеру келесі алгоритммен жүргізілуі тиіс:

- ШҚФ-ты жүргізуге жауапты тұлғалар, оның құжаттарда, бухгалтерлік есеп және есептілікті айқындалуы анықталады;
- құжаттарда, бухгалтерлік есеп және есептік регистрлерде айқындалған ШҚФ-қа қатысты тұлғалардың лауазымдық міндеттері анықталады;
- қолданыстағы және қажет құжаттардың тізбесі белгіленеді;
- экономикалық мақсаттылығын ескеру арқылы жоғарыда аталған үш пункт бойынша зерттелуші ШҚФ-ң заңдылығы талданады.

ШҚФ-ты жүргізуге жауапты тұлғалардың қатарына келесілер жатар:

- несие әкімшісі;
- ұйым басшылары және олардың орынбасарлары;
- ШҚФ-ты жүзеге асыратын және оны құжаттық ресімдейтін материалдық-жауапты тұлғалар;
- ШҚФ-ң дұрыс жүргізілуі және ресімделуін бақылау функциялары жүктелген тұлғалар.

Бұл тұлғалардың лауазымдық міндеттері құзыреттер бойынша саралануы тиіс, әрі тиісті құрылымдық бөлімшелердің басшыларымен бекітілуі тиіс. Қажетті құжаттар тізімін қалыптастыру кезінде келесі жүзеге асырылады:

- нақты бар құжаттар тексеріледі;
- лауазымды тұлғалардың қолы, олардың құзыреттері тексеріледі;
- сарапшы-бухгалтердің қорытындысында айқындалатын есептің құжаттардың мазмұны мен ресімделуіндегі кемшіліктер анықталады.

Экономика облысында мұндай құқық бұзушылықты анықтау қажетті, бірақ та жеткіліксіз. Анықталған бұзушылық фактілерінің экономикалық нәтижесін (материалдық шығын) анықтау қажет. Мұндай бұзушылықтар мен келіспеушіліктер

бухгалтерлік есептің жүйесінде жүзеге асырылатындықтан, олар нақты есептік құжаттар, бухгалтерлік жазбалар мен қаржылық есептілікте айқындалады. Талдау тәсілдемесін пайдалана отырып бухгалтерлік сараптама жүргізудің соңғы маңызды кезеңі экономикалық ақпарат жүйесінде ШҚФ-ты құжаттық және бухгалтерлік дұрыс айқындауды тексеру болып табылады. Нәтижесінде қарастырылып отырған іс шеңберінде экономика облысындағы құқық бұзушылықтардың бар болуы немесе жоқ болуы туралы нақты дәлелдемелер анықталады.

Қорытынды

Сонымен, талдау тәсілдемесін қолдану экономика облысындағы қасақаналық құқық бұзушылықтың екі түрін анықтауға мүмкіндік береді:

1. ақшалай немесе материалдық активтерді тікелей иелену. Мысалы, материалдық жауапты тұлға (кассир, қойма басшысы) бухгалтермен қылмыстық келісімге келіп ақшалай қаражаттың немесе материалдық активтік бір бөлігін иеленіп алуы мүмкін;

2. ақшалай және материалдық ресурстарды занама иелену. Мысалы, бухгалтер менеджердің тапсырмасы бойынша өнімнің, орындалған жұмыс немесе көрсетілген қызметтің өзіндік құнын заңсыз жоғарылатады (немесе төмендетеді), ал бұл іс-әрекет үшін сыйақы алады. Нәтижесінде қасақаналық іс-әрекеттердің нәтижесінде экономикалық субъектіге немесе мемлекетке тікелей және тура шығын келтіріледі. Бухгалтерлік сараптама экономика облысындағы құқық бұзушылықтың қасақаналығын анықтау кезінде шығынның пайда болуы орнын, оған жол берген тұлғалар шеңберін, есеп пен есептілікте жіберілген қателіктер сипатын анықтауы тиіс. Шығынның қалыптасу уақыты мен орнын анықтауға аналитикалық есеп шоттары, материалдық жауапты тұлғалардың есептік құжаттары, контрагенттермен есеп айырысудың салыстыру актілері, экономикалық субъектінің есептілігі және бухгалтерлік сараптаудың басқа да объектілері көмектеседі.

Аналитикалық және синтетикалық бухгалтерлік есептің дәлдігі, бірізділігі мен аяқталымдылығы аталған ақпаратты тасушылардың нақты өзара байланысына негізделеді, ал олардың бұрмалануы ШҚФ жүргізудегі құқық бұзушылықтың негізгі белгісі болып табылады. Бухгалтерлік сараптаманы жүргізу кезінде ұйымның салалық ерекшелігі ескерілуі тиіс, себебі олар құжат айналымын ұйымдастыруға, регистрлер жүйесі мен оларда ШҚФ айқындалу тәртібіне әсер етеді. Сарапшы жалпылай қабылданған стандарттан қолданыстағы бухгалтерлік есеп жүйесінің ауытқу негіздемесі мен заңдылығын анықтауға міндетті. Есептің автоматтануы жағдайында бұл талап өзекті болып келеді.

Әдебиет:

1. Ш.И. Әлібеков Эксперт-бухгалтердің арнайы білімінің мәні мен мазмұны // Басқару есебі, № 2, 2006.
2. Ж.А. Кеворкова, А.А. Савин Сот-медициналық сараптама: Оқу құралы Ж.А. Кеворкова, А.А. Савин. -М.: Университет оқулығы. 2005 жыл.
3. Ж.А. Кеворкова, И.В. Бахолдина Сот-экономикалық сараптамасы.