170.0 x 240.0 mm

G. M. Babaýew, M. R. Meredow, Ý. A. Mämmedowa

AUDITIŇ HALKARA STANDARTLARY

Ýokary okuw mekdepleri üçin okuw kitaby

Türkmenistanyň Bilim ministrligi
tarapyndan hödürlenildi

Aşgabat
Türkmen döwlet neşirýat gullugy
2019

170.0 x 240.0 mm

UOK 378:339.9+657
B 20

Babaýew G.M. we başg.
B 20 **Auditiň halkara standartlary.** Ýokary okuw mekdepleri üçin okuw kitaby. – A.: Türkmen döwlet neşirýat gullugy, 2019.

Bu okuw kitabynda auditiň halkara standartlarynyň nazaryýet we usulyýet esaslary, olaryň topara bölünişi, mazmuny, auditorçylyk barlaglarynyň dürli tapgyrlarynda we auditorçylyk işiniň ugry boýunça hyzmatlaryň ýerine ýetirilmeginiň barşynda ulanylyşynyň aýratynlyklary, auditorlaryň edebi, şeýle hem Türkmenistanda auditorçylyk işiniň guralyşy giňişleýin beýan edilýär.

Şu okuw kitaby ýokary okuw mekdepleriniň talyplaryna niýetlenip, ondan auditorçylyk işini amala aşyrýan hünärmenler hem peýdalanyp bilerler.

TDKP № 67, 2019 KBK 66.5 ýa 73

© Babaýew G.M. we başg., 2019

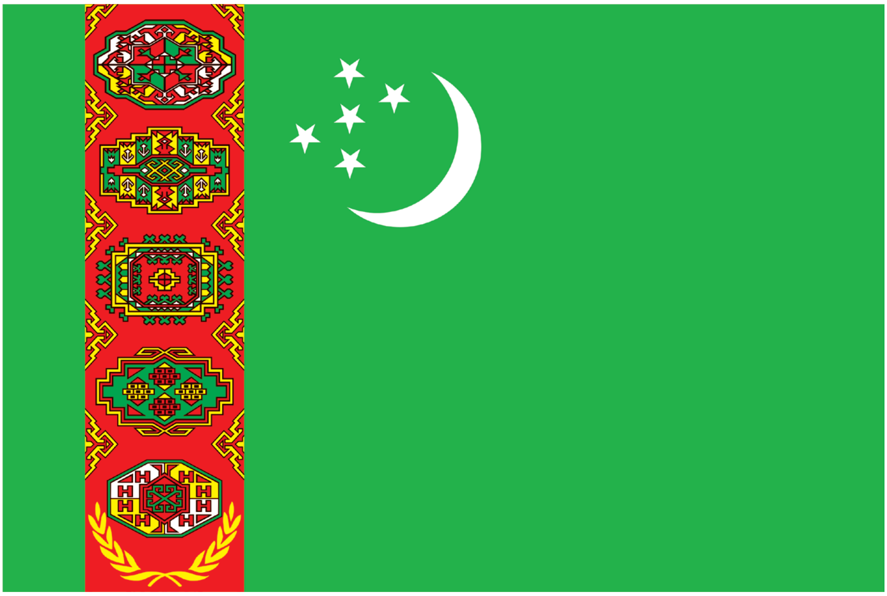
170.0 x 240.0 mm

TÜRKMENISTANYŇ PREZIDENTI
GURBANGULY BERDIMUHAMEDOW

170.0 x 240.0 mm

170.0 x 240.0 mm

TÜRKMENISTANYŇ DÖWLET TUGRASY



TÜRKMENISTANYŇ DÖWLET BAÝDAGY

170.0 x 240.0 mm

TÜRKMENISTANYŇ DÖWLET SENASY

Janym gurban saňa, erkana ýurdum,
Mert pederleň ruhy bardyr köňülde.
Bitarap, garaşsyz topragyň nurdur,
Baýdagyň belentdir dünýäň öňünde.

Gaýtalama:

Halkyň guran Baky beýik binasy,
Berkarar döwletim, jigerim-janym.
Başlaryň täji sen, diller senasy,
Dünýä dursun, sen dur, Türkmenistanym!

Gardaşdyr tireler, amandyr iller,
Owal-ahyr birdir biziň ganymyz.
Harasatlar almaz, syndyrmaz siller,
Nesiller döş gerip gorar şanymyz.

Gaýtalama:

Halkyň guran Baky beýik binasy,
Berkarar döwletim, jigerim-janym.
Başlaryň täji sen, diller senasy,
Dünýä dursun, sen dur, Türkmenistanym!

170.0 x 240.0 mm

GIRIŞ

Hormatly Prezidentimiziň ýolbaşçylygynda ýurdumyzda giň gerimli ykdysady özgertmeleriň amala aşyrylmagy üstünlikli dowam etdirilýär. Bu özgertmeleriň çäginde buhgalterçilik hasaba alnyşynyň we auditiň milli ulgamyny kämilleşdirmek meselesine hem aýratyn ähmiýet berilýär. Milli Liderimiziň başlangyçlary esasynda Maliýe hasabatlylygynyň halkara standartlaryna laýyk gelýän Türkmenistanyň döwlet býujet edaralary we täjirçilik kärhanalary (bank edaralary muňa girmeýär) üçin buhgalterçilik hasaba alnyşynyň milli standartlary 2012-nji ýylda işlenilip düzüldi hem-de şol standartlar boýunça buhgalterçilik hasaba alnyşynyň alnyp barylmagy ýola goýuldy.

Türkmenistanyň Prezidentiniň 2017-nji ýylyň 22-nji dekabryndaky «Türkmenistanda buhgalterçilik hasaba alnyşyny we maliýe hasabatlylygyny halkara standartlaryna geçirmegiň meseleleri hakynda» 518-nji kararyna laýyklykda eýeçiligiň görnüşine garamazdan, ähli kärhanalar we guramalar (karz edaralary muňa girmeýär) 2019-njy ýylyň 1-nji ýanwaryndan başlap, buhalterçilik hasaba alnyşynyň we maliýe hasabatlylygynyň halkara standartlaryna geçýärler. Häzirki wagtda Türkmenistanyň bank edaralarynda buhgalterçilik hasaba alnyşy Maliýe hasabatlylygynyň halkara standartlaryna laýyklykda alnyp barylmagy we olaryň taýýarlaýan maliýe hasabatlarynyň auditorçylyk barlagy Auditiň halkara standartlarynyň esasynda geçirilmegi üpjün edildi.

Halkara ykdysady gatnaşyklarynyň ösdürilýän şertlerinde maliýe hasabatlylygyny peýdalanyjylaryň toparyny giňeltmek, dürli ýurtlaryň kompaniýalarynyň maliýe görkezijileriniň deňeşdirilmegini ýeňilleşdirmek maksadyndan ugur alynmagy öz gezeginde dünýä derejesinde auditiň standartlaryny bir kysyma getirmek zerurlygyny ýüze çykardy.

Türkmenistanda bazar ykdysady gatnaşyklarynyň çuňlaşdyrylmagy, gymmatly kagyzlar bazarynyň ösdürilmegi, daşary ýurt maýasynyň gatnaşmagynda döredilýän bilelikdäki kärhanalaryň sanynyň artdyrylmagy döwletiň we ýuridik şahslaryň dolandyryjylarynyň, olary esaslandyryjylaryň (paýdarlaryň) ygtybarly maliýe hem-de hasap maglumatlaryna bolan gyzyklanmalaryny ýokarlandyrýar. Dünýä giňişliginde şeýle maglumatlaryň ygtybarlylygyny tassyklamagyň möhüm guraly bolup, Auditiň halkara standartlary çykyş edýär.

Bazar ykdysadyýeti ösen ýurtlaryň ählisinde döwletiň we hususyýetçileriň emläk gyzyklanmalarynyň goralmagy üçin hojalyk subýektleriniň maliýe işine gözegçilik etmeklik Auditiň halkara standartlarynyň umumy düzgünleri we ýörelgeleri esasynda ýöriteleşdirilen garaşsyz gurama – auditorçylyk guramasy tarapyndan amala aşyrylýandygyna halkara tejribesi şaýatlyk edýär.

Türkmenistanda auditiň milli ulgamynyň ösdürilmegini we Auditiň halkara standartlarynyň ulanylmagyny şertlendirýän ýagdaýlar hökmünde aşakdakylar çykyş edýär, ýagny:

- ykdysady özgertmeleriň netijesinde dörän ýa-da üýtgedilip gurlan we döwlete dahylsyz gurşawa degişli edilen hojalyk subýektleriniň emläk gyzyklanmalarynyň goralmagyna bolan zerurlyk. Ykdysadyýetiň halkara kooperasiýasy we globallaşmasy hojalyk subýektleriniň özbaşdak maliýe hasabatlylygynyň ygtybarlylygy, öz kärhanalarynyň we hyzmatdaşlarynyň maliýe ýagdaýlaryna hakyky baha bermesi, şeýle hem telekeçilik işini ýurduň içinde we onuň daşynda alyp barmaklyga mümkinçilik berýän kanunçylyk namalarynyň we esaslandyryş resminamalarynyň talaplaryna laýyk gelýändigine göz ýetirmek babatynda gyzyklanmalaryna getirdi;

- auditorçylyk guramalarynyň işini kadalaşdyrýan kanunçylyk namalarynyň çylşyrymlylygy buhgalterçilik hasaba alnyşynyň we maliýe hasabatlylygyň, auditorçylyk barlaglarynyň guralyşy boýunça usulyýet kömeklerine we maslahatlaryna ýiti zerurlygy şertlendirýär. Her bir pudakda hereket edýän kadalaşdyryjy namalarynyň aýratynlyklary Auditiň halkara standartlarynyň usulyýet binýadyna esaslanýan auditorlaryň hünärmenlik goldawlaryny talap edýär;

- tutuş dünýäde ýuridik şahslaryň işewür hyzmatdaşlary bilen ileri tutulýan gatnaşyklarynyň kadalaşdyrylmagy audit geçirilende halkara standartlaryna esaslanmazdan mümkin däldir.

Auditiň halkara standartlarynyň işlenilip düzülmegi we durmuşa ornaşdyrylmagy bilen Buhgalterleriň halkara federasiýasy (iňlis dilinde – International Federation of Accountants, IFAC) meşgullanýar. Bu standartlaryň maksady ähli auditorlaryň, auditorçylyk hyzmatlaryndan peýdalanyjylaryň auditiň esasy maksatlarynyň we ýörelgeleriniň, auditorlaryň hukuklarynyň, borçlarynyň, garaşsyz auditorçylyk pikirlerini emele getirmegiň, beýan etmegiň usullaryna hemde tärlerine birmeňzeş düşünmeklerini üpjün etmekden ybaratdyr. Auditiň halkara standartlary auditiň geçirilişiniň hiline baha bermek, auditorlaryň jogapkärçiliginiň çägini kesgitlemek üçin esas bolup hyzmat edýär.

Auditiň halkara standartlary dersiniň okadylmagy talyplara Auditiň halkara standartlary we olaryň aýratynlyklary, halkara kadalaryna laýyklykda auditiň geçirilişiniň esasy usullary barada degerli bilimleriň berilmegine mümkinçilik döredýär.

I BAP

AUDITIŇ HALKARA STANDARTLARY BARADA DÜŞÜNJE, OLARYŇ TOPARLARA BÖLÜNIŞI WE GURAMAÇYLYK ESASLARY

1.1. Auditiň mazmuny, maksatlary we wezipeleri

«Audit» adalgasynyň *«audio»* latyn sözünden gelip çykandygy we onuň «eşitmek, diňlemek» diýen ýaly manylary aňladýandygy barada dürli çeşmelerde maglumatlar berilýär. *«Auditor»* sözi «audire» latynça işlik bolup, onuň *«eşidýär, diňleýär, barlaýar, gözegçilik edýär, tassyklaýar»* ýaly manysy bardyr.

Auditiň ilkinji alamatlary gadymy Rimde peýda bolupdyr. Garaşsyz hasapçy – auditor hünäri XIX asyrda Ýewropanyň paýdarlar jemgyýetlerinde ýüze çykypdyr. XIX asyryň ortasynda Şotlandiýada hasapçylaryň topary auditorlaryň birleşmesini döredipdir. Auditiň kanuny watany diýlip, Angliýa hasaplanylýar. Auditorçylyk işi hakynda ilkinji kanun 1862-nji ýylda Angliýada kabul edilýär.

Angliýada we Uelsde 1880-nji ýylda Aklawçy auditorlaryň institutynyň düýbi tutulypdyr. Fransiýada 1867-nji ýylda auditorçylyk işi hakynda kanun kabul edilýär. Germaniýada 1931-nji ýylda paýdarlar jemgyýetlerinde daşarky auditorçylyk barlagyny geçirmeklik ýola goýlupdyr. Ol ýerde 1932-nji ýylda auditorlaryň instituty döredilipdir. ABŞ-da 1937-nji ýylda auditorçylyk işi hakynda kanun kabul edilýär. 1939-njy ýylda Auditorçylyk işleri boýunça komitet döredilipdir. Hytaýda 1983-nji ýylda Auditorçylyk dolandyryş guramasy döredilýär. Russiýa Federasiýasynda 1993-nji ýylda Auditorçylyk işi boýunça wagtlaýyn Düzgünnama kabul edilýär. 1994-nji ýylda Russiýa Federasiýasynyň Prezidentiniň ýanynda Auditorçylyk işi boýunça topar döredilýär. Bu döwletde 2001-nji ýylda Auditorçylyk işi hakynda kanun kabul edilýär.

Türkmenistanda auditorçylyk işini kadalaşdyrmak maksady bilen, kabul edilen «Auditorçylyk işi hakynda» Düzgünnama Türkmenistanyň Prezidentiniň 1994-nji ýylyň aprel aýynyň 11-inde çykaran 1747 belgili karary bilen tassyklanyldy. «Auditorçylyk işi hakynda» Türkmenistanyň Kanuny 1996-njy ýylda kabul edildi. Ýurdumyzda ykdysady gatnaşyklarynyň kämilleşmegi netijesinde bu kanunyň ýerine 2014-nji ýylda kabul edilen «Auditorçylyk işi hakynda» Türkmenistanyň Kanuny güýje girdi.

170.0 x 240.0 mm

Häzirki wagtda audit maliýe hasabatlylygynyň garaşsyz barlagyny we audite ugurdaş hyzmatlary amala aşyrýan auditorlaryň telekeçilik işi bolup çykyş edýär.

Halkara tejribesinde maliýe hasabatlylygy, adatça, ýyllyk düzülýär we peýdalanyjylaryň giň köpçüliginiň umumy maglumat zerurlyklaryny kanagatlandyrmaga niýetlenendir. Peýdalanyjylaryň köpüsi özleriniň anyk talaplaryna jogap berýän goşmaça maglumaty almak ygtyýarlyklaryna eýe bolmandyklary sebäpli, maliýe hasabatlylygyna maglumatyň esasy çeşmesi hökmünde bil baglaýarlar.

Maliýe hasabatlylygynyň dogrulygyny garaşsyz üçünji tarap tassyklap biler, onuň wezipesini bolsa, auditorçylyk guramasy ýa-da özbaşdak auditorlar ýerine ýetirýärler. Auditorçylyk hyzmatyna şu ýagdaýlarda zerurlyk ýüze çykýar:

- maliýe hasabatlylygy düzmek üçin esas bolup hyzmat edýän gizlin maglumatlary bolan ilkinji resminamalar we buhgalterçilik hasaba alnyşynyň registrleri daşarky peýdalanyjylara elýeterli bolmadyk ýagdaýynda;
- esaslandyryjylar bilen işe hakyna tutulan hünärmenleriň we ýolbaşçylaryň bähbitleriniň arasynda obýektiw gapma-garşylyklaryň barlygy sebäpli, obýektiw bolmadyk maglumatlary bermek ähtimallygy bar bolan ýagdaýlarynda;
- guramanyň işewürliginiň yzygiderli çylşyrymlaşmagy, şol sanda kanunçylyk namalarynyň üýtgemegi bilen baglanyşykda aralyk we jemleýji hasabatlylyk taýýarlananda maglumatlary işlemek töwekgelçiliginiň artýanlygyna syn edilýän ýagdaýlarda;
- alnan maglumatlaryň dogrulygyny we dolulygyny barlamak üçin gyzyklanma bildirýän peýdalanyjylaryň ýeterlik derejede hünär bilimleri we wagtlary ýok bolan ýagdaýlarynda.

Ondan başga-da, ilkinji resminamalara we gizlin maglumatlara elýeterliligi bolan ýa-da olary döredýän hakyna tutulan hünärmenler we ýolbaşçylar (edaranyň eýesi bolup durmaýanlar) hem maglumatlaryň içerki peýdalanyjylary hökmünde indiki ýagdaýlar bilen baglanyşykda auditorçylyk hyzmatlaryna gyzyklanma bildirýändigini tejribe görkezýär:

- meňzeş meseleleri hasaba almakda we hojalyk amallarynyň hasaba alnyşyny ýöretmekde edaranyň ýolbaşçylarynyň hünäriniň çäkliligi we bilimleriniň ýeterliksizligi;
- maglumatlary taýýarlamaga we aktiwleriň aýawly saklanyşyna içerki gözegçilik ulgamynyň ýoklugy ýa-da ygtybarlygynyň derejesiniň pesligi;
- çylşyrymly ylalaşyklar boýunça hyzmatdaşlaryň arasynda ýüze çykyp biljek jedelleriň öňüni almak ýa-da çözmek (hyzmatdaşlar bilen auditorlaryň arasynda işewürlik meýilnamalaryň, taslamalaryň, karz şertnamalarynyň we beýleki maliýe resminamalarynyň esaslandyrylandygyny bahalandyrmak boýunça ylalaşylan iş tertipleri);

- salgyt salmak meselelerinde salgyt bölümleri, arbitraž we gaýry kazyýetlerde beýleki barlagçylar bilen jedelde ýardam bermek babatda degerli hünär maslahatlary almak mümkinçiligi;
- buhgalterçilik hasaba alnyşynda bahalandyryş ähmiýetleriniň ulanylýandygy, kanunçylyk namalarynyň mazmunynyň ylalaşyksyzlygy, şeýle hem hasabatlylygy düzüjileriň ýüzgörüjilik etmeginiň mümkinligi sebäpli, hojalyk işleriniň ol ýa-da beýleki bir ýagdaýlaryna birmeňzeş hünär derejeli dürli hünärmenler tarapyndan berilýän düşündirişleriň dürli-dürlüligi;
- ýuridik tarap hökmany audit geçirilmäge degişli däl bolsa-da, auditorlar tarapyndan tassyklanan aýry-aýry resminamalary ýa-da umumylykda maliýe hasabatlylygyny bermek arkaly hyzmatdaşlar bilen ynamly gatnaşyklaryň ýola goýulmagy.

Audit we auditorçylyk işi barada köp düşünjeler bardyr. Auditiň halkara standartlarynda auditiň maksadyna düşündiriş berilýär: «Maliýe hasabatlylygynyň auditiniň maksady auditora maliýe hasabatlylygynyň kesgitlenen esasy ýörelgelerine laýyklykda maliýe hasabatlylygynyň ähli wajyp jähetleri boýunça taýýarlanandygy ýa-da taýýarlanmandygy babatynda pikirini beýan etmek mümkinçiliginiň berilmegi bolup durýar».

Her bir ýurtda auditiň öz aýratynlyklary we düzgünleri bardyr, ýöne bu kesgitleme gözegçiligiň beýleki görnüşlerinden auditiň konseptual tapawutlaryny – «umumylykda maliýe hasabatlylygy hakyndaky pikiriň beýan edilmegini», ýagny barlanylýan maliýe maglumatlarynyň auditor tarapyndan bahalandyrylmagyny aňladýar. Başgaça aýdylanda, audit derňewde we maliýe-ykdysady gözegçiligiň beýleki görnüşlerinde bolşy ýaly, düzgün bozmalaryň bardygyny görkezmek we maglumatlaryň ýoýulmagyny kesgitlemek bilen tamamlanmaýar. Audit ynam nukdaýnazaryndan, maliýe hasabatlylygynyň dogruçyllyk derejesi we hasabat maglumatlarynyň gyzyklanma bildirýän we ýokary hünärli peýdalanyjylar tarapyndan ulanylmak mümkinçilikleri hakynda öz pikirini beýan etmek maksady bilen, ähli maglumatlaryň ygtybarlylygyna baha berýär.

Audit syn etmek, iş yzygiderliligini ylalaşmak we maglumat taýýarlamak ýaly ugurdaş hyzmatlary ýerine ýetirmegi hem öz içine alýar. Şu maksat bilen, auditorçylyk hyzmatlarynyň ýerine ýetirilmegi hakynda ýörite şertnamalar baglaşylyp bilner. Käbir auditorçylyk hyzmatlary auditorçylyk subutnamalaryny (mysal üçin, maglumatlara baha bermek we onuň mazmuny boýunça pikiriňi beýan etmek talap edilýän ýagdaýlarda) ýygnamagyň aýratyn auditorçylyk bilimleri, auditorçylyk başarnyklary we tärleri ulanmagy talap edýär, beýleki hyzmatlar auditorlaryň endikleri bolmadyk, ýöne bilimleriň degişli ulgamynda hünär derejesine eýe bolan hünärmenler tarapyndan ýerine ýetirilip bilner (mysal üçin, buhgalterçilik hasaba alnyşyny alyp barmak, işewürlik meýilnamasyny taýýarlamak we beýlekiler). Hal-

kara tejribesinde amallar auditi, laýyklyk auditi we maliýe hasabatlylygynyň auditi tapawutlandyrylýar.

Amallar auditi – bu hojalyk ulgamynyň netijeliligini bahalandyrmak maksady bilen, onuň hereket edişiniň islendik bölegini barlamakdyr. Barlag tamamlanandan soň menejerlere (edaranyň ýolbaşçylaryna) anyk hojalyk we maliýe amallaryny ýa-da amallar toparyny kämilleşdirmek boýunça maslahatlar berilýär. Mysal üçin, önümçilik sikliniň auditi, önümi ýerlemek boýunça amallaryň auditi, bazary öwreniş syýasatynyň auditi, maliýe ulgamynyň auditi, ekologik audit we ş.m.

Laýyklyk auditi – bu maliýe-hojalyk amallarynyň edarada kesgitlenen, ýokarda durýan guramalarynyň we hususyýetçileriň kararlary bilen tassyklanan, kadalaşdyryjy resminamalara we düzgünlere laýyklygynyň barlagydyr. Mysal üçin, içerki düzgünleriň, wezipe borçnamalaryň gözükdirijisiniň berjaý edilişiniň barlagy ýa-da salgyt auditi we beýlekiler.

Maliýe hasabatlylygyň auditi – bu barlag prosesi bolup, onuň netijesinde umumylykda maliýe hasabatlylygy, onuň ähli wajyp jähetlerde, ony taýýarlamagyň kesgitlenen kadalaryna laýyklygy bahalandyrylýar.

Netijede, audite işiň aýratyn görnüşi hökmünde seretmek bilen, şulary jemlemek bolar: *Audit* – ýokary hünärli auditorlar tarapyndan dogrulygy, kanunylygy we esaslandyrylanlygy hakyndaky pikiri beýan etmek maksady bilen, audit geçirilýän subýekt barasynda maliýe (buhgalter) maglumatlaryny toplamak we seljermek prosesini aňladýar.

Bazar gatnaşyklaryna gatnaşyjylaryň ählisiniň, şol sanda döwlet dolandyryş we kazyýet edaralarynyň auditorçylyk işine birmeňzeş düşünmeklerini üpjün etmek maksady bilen, ony geçirmegiň umumy şertlerini kesgitlemek zerurulygy ýüze çykýar. Auditiň milli we halkara tejribelerine laýyklykda onuň guralyşyna we tehnologiýasyna, iş resminamalarynyň resmileşdirilişine, gaýry audite ugurdaş hyzmatlaryň ýerine ýetirilişine bildirilýän talaplar auditiň standartlarynda öz beýanyny tapýar. Auditorçylyk guramalaryna we özbaşdak auditorlara bolan gatnaşykda auditiň standartlary iki görnüşe, ýagny daşarky we içerki standartlara bölünýär. Belli bir döwletiň hukuk ulgamyna bolan gatnaşykda auditiň standartlarynyň iki görnüşi, ýagny halkara we milli standartlary tapawutlandyrylýar.

«Standart» iňlis sözi bolup, ol *«kada, nusga, ölçeg»* diýen manyny aňladýar. Standart, adatça, haýsy hem bolsa bir kadalaşdyrylýan mesele babatynda talaplaryň, kadalaryň, düzgünleriň toplumyny kesgitleýän resminamadyr. Ol degişli ygtyýarly edara ýa-da gurama tarapyndan işlenip düzülýär. Adamzat işjeňliginiň dürli ýaýrawlaryna degişlilikde standartlar hereket edýär, ýagny ylym, tehnika, senagat önümçiligi, oba hojalygy, gurluşyk, ulag, saglygy goraýyş we ş.m.

Buhgalterçilik hasaba alnyşy we maliýe gözegçiligi, şol sanda audit ulgamyny standartlaşdyrmak meselesi irki döwürlerden bäri dowam edýär. Häzirki wagtda bu ugurlara degişlilikde Maliýe hasabatlylygynyň halkara standartlary we Auditiň hal-

kara standartlary işlenip düzülendir. Dünýä ykdysadyýetinde bolup geçýän özgertmelere laýyklykda olar yzygiderli kämilleşdirilýär. Auditiň halkara standartlarynyň ähmiýeti şu aşakdakylardan:

- auditorçylyk barlagynyň ýokary hilini üpjün etmeklige ýardam etmekden;
- auditiň iş tejribesine ylmyň täze gazananlaryny ornaşdyrmaga kömek etmekden;
- anyk ýagdaýlarda auditoryň hereketini kesgitlemekden ybarat.

Auditiň halkara standartlary maliýe hasabatlylygyň auditi üçin niýetlenendir, ýagny diňe maliýe maglumatlara gözegçilik göz öňüne tutulýar. Auditorlaryň ýerine ýetirýän gaýry hyzmatlary babatda ulanylýan we olara garşy gelmeýän böleginde bolsa, Auditiň halkara standartlary auditiň beýleki görnüşleri we auditorçylyk işiniň ugry boýunça hyzmatlary üçin hem ulanylýar.

1.2. Buhgalterleriň halkara federasiýasynyň auditorçylyk işini kadalaşdyrmakdaky orny we wezipeleri

Buhgalterleriň halkara federasiýasynyň ýolbaşçylygynda Auditiň halkara standartlary taýýarlanylýar. Buhgalterleriň halkara federasiýasy ýokary hünärli buhgalterleriň täjirçilik däl we döwlete degişli bolmadyk halkara guramasy bolup durýar. Bu federasiýa hasaba alyş, maliýe hasabatlylygy we audit ulgamynda ýokary hünärli guramalaryň işlerini dünýä derejesinde utgaşdyrmak maksady bilen, 1977-nji ýylyň 7-nji oktýabrynda döredildi.

2018-nji ýylyň 27-nji ýanwaryndaky maglumatlara görä, 130 ýurtdan ýokary hünärli guramanyň 175 sanysy – Buhgalterleriň halkara federasiýasynyň agzasy bolup durýar. Buhgalterleriň halkara federasiýasynyň esasy maksady dünýä derejesinde hasaba alnyşyň, maliýe hasabatlylygyň we auditiň çygrynda hünärli guramalaryň işlerini utgaşdyrmakdan ybarat bolup durýar. Bu federasiýanyň wezipesi jemgyýetiň bähbitlerine hyzmat etmekden we şol maksat bilen geljekde tutuş dünýäde buhgalterçilik käriniň ornuny berkitmeklige gönükdirilen işleri amala aşyrmakdan, ýokary hilli hünär standartlaryny ornaşdyrmak arkaly dünýä ykdysadyýetini ösdürmeklige öz goşandyny goşmakdan, ornaşdyrylan standartlara ygrarly bolmagy höweslendirmekden, halkara derejesinde standartlary bir kysma getirmeklige ýardam edýän işleri durmuşa geçirmekden, şeýle hem zerur bolan ýagdaýlarda hünär bilimleriniň we başarnyklarynyň üsti bilen jemgyýetçilik bähbitlerini öňe sürmekden ybaratdyr.

Buhgalterleriň halkara federasiýasyny dolandyrmaklygy onuň müdiriýeti we geňeşi amala aşyrýar. Geňeşiň düzümine Buhgalterleriň halkara federasiýasynyň agzasy bolup duran her bir guramadan bir wekil girýär. *Müdiriýet* – bu göwrümi boýunça geňeşden kiçi bolup, ol Buhgalterleriň halkara federasiýasynyň syýasatyny işläp düzmek boýunça jogapkärdir. Halkara buhgalterlerçilik hünäriniň wekilleri hökmünde müdiriýetiň agzalary jemgyýetiň bähbitlerine akýürekli hyz-

mat etjekdikleri barasynda öz üstlerine borçlary alýarlar. Buhgalterleriň halkara federasiýasynyň dolandyryş düzümine şu aşakdaky gurluşlar girýär:

- *Firmalaryň forumy* (iňlis dilinde – Forum of Firms) – halkara derejesinde auditorçylyk hyzmatlaryny ýerine ýetirmeklige gatnaşýan firmalaryň birleşigidir. Onuň düzümine 23 sany halkara auditorçylyk firmalarynyň wekilleri girýär. *Forumy döretmegiň maksady* – Buhgalterleriň halkara federasiýasynyň hereket edýän buhgalter hünärmenleriniň hünärmençilik edebiniň Kodeksiniň we Auditiň halkara standartlarynyň binýadynda döredilen täze global hil standartynyň esasynda auditi kadalaşdyrmagyň täze halkara düzgüniniň işlenip taýýarlanylyşyna gözegçilik etmegi amala aşyrmakdyr. Firmalaryň forumyna hil standartlaryny berjaý etmeklige we öz işiniň hiline daşarky gözegçiligi yzygiderli geçirtmeklige taýýar islendik halkara auditorçylyk kompaniýalary girip bilýär. *Firmalar* – forumyň gatnaşyjylary auditiň standartlarynyň işlenip taýýarlanyşynyň we monitoringiniň çygrynda Buhgalterleriň halkara federasiýasynyň alyp barýan işleri üçin goşmaça maliýe serişdelerini berýärler. Firmalaryň forumynyň ýerine ýetiriji guramasy Halkara auditorçylyk komitetidir (iňlis dilinde – Transnational Auditors Committee, TAC);
- *Döwlet jemgyýetçilik gözegçiligi boýunça geňeş* (iňlis dilinde – Public Interest Oversight Board, PIOB) – onuň wezipesi hünärmençilik edebi, hile gözegçilik etmek, audit we ynamlylygy üpjün etmek boýunça standartlary işläp taýýarlamagyň çygrynda Buhgalterleriň halkara federasiýasynyň işjeňligine gözegçilik etmekden ybarat;
- *Monitoring (barlag) topary* (iňlis dilinde – Monitoring Group, *MG*) – onuň wezipesi «Ýokary hilli hünär hyzmatlaryny üpjün etmek hakynda» hünär işiniň halkara standartynyň ulanylyşyna gözegçiligi amala aşyrmak, şeýle hem Buhgalterleriň halkara federasiýasynyň agza – guramalarynda derňewleriň terjibesiniň we tertip-düzgün täsir ediş çäreleriniň deňeşdirme seljermesini geçirmek bolup durýar;
- *Buhgalterleriň halkara federasiýasynyň Ýolbaşçylyk* topary (iňlis dilinde – IFAC Regulatory Leadership Group, *IRLG*) – Monitoring (barlag) topary bilen bilelikde işleýär we buhgalterçilik hünärini düzgünleşdirmek bilen baglanyşykly meseleler bilen meşgullanýar. Toparyň düzümine Buhgalterleriň halkara federasiýasynyň prezidenti, prezidentiň orunbasary, baş ýerine ýetiriji direktor, Buhgalterleriň halkara federasiýasynyň müdiriýeti tarapyndan bellenen üç işgär, Firmalaryň forumynyň başlygy, şeýle hem Halkara jemgyýetçilik-syýasy komitetiniň kesgitlän beýleki alty dalaşgärler girýärler.

Buhgalterleriň halkara federasiýasynyň düzümine birnäçe standartlar boýunça geňeşler we komitetler girýär (*1-nji surat*).

1-nji surat. Buhgalterleriň halkara federasiýasynyň geňeşleri we komitetleri

Maliýe hasaba alnyşy we hasabatlylygy çygrynda halkara bilim standartlary boýunça geňeş (iňlis dilinde – International Accounting Education Standards Board, IAESB) buhgalterçilik bilim maksatnamalaryny, bilim boýunça standartlary we usulyýet görkezmelerini işläp taýýarlaýar, buhgalterçilik hasaba alnyşy çygrynda hünär bilimi standartlaryny kämilleşdirmek boýunça barlaglary geçirýär, halkara derejesinde maglumatlary alyşmaga ýardam edýär. Geňeşiň işi, esasan, iki ugurda jemlenýär, ýagny:

- akkreditasiýanyň (hukuk bermekligiň) esasy elementlerinde (okatmak, iş tejribesi we hünär bilimleriniň barlagy);
- hünärli buhgalterler üçin zerur bolan hünär derejesini ýokarlandyrmak okuwlarynyň mazmunynda we göwrüminde.

Auditiň halkara standartlary we ynamlylygy üpjün etmek boýunça geňeş (iňlis dilinde – International Auditing and Assurance Standards Board, IAASB) auditiň, deslapky barlaglaryň we ynamlylygy üpjün etmek boýunça beýleki tabşyryklaryň,

hile gözegçilik etmegiň we ugurdaş hyzmatlaryň çygrynda standartlary işläp taýýarlamak, şeýle hem milli we halkara standartlaryny ýakynlaşdyrmaga ýardam edýär. Geňeşiň işiniň esasy maksady – auditiň hilini ýokarlandyrmakdan, ony geçirmegiň düzgünlerini birmeňzeş etmekden we jemgyýetçiligiň maliýe hasabatlylygynda saklanylýan maglumatlara bolan ynamyny berkitmekden ybarat.

Hünärli buhgalterler üçin edebiň halkara standartlary boýunça geňeş (iňlis dilinde – International Ethics Standards Board for Accountants, IESBA) edebiň standartlaryny we hünärli buhgalterler üçin edebiň ýörelgelerini ulanmak boýunça usulyýet görkezmelerini işläp taýýarlaýar. Geňeşiň işi Buhgalterleriň halkara federasiýasynyň agzalarynyň we tutuş hünärmenler jemgyýetiniň hünär edebiniň ýörelgelerini ykrar etmeklerine hem-de düşünmeklerine goldaw bermeklige gönükdirilendir. Geňeş hünärmençilik kadalarynyň jemgyýetiň talaplaryna laýyk gelmegi ugrunda buhgalterçilik hünär edebiniň derwaýys soraglary boýunça halkara çekişmelerini hem geçirýär.

Döwlet sektorynda maliýe hasaba alnyşynyň we hasabatlylygyň halkara standartlary boýunça geňeş (iňlis dilinde – International Public Sector Accounting Standards Board, IPSASB) milli, sebit we ýerli häkimiýet edalary we olar bilen baglanyşykly hökümet wedomstwolary üçin maliýe hasaba alnyşynyň we hasabatlylygyň standartlaryny işläp taýýarlamagyň soraglary bilen meşgullanýar. Geňeş buhgalterçilik hasaba alnyşy boýunça mysaly gözükdirijileri işläp taýýarlaýar we ýaýradýar, döwlet sektorynda işleýän (ýa-da işleri döwlet sektoryna bagly bolan) buhgalterleriň we hünärmenleriň arasynda maglumatlary alyşmaga ýardam edýär.

Geňeşleriň her biriniň ýanynda Maslahat beriji mejlisleriň toparlary (iňlis dilinde – Consultative Advisory Group, CAG) hereket edýär. Toparlaryň pikirleri (garaýyşlary) standartlary işläp taýýarlamagyň barşynda göz öňünde tutulýar. Şunda auditorçylyk standartlaryny millilik taýdan işläp taýýarlaýjylaryň, Buhgalterleriň halkara federasiýasynyň agza – guramalarynyň, şeýle hem giň jemgyýetçilik köpçüliginiň pikirlerine aýratyn üns berilýär.

Laýyklygyň soraglary boýunça maslahat beriji topar (iňlis dilinde – The Compliance Advisory Panel, CAP) Buhgalterleriň halkara federasiýasynyň agza – guramalaryna bildirilýän laýyklyk talaplarynyň Maksatnamalarynyň amala aşyrylyşyna we işine gözegçilik edýär. Toparyň borçlaryna Buhgalterleriň halkara federasiýasynyň geňeşine bu federasiýanyň agzalygyna girmek hakynda arzalary, şol sanda täze dalaşgärler boýunça teklipleri bermek we olara seretmek bilen baglanyşykly ýüz tutmalary hödürlemek degişlidir. Laýyklygyň soraglary boýunça mahlahat beriji toparynyň geçirýän mejlislerinde Buhgalterleriň halkara federasiýasynyň agza – guramalarynyň özüne baha bermekleriniň netijelerini we gündelik işleri ara alnyp maslahatlaşylýar, şeýle hem agzalyga girmek üçin deslapky arzalara seredilýär. Toparyň mejlisi, adatça, ýylda üç gezek geçirilýär.

Ösýän ýurtlaryň soraglary boýunça komitet (iňlis dilinde – The Developing Nations Committee, DNC) buhgalterleriň bähbitlerini goraýar we ösýän ýurtlarda buhgalterçilik hünärini berkitmek boýunça işleri amala aşyrýar. *«Ösýän ýurtlar»* adalgasy buhgalterçilik hünäri ösüşiň irki tapgyrlaryna ýa-da emele gelmek tapgyrana degişli bolan ýurtlar babatynda ulanylýar. Komitetiň esasy wezipelerine şu aşakdakylar degişlidir, ýagny:

► dünýäniň ähli sebitlerinde buhgalterçilik hünäriniň mümkinçiligini ösdürmek;

► buhgalterçilik hünär birleşmelerini ösdürmäge ýardam bermek üçin niýetlenen usuly we amaly gollanmalary işläp taýýarlamak;

► halkara standartlaryny işläp taýýarlamaýan geňeşlere ösýän ýurtlarda buhgalterçilik hünäriniň bähbitlerine täsir edýän soraglary degerli ýagdaýda göz öňünde tutular ýaly zerur maglumatlary bermek;

► hemaýatkär guramalar bilen hyzmatdaşlyk etmek we zerur serişdeleri üpjün etmek;

► buhgalterçilik hünärini ösdürmegiň meseleleri boýunça halkara maslahatlaryny guramak.

Dalaşgäri teklip etmek boýunça komitet (iňlis dilinde – IFAC Nominating Committee, NC) Buhgalterleriň halkara federasiýasynyň müdiriýetiniň, geňeşleriniň, komitetleriniň we işçi toparlarynyň düzümini emele getirmek boýunça teklipleri işläp taýýarlaýar. Komitet geňeşleriň we komitetleriň düzümine hem dürli ýurtlaryň we hünärleriň wekilleriniň, hem dürli ykdysady ösüş derejesine eýe bolan ýurtlaryň wekilleriniň girmekleri ugrunda çalyşýar. Dalaşgärleri seçip almakda esasy ýörelgesi hökmünde olaryň hünär ussatlygynyň ýokary derejesi çykyş edýär.

Telekeçilikde hünärli buhgalterleriň halkara merkezi (iňlis dilinde – International Center for Professional Accountants in Business, ICPAB) maliýe we dolandyryş hasaba alnyşy çygrynda hünärli buhgalterleri goldamak we ösdürmek üçin düzgünleri işläp taýýarlaýar, ylmy-barlag maksatnamalaryna hemaýatkärlik edýär, zerur serişdeleri üpjün edýär, bilimleri we tejribeleri alyşmaga ýardam edýär.

Kiçi we orta telekeçiligiň tejribesi boýunça halkara merkezi (iňlis dilinde – International Center for Small and Medium Practices, SMPs) kiçi we orta telekeçiligiň buhgalterleriniň bähbitlerini goraýar, olary zerur serişdeler bilen üpjün edýär, kiçi we orta telekeçilikde işleýän buhgalterleriň halkara tejribesini ulanmak boýunça maglumatlary alyşmaga ýardam edýär, şeýle hem kiçi we orta kärhanalara hyzmat edýän buhgalterleri goldaýar.

Transmilli auditorçylyk komiteti (iňlis dilinde – Transnational Auditors Committee — TAC) Buhgalterleriň halkara federasiýasynyň ýerine ýetiriji komiteti bolup durýar we Firmalaryň forumynyň agzalarynyň bähbidini goraýar. Komitet auditorçylyk standartlaryny kompaniýalaryň öz gündelik iş tejribesine ornaşdyrmaga

170.0 x 240.0 mm

ýardam etmekde wajyp orny eýeleýär. Bu komitetiň aýratyn borçlarynyň sanawyna şu şakdakylar degişlidir, ýagny:

- auditorçylyk tejribesinde döreýän meseleleri ýüze çykarmak. Eger ýüze çykarylan mesele auditiň standartyna üýtgetme girizmegi göz öňünde tutýan bolsa, onda komitet Buhgalterleriň halkara federasiýasynyň standartlary işläp taýýarlamak boýunça geňeşine üýtgetmelere seretmegi teklip edip biler;
- çekişmeleriň (ara alyp maslahatlaşmalaryň) forumyny döretmek. Onda hile gözegçilik etmek, auditorçylyk tejribesi, garaşsyzlyk, şeýle hem işgärleri taýýarlamak we ösdürmek çygyrlarynda iň oňat dünýä tejribeleri ara alnyp maslahatlaşylýar;
- gözegçilik edýän edaralar bilen aragatnaşyk boýunça Buhgalterleriň halkara federasiýasynyň toparyna gatnaşmak we bu federasiýanyň standartlary işläp taýýarlamak bilen meşgullanýan geňeşiniň düzümine hödürlemek üçin dalaşgärleriň hünär derejelerini kesgitlemek;
- auditiň hiliniň, hile gözegçilik etmek ulgamynyň we halkara torlarynyň işleriniň aýdyňlygynyň, transmilli kompaniýalary, halkara kadalaşdyryjy edaralary we maliýe institutlary bilen özara gatnaşygynyň soraglary boýunça resmi araçy hökmünde çykyş etmek.

Auditiň halkara standartlary we ynamlylygy üpjün etmek boýunça geňeşiň ýerine ýetirýän işine has takyk seredip geçmek maksada laýykdyr. Buhgalterleriň halkara federasiýasynyň geňeşi auditorçylyk işi çygrynda öz wezipesini ýerine ýetirmek maksady bilen, Auditiň halkara standartlary we ynamlylygy üpjün etmek boýunça geňeşi esaslandyrdy (iňlis dilinde – International Auditing and Assurance Standards Board, *IAASB*). Auditiň halkara standartlary we ynamlylygy üpjün etmek boýunça geňeşiň wezipeleri Buhgalterleriň halkara federasiýasynyň saýasynda audit, ynamlylygy üpjün etmek we ugurdaş hyzmatlar boýunça standartlary we düzgünnamalary işläp taýýarlamakdan hem-de çap etmekden, şeýle hem halkara we milli standartlary ýakynlaşdyrmakdan (bir kysma getirmekden) ybarat.

2002-nji ýyla çenli Auditiň halkara standartlary we ynamlylygy üpjün etmek boýunça geňeşiň wezipelerini Halkara auditorçylyk tejribesi boýunça komiteti (iňlis dilinde – International Auditing Practice Committee, IAPC) ýerine ýetirdi.

2001-nji ýylda Halkara auditorçylyk tejribesi boýunça komitetiň işleri Buhgalterleriň halkara federasiýasynyň ýolbaşçylary tarapyndan düýpli seljerilipdir. Şol maksat bilen, halkara we milli derejelerde auditorçylyk standartlaryny ornaşdyrmakda tejribeleri bolan ýokary hünärli hünärmenlerden ybarat düzümde halkara iş topary döredilipdir. Geçirilen seljermäniň netijesi boýunça Buhgalterleriň halkara federasiýasynyň ýanyndaky iş topary Halkara auditorçylyk tejribesi boýunça komitetiniň agzalaryna bildirilýän talaplary berkitmek babatynda teklipleri özünde saklaýan hasabaty çap edipdir. Iş topary Halkara auditorçylyk tejribesi boýunça komitetine şu aşakdaky teklipleri hödürläpdir:

- jemgyýetiň bähbitleri üçin ýokary hilli auditiň standartlaryny işläp taýýarlamakda öz ornuny bellemek bilen, Gymmatly kagyzlar boýunça toparynyň halkara guramasy (iňlis dilinde – International Organization of Securities Comissions, IOSC) tarapyndan makullanylmaly maksatlary takyk kesgitlemeli;
- öz mejlisleriniň materiallaryna bolan elýeterliligi we mejlisleriň özüne gatnaşmak ygtyýarlyklary üpjün etmek bilen, işjeňliginiň açyklygyny ýokarlandyrmaly;
- Komitetiň işini öňde goýlan maksatlara golaýlatmak meseleleri boýunça auditiň milli standartlaryny işläp düzýän guramalar bilen ýakyndan hyzmatdaşlyk etmeli;
- jemgyýetçilik köpçüligi bilen işjeň aragatnaşyk saklamaly;
- Auditiň halkara standartlarynyň we Komitetiň beýleki maslahatlarynyň derejesini takyk kesgitlemeli.

Şeýle-de iş topary tarapyndan Buhgalterleriň halkara federasiýasynyň agzalarynyň düzümini emele getirmegiň tertibi babatynda aýratyn teklipler hödürlenipdir. Şol teklipler agzalary saýlap almagyň ölçeglerini kesgitlemek, dolanyşyga çykarylýan resminamalar boýunça maslahatlary bermekligiň prosesini amala aşyrmak, işleriň meýilnamasyny üstünlikli ýerine ýetirmek üçin zerur bolan işleriň we serişdeleriň göwrümini hasaplamak bilen baglanyşyklydyr.

2002-nji ýylyň martynda Kuala-Lumpurda Halkara auditorçylyk tejribesi boýunça komitetiniň 73-nji jemleýji gurultaýy geçirildi, onda şol komitetiň ady Auditiň halkara standartlary we ynamlylygy üpjün etmek boýunça geňeşi diýlip üýtgedildi.

Auditiň halkara standartlary we ynamlylygy üpjün etmek boýunça geňeşiň agzalygyna Buhgalterleriň halkara federasiýasynyň geňeşi tarapyndan federasiýanyň düzümine saýlanan ýurtlardan hödürlenilýär. Auditiň halkara standartlary we ynamlylygy üpjün etmek boýunça geňeşiň agzalaryna üç ýylyň dowamynda işleri amala aşyrmaga hukuk berilýär. Şonuň bilen birlikde bu geňeşiň agzalarynyň üçden biri her ýylda çalşyrylmaga degişlidir.

Buhgalterleriň halkara federasiýasynyň geňeşiniň ýardam bermeginde Auditiň halkara standartlary we ynamlylygy üpjün etmek boýunça geňeşi Auditiň halkara standartlaryny ornaşdyrmakda kömek bermek maksady bilen, öz agza – guramalaryna standartlary meýletin kabul etmek babatynda olara degerli goldawlary berýär. Auditiň halkara standartlary we ynamlylygy üpjün etmek boýunça geňeşiň işiniň usulyýeti indiki tapgyrlary öz içine alýar:

* ýörite döredilen kiçi komitetleriň jikme-jik öwrenmegi üçin niýetlenen belli bir temalary saýlap almagy;
* kiçi komitetlere auditiň standartlaryny başlangyç maglumatlary taýýarlamak we işläp taýýarlamak boýunça borçnamalary bermegi;

170.0 x 240.0 mm

∗ Buhgalterleriň halkara federasiýasynyň agza – guramalarynyň, sebit we beýleki edaralarynyň düzgünler, teklipler görnüşinde beren başlangyç maglumatlaryny, şeýle hem çap eden materiallarynyň ýa-da standartlaryň taslamalaryny kiçi komitetler tarapyndan öwrenilmegi;

∗ kiçi komitetler tarapyndan standartlaryň ýa-da düzgünnamalaryň taslamalarynyň taýýarlanylmagy we Geňeşiň garamagyna hödürlenilmegi;

∗ Geňeş tarapyndan tassyklanan ýagdaýynda degişli taslamanyň Buhgalterleriň halkara federasiýasynyň – guramalarynyň ählisiniň, şeýle hem auditiň satndartlarynyň kabul edilmegine gyzyklanma bildirýän halkara guramalarynyň garamagyna seretmek üçin berilmegi. Her bir taslama seretmek üçin belli bir wagt berilýär, ol barada ähli gyzyklanma bildirýän guramalar we şahslar habardar edilýär;

∗ taslamanyň mazmuny bilen tanyşmagyň netijesinde alnan düşündirişlere we tekliplere Geňeş tarapyndan seredilmegi we taslamanyň mazmunyna zerur bolan soňky üýtgetmeleri girizmegi;

∗ Auditiň halkara standarty ýa-da Auditiň halkara tejribesi boýunça düzgünnamasy görnüşinde taslamanyň täze mazmunynyň tassyklanylmagy we çap edilmegi. Şunda onuň güýje girýän senesi görkezilýär.

Kiçi komitetleriň düzümine hem Buhgalterleriň halkara federasiýasynyň agza ýurtlaryndan hem-de Buhgalterleriň halkara federasiýasynyň agzasy bolmadyk ýurtlaryndan bolan aýry-aýry şahslar girýärler. Ondan başga-da, kiçi komitetleriň işine beýleki guramalar hem çekilip bilner. Bu öz gezeginde standartlary işläp taýýarlamakda dürli çemeleşmeleri üpjün etmeklige ýardam edýär.

Auditiň halkara standartlary we ynamlylygy üpjün etmek boýunça geňeşiň standartlary we düzgünnamalary işläp düzmek boýunça işlerine Geňeşiň maslahat beriji topary (iňlis dilinde – Consultative Advisore Group, CAG) gatnaşýar. Şol bir wagtda bu topar Geňeşiň standartlaryny we düzgünnamalaryny tassyklamaga gatnaşmaýar.

Her ýylda ýerine ýetirilen işler barasynda Auditiň halkara standartlary we ynamlylygy üpjün etmek boýunça geňeş öz hasabatyny taýýarlaýar. Buhgalterleriň halkara federasiýasynyň geňeşi her üç ýyldan Auditiň halkara standartlary we ynamlylygy üpjün etmek boýunça geňeşiň ýerine ýetirýän işiniň netijeliligine seredýär.

Buhgalterleriň halkara federasiýasynyň geňeşi Auditiň halkara standartlarynyň üstünde alnyp barylýan işleri çaltlandyrmak üçin Auditiň halkara standartlary we ynamlylygy üpjün etmek boýunça geňeşiň işini maliýeleşdirmeklige gönükdirilýän goşmaça serişdeleri bölüp berýär. Auditiň halkara standartlary we ynamlylygy üpjün etmek boýunça geňeşiň ilkinji nobatdaky wezipeleri hökmünde şu aşakdakylar çykyş edýär:

■ Auditiň halkara standartlarynyň we Halkara auditorçylyk tejribesi hakynda düzgünnamalaryň käbirine gaýtadan seretmegi;

170.0 x 240.0 mm

■ auditorçylyk tejribesiniň «tassyklamadan» «kepillendirmä» geçmegini görkezýän, auditorçylyk kepillikleriniň (mysal üçin, içerki gözegçilik ulgamy hakynda netijenamany düzmek) berilmegini göz öňüne tutýan hyzmatlar boýunça standartlary işläp düzmegi;

■ täjirçilik banklarynyň auditorçylyk barlaglary babatda maslahat bermelere gaýtadan seretmegi;

■ gymmatly kagyzlardan döredilýän kagyzlar (maliýe gurallary) boýunça Auditiň halkara standartlaryny çap etmegi göz öňünde tutulýar.

Buhgalterleriň halkara federasiýasynyň işjeňliginiň çäklerinde Ylalaşyk maksatnamasy tassyklanyldy. Onuň esasynda Buhgalterleriň halkara federasiýasynyň düzümine girýän hünär birleşmeleri (milli hünär institutlary) milli kanunlar, gözükdirijiler we Buhgalterleriň halkara federasiýasynyň standartlary bilen birlikde, Maliýe hasabatlylygynyň halkara standartlary boýunça Geňeşiň taýýarlaýan Maliýe hasabatlylygynyň halkara standartlaryny berjaý etmeklige borçly bolup durýarlar.

2003-nji ýylyň noýabrynda Buhgalterleriň halkara federasiýasy öz işjeňligini jemgyýetçilik bähbitlerine laýyk getirmek hem-de audit we ynamlylygy üpjün etmek boýunça ýokary hilli standartlary, düzgünnamalary kabul etmek babatynda garaýyşlary güýçlendirmek bilen baglanyşykly özgertmeleri geçirmekligi makullaýar. Umuman, özgertmeler standartlary işläp taýýarlamak we jemgyýetçilik gözegçiligini amala aşyrmak prosesleriniň aýdyňlygyny üpjün etmeklige gönükdirilendir.

Auditiň halkara standartlarynyň dürli ýurtlarda ulanylyşy meňzeş däldir. Bu öz gezeginde degişli ýurtlaryň milli hasaba alyş ulgamlarynyň, ykdysady we syýasy şertleriniň, taryhy däpleriniň aýratynlyklary bilen baglanyşyklydyr.

Ösen ýurlarda (ABŞ-da, Kanadada, Beýik Britaniýada, Germaniýada, Fransiýada) hereket edýän auditiň milli standartlary Auditiň halkara standartlarynyň talaplaryny özünde saklaýar. Özbaşdak standartlary işläp düzmegi hökmany hasap etmeýän ýurtlarda (Kiprde, Malaýziýada, Nigeriýada we beýlekilerde) Auditiň halkara standartlary milli standartlar hökmünde ulanylýar we auditorçylyk işi Auditiň halkara standartlaryna laýyklykda amala aşyrylýar. Beýleki ýurtlarda (Awtraliýada, Braziliýada, Hiderlandlarda, Hindistanda we beýlekilerde) Auditiň halkara standartlary öz gezeginde auditiň milli standartlaryny işläp düzmek üçin binýat hökmünde ulanylýar. Bu ýurtlar özlerinde hereket edýän auditiň milli standartlaryna Auditiň halkara standartlarynyň ýörelgelerini girizmek babatynda tagallalary etmeli bolýarlar.

Ýaňy-ýakyna çenli Auditiň halkara standartlary Russiýa Federasiýasynda auditiň federal standartlaryny işläp düzmegiň binýady bolup hyzmat etdi. Russiýa Federasiýasynda auditorçylyk işini kämilleşdirmek bilen baglanyşykly amala aşyrylan özgertmeleriň netijesinde 2017-nji ýylyň 1-nji ýanwaryndan auditorçylyk işini Auditiň halkara standartlaryna laýyklykda alyp barmaklyk hökmany diýlip ha-

sap edildi. Şeýlelikde, Russiýa Federasiýasynyň çäginde 2016-njy ýylyň ahyryna çenli hereket eden auditiň federal standartlary öz güýjüni ýitirdi.

Türkmenistanyň Prezidentiniň 2010-njy ýylyň 9-njy iýulyndaky «Türkmenistanda buhgalterçilik hasaba alnyşy we auditi özgertmegiň maksatnamasy hakynda» Kararyna laýyklykda 2011-nji ýylyň 1-nji ýanwaryndan başlap, Türkmenistanyň karz edaralarynda buhgalterçilik hasaba alnyşynyň ýöredilişi we maliýe hasabatlylygynyň taýýarlanylyşy Maliýe hasabatlylygynyň halkara standarlary esasynda amala aşyrylýar we 2011-nji ýylyň netijesi boýunça düzülen maliýe hasabatlaryndan başlap, her ýylky maliýe hasabatlylygynyň auditi Auditiň halkara standartlary boýunça geçirilýär. Häzirki wagtda ýurdumyzyň karz edaralaryndan başga beýleki kärhanalarda, edaralarda, guramalarda buhgalterçilik hasaba alnyşynyň ýöredilişi we maliýe hasabatlylygynyň taýýarlanylyşy Maliýe hasabatlylygynyň milli standartlary boýunça alnyp barylýar. «Auditorçylyk işi hakynda» Türkmenistanyň Kanunyna laýyklykda hökmany auditiň subýektleriniň ýyllyk maliýe hasabatlary auditiň milli standartlary boýunça geçirilýär. Öz gezeginde auditiň milli standartlaryny işläp düzmekde Auditiň halkara standartlary binýat bolup hyzmat etdi. Türkmenistanda buhgalterçilik hasaba alnyşy we audit ulgamlaryny kämilleşdirmek boýunça düýpli işler yzygiderli durmuşa geçirilýär. «Türkmenistanda buhgalterçilik hasaba alnyşyny we maliýe hasabatlylygyny halkara standartlaryna geçirmegiň meseleleri hakynda» Türkmenistanyň Prezidentiniň 2017-nji ýylyň 22-nji dekabryndaky 518-nji kararyna laýyklykda eýeçiligiň görnüşine garamazdan ähli kärhanalar, edaralar we guramalar (karz edaralary muňa girmeýär) 2019-njy ýylyň 1-nji ýanwaryndan başlap, buhgalterçilik hasaba alnyşynyň we maliýe hasabatlylygynyň halkara standartlaryna geçmegi bellenen. Şeýlelikde, 2019-njy ýyl we ondan soňky ýyllar üçin taýýarlanan maliýe hasabatlarynyň hökmany auditorçylyk barlagy Auditiň halkara standartlaryna laýyklykda geçiriler.

Dünýäde auditorçylyk işiniň ösmegi, auditiň hiliniň ýokarlanmagy Auditiň halkara standartlaryny ulanmak bilen aýrylmaz baglanyşyklydyr. Auditorçylyk işinde Auditiň halkara standartlarynyň peýdalanylmagy diňe bir maliýe hasabatlylygynyň taýýarlanylyşynyň we düzülişiniň hilini ýokarlandyrman, eýsem, auditorçylyk bazaryna gatnaşyjylary ygtybarly maliýe maglumatlary bilen üpjün eder. Auditiň halkara standartlaryny kämilleşdirmek prosesi hemişe ösüş häsiýetine eýedir.

1.3. Auditiň halkara standartlarynyň toparlara bölünişi we gurluşy

Auditiň halkara standartlary – bu auditiň hili we ygtybarlylygy babatynda bitewi binýatlyk kadalaşdyryş talaplary özünde saklaýan resminamalardyr. Şol standartlar berjaý edilen halatynda auditiň netijelerine kepil bermegiň belli bir derejesi üpjün edilýär.

Buhgalterleriň halkara federasiýasy tarapyndan ähli çap edilýän resminamalaryň, şol sanda Auditiň halkara standartlarynyň resmi dili hökmünde

iňlis dili çykyş edýär. Auditiň halkara standartlary birnäçe gezek rus diline resmi terjimesi edildi. Russiýa Federasiýasy Auditiň halkara standartlaryny ilkinji gezek 2000-nji ýylda, ikinji gezek bolsa – 2002-nji ýylda resmi taýdan terjime edýär. Şol rus diline edilen terjimeler degişlilikde Auditiň halkara standartlarynyň 1999-njy we 2001-nji ýyllarynyň resmi dilindäki mazmunydyr. Buhgalterleriň halkara federasiýasy takmynan ýylda bir gezek Auditiň halkara standartlarynyň we Halkara auditorçylyk tejribesi boýunça düzgünnamanyň ýygyndysyny çap edýär. Ýöne Buhgalterleriň halkara federasiýasy şeýle yzygiderlilige hemişe eýermeýär. Çünki 2004-nji we 2011-nji ýyllarda ýygyndylar çap edilmän, 2016-2017-nji ýyllar üçin bolsa bir ýygyndy çap edilýär. Auditiň halkara standartlaryny kämilleşdirmegiň üstünde işlemek hemişelik esasda alnyp barylýar. Auditiň halkara standartlarynyň rus diline geçirilen ikinji terjimesi Buhgalterleriň halkara federasiýasynyň ykrar eden resmi ýygyndy hökmünde soňky onýyllygyň dowamynda Russiýa Federasiýasynyň çäginde ulanylýar. Şoňa garamazdan soňky döwürlerde beýleki ýurtlarda Auditiň halkara standartlarynyň resmi dilindäki ýygyndysynyň rus diline geçirilen we Buhgalterleriň halkara federasiýasynyň ykrar eden birnäçe terjimeleri çap edilýär. Mysal üçin, şeýle terjimeler Ukrainada we Gazagystanda çap edilýär. Hususan-da, Gazagystan Respublikasynyň Auditorçylyk palatasynyň hünärmenleri üç gezek, ýagny 2006-njy, 2008-nji we 2009-njy ýyllarda Auditiň halkara standartlaryny rus diline terjime edýärler. Russiýanyň auditorlar kärdeşligi (kollegiýasy) tarapyndan 2012-2014-nji ýyllarda Auditiň halkara standartlarynyň 2010-njy we 2012-nji ýyllardaky mazmuny rus diline terjime edilýär. Russiýa Federasiýasynda 2016-njy ýylda Auditiň halkara standartlarynyň 2014-nji we 2015-nji ýyllaryň ýygyndylaryny rus diline terjime etmek işleri tamamlanýar.

Buhgalterleriň halkara federasiýasynyň geňeşleri we komitetleri tarapyndan standartlaryň indiki toparlary işlenip taýýarlanylýar:

- hile gözegçilik etmek boýunça halkara standartlary;
- Auditiň halkara standartlary;
- Auditiň tejribesi boýunça halkara hasabatlar;
- deslapky (obzor) barlaglarynyň halkara standartlary;
- ynamlylygy üpjün etmek boýunça halkara standartlary;
- ugurdaş hyzmatlar boýunça halkara standartlary;
- halkara hünärmençilik edebiniň Kodeksi;
- halkara bilim standartlary;
- döwlet sektorynda buhgalterçilik hasaba alnyşy boýunça halkara standartlar.

2017-nji ýylyň ýagdaýyna görä ulanylýan Auditiň halkara standartlarynyň sanawy aşakdakylardan ybarat (*1-nji tablisa*).

1-nji tablisa

Auditiň halkara standartlary
(2017-nji ýyl)

Standartyň topary	**Standartyň belgisi**	**Standartyň ady**
1	2	3
Hile gözegçilik etmegiň halkara standarty	1	Auditi we maliýe hasabatlylygynyň barlagyny geçirýän, şeýle hem ynamlylygy üpjün edýän gaýry tabşyryklary we ugurdaş hyzmatlary etmek boýunça tabşyryklary ýerine ýetirýän auditorçylyk guramalarda hile gözegçilik etmek
Auditiň halkara standartlary	200	Auditiň halkara standartlaryna laýyklykda garaşsyz auditoryň we auditi geçirmegiň esasy maksatlary
	210	Auditorçylyk tabşyryklarynyň şertlerini ylalaşmak
	220	Maliýe hasabatlylygynyň auditi geçirilende hile gözegçilik etmek
	230	Auditorçylyk resminamalary
	240	Maliýe hasabatlylygynyň auditi geçirilende ynsapsyz hereketler babatynda auditoryň borçnamalary
	250	Maliýe hasabatlylygynyň auditiniň dowamynda kanunlara we kadalaşdyryjy namalara seretmek
	260 (gaýtadan seredilen)	Korporatiw dolandyryşa jogapkär şahslar bilen maglumatyň özara baglanyşygy
	265	Içerki gözegçilik ulgamyndaky ýetmezçilikler hakynda ýolbaşçylygy we korporatiw dolandyryşa jogapkär şahslary habardar etmek
	300	Maliýe hasabatlylygynyň auditini meýilnamalaşdyrmak

170.0 x 240.0 mm

1-nji tablisanyň dowamy

1	2	3
	315 (gaýtadan seredilen)	Guramany we onuň töweregini öwrenmek arkaly düýpli ýoýulmalary ýüze çykarmak we baha bermek
	320	Audit meýilnamalaşdyrylanda we geçirilende düýplülik
	330	Baha berlen töwekgelçiliklere jogap hökmünde auditorçylyk iş yzygiderlikleri
	402	Hyzmat edýän kärhananyň hyzmatlaryndan peýdalanýan guramanyň auditiniň aýratynlyklary
	450	Auditiň dowamynda ýüze çykarylan ýoýulmalara baha bermek
	500	Auditorçylyk subutnamalary
	501	Anyk ýagdaýlarda auditorçylyk subutnamalaryny almagyň aýratynlyklary
	505	Daşarky tassyklamalar
	510	Ilkinji gezek ýerine ýetirilýän auditorçylyk tabşyryklary: döwrüň başyndaky galyndylar
	520	Analitik iş yzygiderlikleri
	530	Auditorçylyk seçip alma
	540	Bahalandyryş ululyklarynyň, şol sanda adalatly gymmatyna baha bermegiň we degişli maglumatlary açmagyň auditi
	550	Bagly taraplar
	560	Hasabat senesinden soňky wakalar
	570 (gaýtadan seredilen)	Işiň üznüksizligi
	580	Ýazmaça arzalar
	600	Toparlaryň maliýe hasabatlylygynyň auditiniň aýratynlyklary (auditorlaryň komponentleriniň işini goşmak bilen)
	610 (gaýtadan seredilen, 2013ý.)	Içerki auditorlaryň işlerini ulanmak

1-nji tablisanyň dowamy

1	2	3
	620	Auditor bilermeniň işlerini ulanmak
	700 (gaýtadan seredilen)	Maliýe hasabatlylygy hakynda pikirleri emele getirmek we netijenamany düzmek
	701	Auditorçylyk netijenamasyna degişli auditiň esasy meseleleri hakynda habar bermek
	705 (gaýtadan seredilen)	Auditorçylyk netijenamasyndaky modifisirlenen pikir
	706 (gaýtadan seredilen)	Auditorçylyk netijenamasyndaky «Möhüm ýagdaýlar» we «Gaýry maglumatlar» bölümleri
	710	Deňeşdirilýän maglumatlar – deňeşdirip bolýan görkezijiler we deňeşdirilýän maliýe hasabatlylygy
	720 (gaýtadan seredilen)	Gaýry maglumatlara degişlilikde auditoryň borçnamalary
	800	Ýörite maksatlaryň konsepsiýasyna laýyklykda taýýarlanan maliýe hasabatlylygynyň auditiniň aýratynlyklary
	805	Maliýe hasabatlylygynyň aýratyn hasabatlarynyň we aýratyn elementleriniň, maddalarynyň toparlarynyň ýa-da maliýe hasabatlylygynyň maddalarynyň auditiniň aýratynlyklary
	810	Jemlenen (umumylaşdyrylan) maliýe hasabatlylygy hakynda netijenamany bermek boýunça tabşyryklar
Auditiň tejribesi hakynda halkara hasabatlar	1000	Maliýe gurallarynyň auditiniň aýratynlyklary

170.0 x 240.0 mm

1-nji tablisanyň dowamy

1	2	3
Deslapky (obzor) barlaglarynyň halkara standartlary	2400 (gaýtadan seredilen)	Geçen döwürleriň maliýe hasabatlylygynyň deslapky (obzor) barlaglary boýunça tabşyryklar
	2410	Garaşsyz auditoryň ýerine ýetirýän guramanyň aralyk maliýe maglumatlarynyň deslapky (obzor) barlagy
Ynamlylygy üpjün edýän tabşyryklaryň halkara standartlary	3000 (gaýtadan seredilen)	Auditden we geçen döwürleriň maliýe maglumatlarynyň deslapky (obzor) barlaglaryndan tapawutlanýan ynamlylygy üpjün edýän tabşyryklar
	3400	Çaklama maliýe maglumatlarynyň barlagy
	3402	Hyzmat edilýän guramanyň ynamlylygy üpjün etmek, hyzmat edilýän guramanyň gözegçilik serişdeleri hakynda auditorynyň netijenamasy
	3410	Zyýanly gazlaryň zyňyndylary hakynda hasabatlylyk babatynda ynamlylygy üpjün edýän tabşyryklar
	3420	Gymmatly kagyzlaryň ýazylan beýanyna girizilýän maliýe maglumatlarynyň kompilýasiýa proformalary babatynda ynamlylygy üpjün edýän tabşyryklar
Ugurdaş hyzmatlar boýunça halkara standartlary	4400	Maliýe maglumatlary babatynda ylalaşylan iş yzygiderliklerini ýerine ýetirmek boýunça tabşyryklar
	4410 (gaýtadan seredilen)	Kompilýasiýa boýunça tabşyryklar

Auditiň halkara standartlary dünýäde giňden ykrar edilendir. Olar maliýe hasabatlylygynyň buhgalterçilik hasaba alnyşynyň umumy kabul edilen ýörelgelerine laýyk gelýändigi babatynda obýektiw pikiri beýan etmeklige, şeýle hem auditiň netijelerini deňeşdirmek üçin ölçegleri kesgitlemeklige ýardam edýär. Auditiň halkara standartlarynyň ähmiýeti şu aşakdakylardan ybarat:

- auditor hünäriniň abraýyny ýokarlandyrýar;

170.0 x 240.0 mm

- audit geçirilýän subýektlerde auditiň ýerine ýetirilişiniň kabul ederlikli hilini üpjün edýär;
- auditorçylyk we konsalting hyzmatlaryny ösdürýär;
- auditorçylyk barlaglary prosesine peýdalanyjylaryň düşünmeklerine ýardam edýär;
- auditorçylyk barlaglary prosesiniň aýry-aýry taraplarynyň arasynda özara baglanyşygy üpjün edýär;
- kezzapçylygyň we maliýe hasabatlylygynyň ýoýulmalarynyň ýagdaýlaryny ýüze çykarmaga kömek edýär;
- auditorçylyk hyzmatlarynyň hilini kesgitlemek üçin ölçegler hökmünde çykyş edýär;
- maliýe maglumatlarynyň ygtybarlylygyny kesgitlemekde araçynyň wezipelerini ýerine ýetirýär;
- maglumatlary üpjün edýänleriň we peýdalanýanlaryň arasynda bähbitleriň biri-birine ters gelmeleriniň öňüni alýar.

Buhgalterleriň halkara federasiýasynyň Auditiň halkara standartlary we ynamlylygy üpjün etmek boýunça geňeşi tarapyndan çap edilen halkara standartlaryny ulanmak babatynda şu aşakdaky talaplar bildirilýär:

- auditiň halkara standartlary – geçen döwürleriň maliýe maglumatlaryň auditi babatynda ulanylmaga degişlidir;
- deslapky (obzor) barlaglarynyň halkara standartlary – geçen döwürleriň maliýe maglumatlaryň deslapky (obzor) barlaglary babatynda ulanylmaga degişlidir;
- ugurdaş hyzmatlar boýunça halkara standartlary – Auditiň halkara standartlary we ynamlylygy üpjün etmek boýunça geňeşiniň kesgitlänlerine laýyklykda maliýe maglumatlarynyň kompilýasiýasy boýunça tabşyryklar, ylalaşylan iş yzygiderliklerini ýerine ýetirmek boýunça tabşyryklar we ugurdaş hyzmatlary ýerine ýetirmegiň beýleki tabşyryklary babatynda ulanylmaga degişlidir;
- Hile gözegçilik etmegiň halkara standarty – Auditiň halkara standartlary we ynamlylygy üpjün etmek boýunça geňeşiniň tabşyryklaryny ýerine ýetirmek üçin niýetlenen standartlaryň hereketiniň täsir edýän ähli hyzmatlary babatynda ulanylmaga degişlidir.

Auditiň halkara standartlary ulgamy «Ynamlylygy üpjün edýän tabşyryklaryň halkara konsepsiýasyna» esaslanýar. Bu konsepsiýa Auditiň halkara standartlaryny işläp taýýarlamagyň esasynda goýlandyr we onda diňe maglumatlaryň ygtybarlylygyny tassyklaýan tabşyryklaryň elementleri we maksatlary beýan edilendir. Tabşyryklary amala aşyrmak boýunça degişli kadalar we iş yzygiderlikleri Auditiň halkara 200 belgili «Auditiň halkara standartlaryna laýyklykda garaşsyz auditoryň we auditi geçirmegiň esasy maksatlary» standartynda, şeýle hem Geňeşiň ynamlylygy üpjün etmegiň tabşyryklaryny ýerine ýetirýän standartlarynyň ählisinde kes-

gitlenendir. Bu resminamalaryň esasy mazmuny maglumatlaryň ygtybarlylygyny tassyklamak boýunça tabşyryklary ýerine ýetirýän auditorlaryň Buhgalterleriň halkara federasiýasynyň buhgalter hünärmenleriniň hünärmençilik edebiniň Kodeksini berjaý etmelidigini görkezýär.

Auditorçylyk barlaglaryny geçirmegiň dowamynda ynamlylygyň ýeterlik derejesini üpjün etmek esasy şertleriň biri bolup durýar. Ynamlylyk – bu Auditiň halkara standartlaryna laýyklykda baglaglaryň ol ýa-da beýleki görnüşini seçip almagyň esasynda ýatan, şeýle hem onuň netijeleri üçin jogapkärçilik derejesini kesgitleýän umumy ölçeglerdir.

Standartlar ulgamlaýyn gurluşa eýedir. Üýtgetmeler girizilenden soňra Auditiň halkara standartlarynyň ählisiniň birmeňzeş gurluş düzümi bardyr:

* giriş;
* auditorlaryň esasy maksatlary;
* kesgitlemeler;
* talaplar;
* ulanmak boýunça ýolbaşçylyk;
* gaýry aýdyňlaşdyryjy materiallar.

Ähmiýeti boýunça Auditiň halkara standartlarynyň ähli bölümleri birmeňzeş häsiýete eýedir we olara bitewi integrirlenen gurluş hökmünde seredilmelidir. Auditiň halkara standartlarynyň mazmuny auditoryň ýöne bir degişli standartyň talaplaryny ýerine ýetirmelidigini göz öňünde tutman, eýsem, şol talaplaryň auditoryň maksatlaryna ýetmek üçin berjaý etmelidigini aňladýar. Standartyň talaplarynyň ýetine ýetirilmegi auditoryň maksatlaryna ýetmegine ýardam etmese, onda ol auditorçylyk iş yzygiderliklerine gaýtadan seretmelidir, olary giňeltmelidir ýa-da täzelerini işläp düzmelidir.

Üýtgetmeler girizilen Auditiň halkara standartlarynda auditoryň işleriniň hiline baha bermegiň wajyp ýagdaýlary görkezilendir:

▶ guramanyň işiniň seljermesine bolan strategik çemeleşmesi;

▶ işewürlik töwekgelçilikleriň seljerilmesi nukdaýnazaryndan olaryň auditorçylyk töwekgelçiligine edýän täsiri;

▶ guramanyň iş proseslerinde ünsüň jemlenmegi;

▶ guramanyň maliýe we maliýe däl görkezijilerini ulanmak bilen onuň geljekki işjeňliginiň seljerilmesi;

▶ guramanyň ýolbaşçylaryna olary gyzyklandyrýan maglumatlary bermek.

Auditorçylyk işinde auditiň ýörelgeleriniň uly ähmiýeti bar. Ýörelge («principium» latyn sözi bolup, onuň terjimesi «başlangyç, esas») – haýsy hem bolsa bir nazaryýetiň, bilimiň, ylmyň başlangyç ýagdaýyny aňladýar. Auditiň ýörelgeleri – bu auditorlaryň özlerini alyp barmagyň düzgünlerine, olaryň ýerine ýetirýän iş yzygiderlikleriniň maksatlaryna we häsiýetine, geçirilen auditiň netijeleri boýunça

170.0 x 240.0 mm

netijenamalaryň (hasabatlaryň) taýýarlanylyşyna degişlilikde umumy kabul edilen ylalaşyklardyr.

Auditor Auditiň halkara standartlaryna laýyklykda auditi meýilnamalaşdyrmalydyr we geçirmelidir. Şol standartlar özünde esasy ýörelgeleri we zerur iş yzygiderlikleri, şeýle hem aýdyňlaşdyryş we gaýry materiallar görnüşinde berlen ugurdaş maslahatlary saklaýar. Auditiň ýörelgeleri şu aşakdaky toparlara bölünýär:

1) auditi we audite ugurdaş hyzmatlary biri-birinden tapawutlandyrýan ýörelgeler;

2) hünärmençilik edebiniň ýörelgeleri;

3) maliýe hasabatlylygynyň auditiniň binýatlyk hünär ýörelgeleri.

Ýokarda görkezilen her bir topara ýörelgeleriň belli bir sanawy girýär. Birinji topara Auditiň halkara standartlarynda beýan edilen auditiň audite ugurdaş hyzmatlaryndan tapawutly taraplaryny, deslapky (obzor) barlaglaryny, gaýry tabşyryklary häsiýetlendirýän ýörelgeler degişli edilýär, ýagny:

- hyzmatyň häsiýeti;
- auditor tarapyndan üpjün edilýän ynamlylygyň derejesi;
- berilýän hasabatyň görnüşi.

Şol bir wagtda auditorçylyk guramalary tarapyndan ýerine ýetirilýän auditden tapawutlanýan hyzmatlar aýratyn standartlar bilen düzgünleşdirilýär. Olar şu aşakdaky görnüşde toparlara bölünýär:

- deslapky (obzor) barlaglarynyň halkara standartlary (2400, 2410 belgili standartlar);
- ynamlylygy üpjün edýän tabşyryklaryň halkara standartlary (3000, 3400, 3402, 3410, 3420 belgili standartlar);
- ugurdaş hyzmatlar boýunça halkara standartlary (4400, 4410 belgili standartlar).

Auditiň halkara standartlarynda umumy hünärmençilik edebiniň ýörelgeleri ýörelgeleriň ikinji topary hökmünde ykrar edilýär. Ynamlylygy üpjün edýän tabşyryklar ýerine ýetirilende auditor şu aşakdaky ýörelgelere eýermelidir:

- garaşsyzlyk;
- akýüreklilik, dogruçyllyk;
- obýektiwlilik;
- hünär taýdan başarjaňlyk;
- ýaşyrynlyk;
- hünär taýdan özüňi alyp barmak.

Auditiň halkara 220 belgili «Maliýe hasabatlylygynyň auditi geçirilende hile gözegçilik etmek» standartyna laýyklykda maliýe hasabatlylygynyň auditi geçerilende berjaý edilmeli hünärmençilik edebiniň ýörelgeleri Buhgalterleriň

170.0 x 240.0 mm

halkara federasiýasynyň buhgalter hünärmenleriniň hünärmençilik edebiniň Kodeksiniň A we B böleklerinde beýan edilendir. Hünärmençilik edebiniň Kodeksinde standartlaryň talaplaryny berjaý etmeklik ýörelge hökmünde kesgitlenendir.

Binýatlyk hünär ýörelgeleriniň (talaplarynyň) üçünji topary auditi geçirmegiň mazmuny we usulyýeti bilen baglanyşyklydyr. Bu toparyň düzümine şu aşakdaky ýörelgeler (talaplar) girýär:

- düýplülik;
- oýlanyşykly ynamlylyk;
- jogapkärçiligi aýdyňlaşdyrmak;
- resminamalaşdyrmak;
- delillendirmek;
- seçip alma barlagy;
- audit geçirilýän subýektiň işine düşünmek;
- hünär taýdan şübhelenmek;
- bir nusga getirmeklik.

Düýplülik ýörelgesi esasy ýörelge hökmünde dürli maglumatlary, ýagny düzülen maliýe hasabatlylygyny (böleklerini, hasabatdaky görkezijileriň açylyp görkezilişini we takyklyk derejesini), auditiň dowamynda alnan maglumatlary (ýol bererlikli ýalňyşlyklary, hakyky ýalňyşlyklary, ýüze çykarylan ýoýulmalaryň hasabatlylygyň görkezijileriniň ygtybarlylygyna edýän täsirini), hasabatlylygyň ygtybarlylygy hakynda auditoryň pikirini emele getirişini häsiýetlendirmek üçin ulanylýar. Bu ýörelgäniň ähmiýeti onuň her bir standartyň düzgünleri üçin kesgitleýji bolup çykyş edýändiginden ybarat.

Oýlanyşykly ynamlylyk ýörelgesi maliýe hasabatlylygynda düýpli ýoýulmalaryň ýokdugy hakynda auditoryň netije çykarmagy üçin zerur we ýeterlik auditorçylyk subutnamalaryny toplamak prosesine bolan umumy çemeleşmäni häsiýetlendirýär. Bu ýörelgäniň manysyna barlagyň obýekti bolan maliýe hasabatlylygy özünde kezzapçylyk ýa-da ýalňyşlyklar bilen şertlendirilen düýpli ýoýulmalary saklamandygy barada ynamlylyk hökmünde düşünmek bolar. Audite mahsus çäklendirmeleriň bardygy sebäpli, maliýe hasabatlylygy babatynda doly ynamlylygy üpjün etmek mümkin däldir. Şeýle çäklendirmelere şu aşakdakylar degişlidir:

- ulanylýan usullar;
- içerki gözegçilige mahsus çäklendirmeleriň bolmagy.

Maliýe hasabatlylygy hakynda pikiri emele getirmek üçin auditoryň ýerine ýetirýän işleri şu aşakdakylara degişlilikde onuň garaýyşlaryna esaslanýar, ýagny:

170.0 x 240.0 mm

- auditorçylyk subutnamalaryny ýygnamaklyga (mysal üçin, auditorçylyk iş yzygiderlikleriniň häsiýetini, möhletlerini we göwrümini kesgitlemek bilen baglanyşykly);
- ýygnalan auditorçylyk subutnamalarynyň esasynda gelnen netijelere (mysal üçin, maliýe hasabatlylygyny taýýarlamagyň dowamynda audit geçirilýän subýektiň ýerine ýetiren hasaplamalarynyň ýerlikliligine baha bermek arkaly).

Auditor oýlanyşykly ynamlylyk ýörelgesine laýyklykda auditorçylyk töwekgelçiligini we düýplüligiň derejesini kesgitleýär. Ol maliýe hasabatlylygyny taýýarlamagyň konsepsiýasyna laýyklykda audit geçirilýän subýekt tarapyndan düzülen maliýe hasabatlylygynyň düýplüligiň ähli jähetleri babatynda obýektiwdigi we ygtybarlydygy hakynda oýlanyşykly ynamlylygy almak üçin auditorçylyk subutnamalaryny ýygnaýar hem-de olara baha berýär.

Jogapkärçiligi aýdyňlaşdyrmak ýörelgesi auditorçylyk netijenamasynda beýan edilýär we maliýe hasabatlylygynyň ygtybarlylygy hakynda auditoryň öz pikirini emele getirmek we mälim etmek üçin jogapkärdigini, ony taýýarlamak we bermek üçin bolsa audit geçirilýän subýektiň ýolbaşçylygynyň jogapkärdigini göz öňünde tutýar. Ýolbaşçylygyň jogapkärçiligi şu aşakdakylardan ybarat, ýagny:

- kezzapçylyk ýa-da ýalňyşlyklar görnüşinde bolup biljek düýpli ýoýulmalary özünde saklamaýan maliýe hasabatlylygyny taýýarlamagy we bermegi üpjün edýän içerki gözegçiligi ýola goýmakdan, ýerine ýetirmekden we goldamakdan;
- degerli hasaba alyş syýasatyny saýlap almakdan we ulanmakdan;
- degişli ýagdaýlara laýyk gelýän bahalandyryş ululyklaryny kesgitlemekden.

Resminamalaşdyrmak ýörelgesi auditde auditoryň pikirini tassyklaýan auditorçylyk subutnamalary nukdaýnazardan möhüm hasaplanýan ähli maglumatlary resmileşdirmek, şeýle hem auditorçylyk barlagynyň auditiň standartlaryna laýyklykda geçirilendigine subutnama bolup çykyş etmegi üçin zerurdyr.

Delillendirmek ýörelgesi auditiň dowamynda auditoryň pikirini beýan etmek üçin esaslandyrylan netijeleri emele getirmek maksady bilen zerur, ýerlikli we ýeterlikli subutnamalary almagy göz öňünde tutýar. Auditorçylyk netijenamasy maliýe hasabatlylygynyň düýplüligiň ähli jähetleri babatynda ygtybarlydygy we buhgalterçilik hasaba alnyşynyň ýöredilişiniň kanuna laýykdygy hakynda pikiri beýan etmek üçin auditiň esas döredýändigi bilen baglanyşykly auditoryň garaýşyny özünde saklamalydyr.

Seçip alma barlagy ýörelgesi auditorçylyk netijenamasynda onuň audit prosesine degişlidigi beýan edilýär we öz içine şu aşakdakylary alýar, ýagny:

- audit geçirilýän subýektiň maliýe-hojalyk işleri hakynda maglumatlaryň maliýe hasabatlylygynda görkezilendigini tassyklaýan subutnamalaryny barlamak (test geçirmek) esasynda öwrenmegi;

- buhgalterçilik hasaba alnyşynyň usullaryna we ýörelgelerine, şeýle hem maliýe hasabatlylygyny taýýarlamagyň konsepsiýasyna baha bermegi;
- maliýe hasabatlylygyny taýýarlamakda audit geçirilýän subýektiň ýolbaşçylygy tarapyndan alnan esasy bahalandyryş ululyklaryny kesgitlemegi;
- maliýe hasabatlylygy hakynda umumy düşünjelere baha bermegi.

Audit geçirilýän subýektiň işine düşünmek ýörelgesi maliýe hasabatlylygynyň ygtybarlylygyna, barlagy geçirmegiň barşyna ýa-da auditorçylyk netijenamasynda beýan edilen netijeler düýpli täsir edip biljek hasaba alnyşda ulanylýan usullara, amallara, wakalara dogry baha bermek üçin peýdalanylýar.

Hünär taýdan şübhelenmek ýörelgesi audit meýilnamalaşdyrylanda we geçirilende maliýe hasabatlylygynyň düýpli ýoýulmalaryna getirip biljek ýagdaýlary ýüze çykarmakda onuň ähmiýeti uludyr. Hünär taýdan şübhelenmeklik alnan auditorçylyk subutnamalaryna tankydy baha bermekde peýdalydyr. Bu öz gezeginde auditorçylyk iş yzygiderlikleriniň häsiýetini, wagt çägini we göwrümini kesgitlemekde, şeýle hem olaryň netijelerine baha bermekde ýalňyş ýol bermeleri ulanmazlyk we çözgütleri taýýarlamakda esassyz netijeleri kabul etmekden goramak üçin zerurdyr.

Bir nusga getirmek ýörelgesi özüniň manysy boýunça giň düşündiriş berme häsiýetine eýedir. Ilki bilen bu ýörelge auditiň esasynda düzülýän auditorçylyk netijenamasynyň görnüşine we mazmunyna degişlidir. Auditiň halkara standartlarynda maliýe hasabatlylygynyň ygtybarlylygy hakynda auditorçylyk netijenamasynda auditoryň pikirini beýan etmegiň belli bir düzgünleri bardyr. Auditiň halkara standartlaryny hem auditiň bir nusga getirilen düzgünnamalary diýip bolar.

Ýokarda seredilen auditiň ýörelgeleriniň nazary we amaly ähmiýeti bolup, auditiň haýsy ýerde, ýagny hususy ýa-da döwlet sektorynda geçirilýändigine bagly bolmazdan olaryň berjaý edilmegi hökmany hasaplanýar.

Özbaşdak taýýarlanmak üçin soraglar

1. Auditorçylyk hyzmatlarynyň ýerine ýetirilmegine haýsy obýektiw zerurlyk bar?
2. Ilkinji (ýaşyryn) maglumatlara elýeterliligi bolan hünärmenleriň auditorçylyk hyzmatlaryna zerurlygy nämede ýüze çykýar?
3. Maliýe hasabatlylygynyň auditiniň amallar auditinden we laýyklyk auditinden tapawudy nämeden ybarat?
4. Buhgalterleriň halkara federasiýasynyň guramaçylyk düzümi we guramaçylyk-hukuk statusy nähili?
5. Buhgalterleriň halkara federasiýasynyň wezipeleri, Auditorçylyk tejribesi boýunça komitetiň wezipeleri we onuň işleýiş tertibi nähili?
6. Auditiň halkara standartlarynyň mazmuny, niýetlenişi we umumy gurluşy nämeden ybarat?
7. Auditiň halkara standartlary bilen Maliýe hasabatlylygynyň halkara standartlarynyň gatnaşygy nämeden ybarat?

3. Sargyt № 3092

II BAP

EDEP KODEKSI – BUHGALTER HÜNÄRMENLERINIŇ ESAS GOÝUJY RESMINAMASY

Auditiň halkara 200 belgili standarty auditiň maliýe hasabatlylygynyň auditine degişli edep talaplaryna niýetlenen konseptual düzgünleriň birnäçesini öz içine alýar, olar, hususan-da, şulardan ybaratdyr:

* auditor degişli edep talaplarynyň, şol sanda maliýe hasabatlylygynyň auditini geçirmäge degişli garaşsyzlygy üpjün etmek boýunça talaplaryň hereket edýän çygrynda bolýar. Degişli edep talaplary, adatça, milli kanunçylygyň has berk talaplary bilen bilelikde, Buhgalterleriň edebiniň halkara standartlary boýunça geňeşiniň buhgalterleriň hünärmençilik edebiniň kodeksiniň A we B böleklerini öz içine alýar;
* Buhgalterleriň edebiniň halkara standartlary boýunça geňeşiniň buhgalterleriň hünärmençilik edebiniň kodeksiniň A bölegi hünärmençilik edebiniň maliýe hasabatlylygynyň auditi geçirilende auditoryň işine gönüden-göni gatnaşygy bolan esas goýujy ýörelgelerini kesgitleýär we şol ýörelgeleri ulanmak üçin konseptual çäkleri, hususan-da, aşakda getirilýän ýörelgeleri belleýär:

(a) dogruçyllyk,
(b) obýektiwlik,
(ç) hünär taýdan başarjaňlyk we degişli derejedäki dykgatlylylyk,
(d) ýaşyrynlyk,
(e) hünär taýdan özüňi alyp baryş.

* Buhgalterleriň edebiniň halkara standartlary boýunça geňeşiniň buhgalterleriň hünärmençilik edebiniň kodeksiniň B bölegi şu konseptual esaslaryň ol ýa-da beýleki ýagdaýlarda nähili ulanylmalydygyna degişli şekillendirilen mysallary öz içine alýar.

Audit geçirilen mahalynda jemgyýetçiligiň bähbidi auditoryň öz barlaýan guramasyna garaşsyz bolmagyndan durýar, şol sebäbe görä-de, Buhgalterleriň edebiniň halkara standartlary boýunça geňeşiniň buhgalterleriň hünärmençilik edebiniň kodeksi şeýle talaby öz içine alýar. Buhgalterleriň edebiniň halkara standartlary boýunça geňeşiniň buhgalterleriň hünärmençilik edebiniň kodeksinde garaşsyzlyk pikirlenmegiň garaşsyzlygyny hem, köpçülikleýin hereketlerindäki garaşsyzlygy hem gurşap alýan ýagdaý hökmünde beýan edilýär. Auditoryň audit geçrilýän guramadan garaşsyzlygy auditora auditorçylyk pikirini (şu pikiri şübhe astynda goýup biljek töwerekden edilýän täsire düşmezden) emele getirmek mümkinçiligini üpjün edýär. Garaşsyzlyk auditoryň dogruçyl hereket etmek, obýektiw bolmak we hünärmençilik şübheliligi ýagdaýyny saklap galmak ukybyny ýokarlandyrýar.

Auditorçylyk guramasynyň geçirilýän auditiň içerki gözegçilik ulgamyny bellemek we saklamak boýunça borçlary Hile gözegçilik etmegiň halkara 1 belgili standartynda ýa-da milli kanunçylygyň berk talaplarynda beýan edilýär. Auditorçylyk guramasynyň oýlanyşykly ynamlylygyň emele getirilmegini üpjün etmäge niýetlenen syýasaty we auditorçylyk iş yzygiderligini ornaşdyrmak boýunça borçlary, şeýle hem Garaşsyzlyga degişli talaplar Hile gözegçilik etmegiň halkara 1 belgili standartynda kesgitlenýär. Tabşyrygyň ýolbaşçysynyň degişli edep talaplary babatynda borçlary Auditiň halkara 220 belgili standartynda bellenýär. Ol syn etmek we zerur bolan halatynda auditorçylyk toparynyň agzalary tarapyndan degişli edep talaplarynyň berjaý edilmeýändigi baradaky subutnamalara gulluk derňewlerini geçirmek ýoly bilen hüşgärligi saklamagy öz içine alýar. Baş galdyrmagyň gerekli çärelerini saýlap almak tabşyrygyň ýolbaşçysyna auditorçylyk toparynyň agzalary tarapyndan degişli edep talaplarynyň berjaý edilmeýändigine şaýatlyk edýän mysallar mälim bolan halatlarynda, şeýle hem garyşsyzlygy üpjün etmegiň anyk tabşyryk babatynda ulanylýan talaplaryny berjaý etmek barada netijäniň emele getirilýän mahalynda amala aşyrylýar. Auditiň halkara 220 belgili standartynda hile gözegçilik etmek iş yzygiderlilikleri babatynda degişli borçlar ýerine ýetirilýän mahalynda auditorçylyk toparynyň hile gözegçilik etmegiň firmanyň içinde bellenen ulgamyna bil baglamaga hakynyň bardygy ykrar edilýär, gurama ýa-da beýleki şahslar tarapyndan berilýän maglumatlaryň başgaça çemeleşmäni göz öňünde tutýan ýagdaýlary muňa girmeýär.

Hünärmençiligiň şübhelilik ýagdaýy aşakdakylar babatynda hüşgärligi saklamaklygy öz içine alýar, mysal üçin:

* toplanan beýleki auditorçylyk subutnamalaryna gapma-garşy gelýän auditorçylyk subutnamalary;
* auditorçylyk subutnamalary hökmünde peýdalanmak göz öňünde tutulýan resminamalaryň we soraglara jogaplaryň ygtybarlylygyny şübhe astynda goýýan maglumatlar;
* mümkin bolan ynsapsyz hereketleri görkezýän ýagdaýlar;
* Auditiň halkara standartynda göz öňünde tutulan iş yzygiderlilikleriň üstüne goşmaça auditorçylyk iş yzygiderliligini geçirmegiň zerurlygyny göz öňünde tutýan ýagdaýlar.

Auditiň bütin dowamynda hünärmençilik şübheliligi ýagdaýyny saklap galmaklyk auditoryň, mysal üçin, töwekgelçilikleri peseltmeli bolýan ýagdaýlarynda zerurdyr:

* adatdan daşary ýagdaýlara kembaha garamak töwekgelçiligi;
* auditorçylyk synlamalaryndan netijeler taýýarlanýan mahalynda çendenaşa umumylaşdyrmak töwekgelçiligi;

170.0 x 240.0 mm

* auditorçylyk iş yzygiderliliginiň häsiýeti, möhletleri we möçberleri kesgitlenen hem-de olaryň netijelerine baha berlen mahalynda gerekli däl ýol bermeleri peýdalanmak töwekgelçiligi.

Hünärmençiligiň şübhelilik ýagdaýy auditorçylyk subutnamalaryna kesgitleýji bahany bermek üçin zerurdyr. Bu gapma-garşy gelýän auditorçylyk subutnamalaryna, ýolbaşçylardan we korporatiw dolandyryşa jogapkär şahslardan alnan resminamalaryň we soraglara jogaplaryň, gaýry maglumatlaryň ygtybarlylygyna şübhelenmekligi öz içine alýar. Şeýle hem hünärmençiligiň şübhelilik ýagdaýy anyk ýagdaýlar bilen baglylykda, toplanan auditorçylyk subutnamalarynyň näderejede ýeterliklidigi we gereklidigi baradaky soraga seredilmegini öz içine alýar. Mysal üçin, ynsapsyz hereket töwekgelçiligine degişli mysallar bar bolan ýagdaýynda we diňe öz tebigaty boýunça galplygyň bardygyny aradan aýyrmaýan bir resminama maliýe hasabatlylygyndaky degerli pul möçberini tassyklaýan ýeke-täk subutnama bolup durýan mahalynda.

Diňe auditorda munuň başgaça bolandygyna ynamlylyk üçin esas bar bolan ýagdaýlaryndan beýleki halatlarda ol ýazgylary we resminamalary hakyky diýip hasap edip biler. Şeýle-de bolsa, auditor auditorçylyk subutnama hökmünde peýdalanmak göz öňünde tutulýan maglumatyň ygtybarlydygyny seljermäge borçlydyr. Maglumatlaryň ygtybarlylygyna şübhe bolan ýa-da mümkin bolan ynsapsyz hereketleriniň alamatlary ýüze çykarylan halatynda Auditiň halkara standarty auditordan goşmaça derňewleri geçirmegi we şu ýagdaýy aýdyňlaşdyrmak üçin auditorçylyk iş yzygiderliligine nähili üýtgetmeleri ýa-da goşmaçalary girizmegiň zerurdygyny kesgitlemegi talap edýär. Audit geçirilen mahalynda ýüze çykarylan ýagdaýlaryň auditory ol ýa-da beýleki resminamanyň galp bolmaklygy mümkin ýa-da resminamanyň ol ýa-da beýleki düzgünleri galplaşdyrylan bolmagy ähtimal diýip hasap etmäge mejbur edýän halatlary muňa mysal bolup biler.

A22 bölüm auditoryň, guramanyň ýolbaşçylygynyň we korporatiw dolandyryşa jogapkär şahslaryň dogruçyllygyna we ak ýüreklidigine şaýatlyk edýän ozalky tejribäni göz öňünde tutjakdygyna garaşmaly däldigini bellemek bilen, şu meseläniň aýry-aýry jähetlerini düşündirýär.

A23 bölümine laýyklykda, audit gerekli görnüşde guralan mahalynda *hünärmençilik garaýyşlaryna* möhüm orun berilýär. Ýagdaýlar (mysallar) we ýagdaýlar babatynda degişli bilimleri we tejribäni ulanmazdan degişli edep talaplaryna we Auditiň halkara standartlaryna düşündiriş bermek, auditiň bütin dowamynda zerur bolan, esaslandyrylan çözgütleri kabul etmek mümkin däldir. Hünärmençilik garaýyşlary aşakdaky soraglar boýunça çözgüt kabul edilen mahalynda zerurdyr:

* möhümlik we auditorçylyk töwekgelçiligi;

170.0 x 240.0 mm

* Auditiň halkara standartlarynyň talaplaryny ýerine ýetirmek üçin ulanylýan auditorçylyk iş yzygiderlilikleriniň hem-de auditorçylyk subutnamalaryny toplamagyň häsiýeti, möhletleri we möçberi;

* gerekli auditorçylyk subutnamalarynyň ýeterlik mukdarda toplanandygyna, şeýle hem Auditiň halkara standartynyň esasy maksatlaryna, diýmek, auditoryň esasy maksatlaryna ýetmek üçin goşmaça çäreleriň görülmelidigine ýa-da däldigine baha bermek;

* guramanyň maliýe hasabatlylygyny taýýarlamagyň degişli konsepsiýasy ulanylan mahalynda ýolbaşçylaryň garaýyşlaryna baha bermek;

* toplanan auditorçylyk subutnamalaryna, mysal üçin, maliýe hasabatlylygy taýýarlanylýan mahalynda ýolbaşçylar tarapyndan hasaplanylan bahalandyryş ululyklarynyň laýykdygyna baha bermegiň esasynda netijeleri taýýarlamak.

A24 bölüminde hünärmençilik garaýyşlarynyň tapawutly aýratynlygy kesgitlenýär, onuň düýp manysy şol garaýyşlaryň onuň hünär taýýarlygynyň, hünärlilik derejesiniň özi oýlanyşykly garaýyşlary emele getirmek üçin zerur bolan endikleri we başarnyklary terbiýelemekde goldaw bolup durýan auditor tarapyndan işlenip düzülýändiginden ybaratdyr.

Şu Standartyň A25 bölüminde auditora mälim bolan ýagdaýlardan we ýagdaýlardan ugur alyp, her bir anyk ýagdaýda hünärmençilik garaýyşlaryny ulanmagyň tertibi jikme-jikleşdirilýär. Audit barlagyny geçirmegiň barşynda auditorçylyk toparynyň çäklerinde hem-de auditorçylyk toparynyň agzalarynyň we degişli derejesi bolan hünärmenleriň gatnaşmagynda auditorçylyk guramasynyň içinde ýa-da standartyň talap edişi ýaly, onuň daşynda kyn we jedelli soraglar boýunça geňeşmeleriň geçirilmegi auditora maglumatlara esaslanýan we oýlanyşykly garaýyşlary emele getirmäge kömek bermek üçin niýetlenendir.

Standartyň A26 we A27 bölümleri alnan hünärmençilik garaýşyna onuň auditiň we buhgalterçilik hasaba alnyşynyň ýörelgeleriniň sowatly ulanylandygyny görkezýändiginiň esasynda, şeýle hem onuň auditorçylyk netijenamasynyň berlen senesine çenli auditora belli bolan anyk ýagdaýlara we ýagdaýlara laýyk gelýändiginiň esasynda baha berip boljakdygyny kesgitleýär. Şunda hünärmençilik garaýyşlary auditiň bütin dowamynda ulanylmalydyr. Şeýle hem ol gerekli görnüşde resmileşdirilmelidir. Şu babatda auditordan ozal anyk auditiň geçirilişi bilen bagly bolmadyk tejribeli auditoryň audit barlagynyň barşynda ýüze çykan möhüm soraglar boýunça netijeler işlenip taýýarlanylanda gelnen möhüm hünärmençilik garaýyşlaryny aýdyňlaşdyryp bilmegi üçin ýeterlik boljak auditorçylyk resminamanyň taýýarlanmagy talap edilýär. Auditiň halkara 200 belgili standarty hünärmençilik garaýyşlarynyň anyk audit barlagynyň ýagdaýlary ýa-da gerekli

170.0 x 240.0 mm

auditorçylyk subutnamalarynyň ýeterlik möçberi bilen tassyklanmaýan çözgütleri esaslandyryp, delillendirmek üçin peýdalanylyp bilinmejekdigini belleýär.

Hile gözegçilik etmegiň halkara 1 belgili standarty garaşsyzlyk talaplaryny berjaý etmegiň tertibini jikme-jikleşdirýär. Şu resminamanyň 20-nji bölümine laýyklykda, auditorçylyk guramasy guramanyň özüniň hem, onuň işgärleriniň hem degişli edep talaplaryny berjaý edýändiklerine degişli ynamlylygy üpjün etmäge niýetlenen syýasaty we düzgünleri ornaşdyrmagy talap edýär. 21-nji bölüm auditorçylyk guramasyny özüniň hem, onuň işgärleriniň we munuň ulanarlykly ýerinde, olara garaşsyzlyk talaplary degişli bolan beýleki şahslaryň hem (ulgama girýän auditorçylyk guramasynyň işgärlerini goşmak bilen), muny degişli edep talaplarynynyň talap edýän mahalynda, garaşsyzlyklaryny saklaýandyklaryna degişli ynamlylygy üpjün etmäge niýetlenen syýasaty we iş yzygiderliligi ornaşdyrmaga borçly edýär. Şunuň ýaly syýasat we iş yzygiderliligi üçin gurama:

* özüniň garaşsyzlyk talaplaryny öz işgärleriniň, muny ulanyp bolýan ýerinde, şol talaplar olara degişli bolan beýleki şahslaryň dykgatyna ýetirmäge;

* garaşsyzlyga howp döredýän ýagdaýlary we gatnaşyklary ýüze çykarmaga we olara baha bermäge hem-de seresaplylyk çärelerini berjaý etmek ýa-da zerur bolanda, boýun gaçyrmaklygyň ulanylýan kanunlar ýa-da kadalaşdyryjy namalar bilen çözülýän mahalynda, tabşyrygy mundan beýläk ýerine ýetirmekden boýun gaçyrmak ýoly bilen bu howplary aradan aýyrmak ýa-da kabul ederlik derejä çenli peseltmek üçin degişli çäreleri görmäge mümkinçilik bermelidir.

Hile gözegçilik etmegiň halkara 1 belgili standartynyň 22-nji bölümine laýyklykda, garaşsyzlyk syýasatyny we iş yzygiderliligini ornaşdyrmak üçin şu şertleriň ýerine ýetirilmegini talap etmek zerurdyr:

* tabşyrygyň ýolbaşçysy auditorçylyk guramasyna müşderiler üçin ýerine ýetirilýän tabşyryklar barada, şol sanda, eger şeýle ýagdaý bar bolsa, auditorçylyk guramasynyň olaryň tutuşlygyna alnanda garaşsyzlyk babatda talaplara baha berip bilmegi üçin, hyzmatlaryň möçberi barada zerur bolan maglumatlary berýär;

* işgärler, degişi çäreleri görmek üçin mümkinçilik bolar ýaly, garaşsyzlyga howp salýan ýagdaýlar we özara gatnaşyklar barada auditorçylyk guramasyna habar bermelidirler;

* wajyp maglumatlar toplanmaga degişlidir we olar:

- auditorçylyk guramasynyň we onuň işgärleriniň özleriniň garaşsyzlyk talaplaryny berjaý edýändiklerini tiz kesgitläp bilmekleri üçin;

- auditorçylyk guramasynyň özüniň garaşsyzlyk meselesine gatnaşygy bolan resminamalaryny derwaýys ýagdaýda saklap bilmegi üçin;

170.0 x 240.0 mm

- auditorçylyk guramasynyň garaşsyzlyga abanýan, kabul ederlik derejeden ýokary bolan howplar boýunça gerekli çäreleri görüp bilmegi üçin degişli işgärleriň dykgatyna ýetirilýär.

23-nji bölüm oňa laýyklykda auditorçylyk guramasynyň onuň garaşsyzlyk talaplarynyň bozulandygy barada habardar edilendigine degişli ynamlylygy üpjün etmäge niýetlenen syýasaty we iş yzygiderliligini ornaşdyrmaga borçly bolan talaplarynyň berjaý edilmegini, şeýle hem şu ýagdaýlary çözmek üçin oňa degişli çäreleri görmäge mümkinçilik berilmelidigini belleýär. Bu syýasat we iş yzygiderliligi:

* garaşsyzlyga bildirilýän talaplaryň belli bolan bozulmalary barada auditorçylyk guramasyna öz wagtynda habar bermelidigi babatda işgärlere;
* şu syýasatyň we iş yzygiderliliginiň ýüze çykarylan bozulmalary barada öz wagtynda habar bermeli bolan auditorçylyk guramasyna;
* ýüze çykarylan düzgün bozmalar boýunça gurama bilen bilelikde çäre görmeli bolan auditorçylyk tabşyrygyň ýolbaşçylaryna;
* auditorçylyk guramasynyň degişli derejedäki we ýerlikli bolan halatynda, ulgamdaky beýleki işgärlerine, şeýle hem garaşsyzlyk talaplary degişli bolan şahslara, ýagny degişli çäreleri görmäge borçly bolan şahslara;
* zerur bolan halatynda, guramanyň mundan beýläk hereket etmelidigini ýa-da däldigini kesgitläp bilmegi üçin, ýüze çykan soraglary çözmek üçin özleriniň kabul eden çäreleri barada audorçylyk guramasynyň ýolbaşçylaryny haýal etmän habardar etmek babatda tabşyrygyň ýolbaşçylaryna we beýleki şahslara bildirilýän talaplary öz içine almalydyr.

Hile gözegçilik etmegiň halkara 1 belgili standartynyň 24-nji we 25-nji bölümlerine laýyklykda, *auditorçylyk guramasy guramanyň edep talaplaryna laýyklykda garaşsyz bolmaga borçly bolan ähli işgärlerinden, ýylda azyndan bir gezek, guramanyň garaşsyzlyk babatda syýasatynyň we iş yzygiderliliginiň berjaý edilýändigi barada ýazmaça tassyknamany almalydyr.* Şunda auditorçylyk guramasy:

* ynamlylygy üpjün edýän tabşyryklar ýerine ýetirilende uzak wagtyň dowamynda auditorçylyk guramasynyň şol bir uly işgärleriniň çekilýän ýagdaýlarynda ýakyn tanyşlyk howpuny peseltmek üçin seresaplylyk çärelerini görmek zerurlygyny kesgitlemek boýunça ölçegleri belleýän;
* gymmatly kagyzlaryň guramaçylykly söwdasyna rugsat berlen guramalaryň maliýe hasabatlylygyna audit barlagy geçirilende ulanylýan edep talaplaryna laýyklykda, belli bir wagt geçenden soň auditorçylyk tabşyrygynyň ýolbaşçyny we tabşyrygyň ýerine ýetirilişiniň hiline gözegçilik üçin jogap berýän adamlary, şeýle hem, muny ulanyp bolýan ýerinde, rotasiýa (çalyşmak) talaby degişli bolan beýle-

ki adamlaryň rotasiýasyny (çalşylmagyny) geçirmegi talap edýän syýasaty we iş yzygiderliligini ornaşdyrmalydyr.

Auditiň halkara 220 belgili standartynyň 8-nji bölüminde garaşsyzlyk talaplarynyň berjaý edilişine seredilýär, oňa laýyklykda, tabşyrygyň ýolbaşçysy özüniň olary geçirmek üçin bellenen ähli auditorçylyk tabşyryklarynyň umumy hili üçin jogapkärçiligi üstüne alýar. Standartda tabşyrygyň ýolbaşçysynyň edep talaplaryny berjaý etmek boýunça borçlary kesgitlenendir. 9-njy bölüm auditiň bütin dowamynda tabşyrygyň ýolbaşçysy synlamak we zerur bolan ýagdaýynda auditorçylyk toparynyň agzalary tarapyndan degişli edep talaplarynyň berjaý edilmändigine degişli subutnamalar babatynda gulluk derňewlerini geçirmek ýoly bilen hüşgärligi saklamaga borçludyr.

Tabşyrygyň ýolbaşçysy auditorçylyk guramasynda beýleki jogapkär şahslar bilen geňeşmeleri geçirmek bilen, hil gözegçiligi ulgamynyň üstünden ýa-da beýleki çeşmelerden auditorçylyk topary tarapyndan degişli edep talaplarynyň berjaý edilmeýändigine şaýatlyk edýän ýagdaýlar özüne mälim bolan ýagdaýlarynda olara baş galdyrmagyň gerekli çärelerini kesgitlemäge borçludyr.

Auditiň halkara 220 belgili standartynyň 11-nji bölümine laýyklykda, tabşyrygyň ýolbaşçysy anyk audit babatynda ulanylýan garaşsyzlyk talaplarynyň berjaý edilmegi barada netijä gelmelidir. Şu maksatlar üçin tabşyrygyň ýolbaşçysy:

* garaşsyzlyga howp döredýän ýagdaýlary we gatnaşyklary ýüze çykarmak we olara baha bermek üçin, auditorçylyk guramasyndan we onuň ulanarlykly ýerinde, ulgama girýän guramalardan degişli maglumatlary alýar;
* olaryň anyk auditorçylyk tabşyrygy üçin garaşsyzlyga howp salýandygyny anyklamak üçin, auditorçylyk guramasynyň garaşsyzlygy üpjün etmek boýunça syýasatynyň we iş yzygiderliliginiň ýüze çykarylan bozulmalary (eger olar bar bolsa) boýunça baha berýär;
* seresaplylyk çärelerini görmek ýoly bilen, şeýle howplary aradan aýyrmak ýa-da olary kabul ederlik derejä çenli gowşatmak üçin zerur çäreleri görýär, ýa-da eger maksadalaýyk hasap etse, eger ulanylýan kanunlara, ýa-da namalara laýyklykda şunuň ýaly boýun gaçyrma mümkin bolsa, mundan beýläk şu audit tabşyrygyny geçirmekden boýun gaçyrýar.

Tabşyrygyň ýolbaşçysy, ýagdaýy özbaşdak çözüp bilmeýän halatynda, zerur bolan çäreleri görmek üçin, islendik ýagdaýlar barada gurama haýal etmän habar bermäge borçludyr.

Deslapky barlaglaryň halkara 2400 belgili standarty (gaýtadan seredilen) standartynyň 17-nji bölümine laýyklykda, hünärmençilik garaýyşlary diýip tabşyryklaryň standartlary bilen baglylykda ynamlylygy üpjün edýän anyk tabşyrygyň ýagdaýlarynda hereketleriň zerur meýilnamalary barada çözgütler

kabul edilen mahalynda ynamlylygy, buhgalterçilik hasaba alnyşyny we edep standartlaryny üpjün edýän degişli bilimleriň, tejribäniň hem-de endikleriň ulanylmagyna düşünilmelidir. Şunda degişli edep talaplaryna resminamada auditorçylyk toparlaryna bildirilýän edep talaplary hökmünde seredilýär, olara adatça BEHSG kodeksiniň A we B bölekleri, şeýle hem milli kanunçylylygyň has berk talaplary degişli edilýär.

Deslapky barlaglaryň halkara 2400 belgili standarty (gaýtadan seredilen) standartynyň 1-nji bölümine laýyklykda, işleýän hünärmen edep talaplaryny, şol sanda *garaşsyzlyga* degişli talaplary hem berjaý etmäge borçludyr.

Standartyň 22-nji bölümi hünärmençilik şübheliliginiň we hünärmençilik garaýyşlarynyň talaplaryny berjaý etmegiň tertibini kesgitleýär. Şunda tejribeli hünärmen tabşyrygy hünärmençilik taýdan şübheliligini ulanmak bilen we olaryň täsiriniň netijesi maliýe hasabatlylygynyň düýpli ýoýulmagy bolup biljek ýagdaýlaryň bolmagynyň mümkindigini nazara alyp, meýilleşdirmäge we ýerine ýetirmäge borçludyr. Deslapky (obzor) barlagy geçirmek boýunça tabşyryk ýerine ýetirilende tejribeli hünärmen hünärmençilik garaýyşlaryny peýdalanmaga borçludyr.

Hünärmençilik şübheliligi deslapky (obzor) barlagynyň barşynda subutnamalara tankydy baha bermek üçin zerurdyr. Ol deň gelmezlikleriň sebäpleriniň anyklanmagyny we gapma-garşy subutnamalaryň öwrenilmegini, şeýle hem soraglara alnan jogaplary ýolbaşçylardan we korporatiw dolandyryşa jogapkär şahslardan alnan beýleki maglumatlara berilýän tankydy bahany öz içine alýar. Şeýle hem ol tabşyrygyň ýerine ýetirilen ýagdaýlarynda alnan subutnamalaryň ýeterlikdigini we degişli geçirilen seljermäni öz içine alýar.

Standart hünärmençilik şübheliliginiň ýörelgelerini berjaý etmäge gönükdirilen çäreleri jikme-jikleşdirýär.

Deslapky barlag geçirilýän mahalynda tejribeli hünärmen guramanyň ýolbaşçylarynyň we korporatiw dolandyryş üçin jogapkär beýleki adamlaryň dogruçyllygy we akýürekliligi babatynda olaryň geçen döwürde toplan tejribesini inkär etmeli däldir. Emma ol hünärmençilik şübheliligini ýüze çykarmalydyr we subutnamalary toplamakda çäklendirmelere ýol bermeli däldir.

Hünärmençilik garaýşy deslapky barlag boýunça tabşyrygy ýerine ýetirmek üçin zerurdyr. Bu degişli edep talaplaryny we şu standartyň talaplaryny teswirlemegiň, şeýle hem deslapky barlag boýunça tabşyrygy ýerine ýetirmegiň barşynda oýlanyşykly çözgütleri kabul etmek zerurlygynyň ýagdaýlary we ýerine ýeririlýän tabşyryk boýunça seljermek üçin degişli hünärmençilik bilimlerini we tejribesini ulanmagy göz öňünde tutýandygy bilen şertlendirilendir. Hünärmençilik garaýşy, hususan-da, şu ýagdaýlarda talap edilýär:

170.0 x 240.0 mm

* möhümlik barada, şeýle hem şu standartyň talaplaryny ýerine ýetirmek we subutnamalary toplamak maksatlary üçin möhletler we iş yzygiderliliginiň möçberi barada çözgüt kabul edilende;
* iş yzygiderliligini ýerine ýetirmegiň barşynda alnan subutnamalaryň deslapky barlaga mahsus bolan töwekgelçiligi tabşyryk boýunça kabul ederlikli bolup durýan derejä çenli peseldýändigine baha berlende;
* guramanyň maliýe hasabatlylygyny taýýarlamakda ulanyp bolýan konsepsiýany peýdalanmak babatynda ýolbaşçylygyň garaýyşlaryna seljerme geçirilende;
* maliýe hasabatlylygy taýýarlanylýan mahalynda ýolbaşçylyk tarapyndan hasaplanan baha bermeleriň esaslandyrylandygyny öwrenmegi goşmak bilen, alnan subutnamalaryň esasynda maliýe hasabatlylygy barada netijä gelnende.

Deslapky barlaglaryň halkara 2400 belgili standartynyň (gaýtadan seredilen) talaplaryna laýyklykda, tejribeli hünärmenden garaşylýan hünärmençilik garaýyşlarynyň tapawutly aýratynlygy bu garaýşyň onuň bilimi, düşünjesi we tejribesi, şol sanda ynamlylygy üpjün etmegiň endiklerini we usullaryny peýdalanmak babatyndaky tejribesi oňa esaslandyrylan garaýyşlary taýýarlamak üçin degişli başarjaňlygy terbiýelemäge mümkinçilik beren tejribeli hünärmen tarapyndan çykarylandygy bolup durýar. Tabşyrygy ýerine ýetirmegiň barşynda iş toparynyň içinde hem-de iş topary bilen auditorçylyk guramasynyň içindäki ýa-da onuň daşyndaky degişli derejedäki beýleki şahslaryň arasynda çylşyrymly we jedelli soraglar boýunça geçirilýän geňeşler tejribeli hünärmene oýlanyşykly, esaslandyrylan garaýyşlary emele getirmäge kömek edýär.

Her bir tabşyryk boýunça hünärli garaýyş tejribeli hünärmene olar barada tabşyrygyň bütin dowamynda belli bolan ýagdaýlara, şol sanda:

* guramanyň geçen döwürlerdäki maliýe hasabatlylygy babatynda (eger ony ulanyp bolýan bolsa) tabşyryklary geçirmegiň netijesinde alnan düşünjelere;
* tejribeli hünärmeniň guramanyň we onuň töwereginiň işine, şol sanda guramada buhgalterçilik hasaba alnyşyny alyp barmak ulgamyna düşünişine, şeýle hem guramanyň işleýän pudagynda maliýe hasabatlylygyny taýýarlamagyň kabul edilen konsepsiýasynyň nähili peýdalanylýandygyna düşünişine;
* maliýe hasabatlylygyny taýýarlamak we bermek üçin ýolbaşçylyk tarapyndan garaýyşlary emele getirmekde talap edilýän derejä esaslanýar.

Hünärmençilik garaýşyna onuň ynamlylygy üpjün etmegiň we buhgalterçilik hasaba alnyşyny ýöretmegiň ýörelgelerini başarnykly ulanylmagyny, onuň esasly bolup durýandygyny we olar barada işleýän hünärmene netijenama berlen senesine çenli belli bolan ýagdaýlara we ýagdaýlara gapma-garşy gelmeýändigini görkezýändiginiň esasynda baha berip bolar.

Deslapky barlaglaryň halkara 2400 belgili standarty (gaýtadan seredilen) hünärmençilik garaýyşlarynyň tabşyrygyň bütin dowamynda ulanylmalydygyny kesgitleýär. Şeýle hem ony şu Standartyň talaplaryna laýyklykda resminama görnüşinde resmileşdirmeli. Standartyň talaplaryna laýyklykda hünärmençilik garaýşy tabşyrygyň beýleki ýagdaýlary ýa-da alnan subutnamalar bilen tassyklanmaýan çözgütler üçin esaslandyrma hökmünde peýdalanylmaly däldir.

Ynamlylygy üpjün edýän tabşyryklaryň halkara 3420 belgili standarty şu mesele boýunça belli bir talaplary bildirýär. Şu resminamanyň 8-nji bölümine laýyklykda, halkara standartlarynyň düzgünleriniň berjaý edilmegi, tejribeli hünärmenden ynamlylygy üpjün etmek boýunça tabşyryklaryň ýerine ýetirilmegi bilen bagly Buhgalterleriň edebiniň halkara standartlary boýunça geňeşiniň buhgalterleriň hünärmençilik edebiniň kodeksiniň A we B böleklerini ýa-da beýleki hünärmenlik talaplaryny ýa-da kanunda, kadalaşdyryjy namada bellenen, Buhgalterleriň edebiniň halkara standartlary boýunça geňeşiniň buhgalterleriň hünärmençilik edebiniň kodeksiniň talaplaryndan pes bolmadyk talaplary berjaý etmegi talap edýär.

Auditden we geçen döwürleriň maliýe maglumatlarynyň deslapky (obzor) barlaglaryndan tapawutlanýan ynamlylygy üpjün edýän tabşyryklar ýerine ýetirilende birnäçe talaplar bildirilýär. Ynamlylygy üpjün edýän tabşyryklaryň halkara 3000 belgili standartynyň (gaýtadan seredilen) 20-nji bölümine laýyklykda, tejribeli hünärmen Buhgalterleriň edebiniň halkara standartlary boýunça geňeşiniň buhgalterleriň hünärmençilik edebiniň kodeksiniň A we B bölekleriniň ynamlylygy üpjün edýän tabşyryklara degişli talaplaryny ýa-da möhümligi pes bolmadyk beýleki kadalaşdyryjy-hukuk talaplaryny ýerine ýetirmelidir.

Ugurdaş hyzmatlar boýunça halkara standarty 4400 belgili standartynda aýratyn talaplar kesgitlenýär. Şu resminamanyň 7-nji bölümine laýyklykda auditor HBGBE kodeksini berjaý etmelidir. Tabşyryklaryň şu görnüşleri bilen baglanyşykly auditoryň hünärmençilik borçlaryny düzgünleşdirýän edep ýörelgeleri şulardan ybaratdyr:

– dogruçyllyk;
– obýektiwlik;
– hünär taýdan başarjaňlyk we wezipe babatda dykgatlylyk;
– ýaşyrynlyk;
– hünär taýdan özüňi alyp baryş;
– tehniki standartlar.

Garaşsyzlyk ylalaşylan iş yzygiderliligini ýerine ýetirmek boýunça tabşyryklar üçin hökmany bolup durmaýar. Emma tabşyrygyň şertleri, maksatlary ýa-da milli standartlar auditordan HBGBE kodeksinie laýyklykda garaşsyzlyk talaplaryny

berjaý etmegi talap edip biler. Auditoryň garaşsyz bolup durmaýan ýagdaýynda bu ýagdaý ýüze çykarylan ýagdaýlar baradaky hasabatda bellenmelidir.

Auditiň halkara 700 belgili standartynda (gaýtadan seredilen) edep talaplarynyň berjaý edilmegine degişli birnäçe jähetleri kesgitleýär. Şu Standartyň 28-nji bölümine laýyklykda, auditorçylyk netijenamasy audit babatynda ulanyp bolýan degişli edep talaplaryna laýyklykda, auditoryň gurama babatynda garaşsyz bolup durýandygy we şu talaplara laýyklykda auditoryň beýleki edep borçlaryny ýerine ýetirendigi barada arzany öz içine almalydyr. Bu arza degişli edep talaplarynyň kabul edilen ýurisdiksiýasyny görkezmelidir ýa-da onda HBGBE kodeksine salgylanma bolmalydyr.

Özbaşdak taýýarlanmak üçin soraglar we ýumuşlar

1. Haýsy guramalar Buhgalterleriň edebiniň halkara standartlary boýunça geňeşiniň buhgalterleriň hünärmençilik edebiniň kodeksini işläp taýýarlamagy amala aşyrýar?
2. Haýsy edaralar auditorlaryň we hünärmen buhgalterleriň edep ýörelgelerini berjaý edişlerine gözegçiligi (monitoring) amala aşyrýar?
3. Auditorlaryň we hünärmen buhgalterleriň edep ýörelgelerini berjaý edişlerine gözegçilik etmekde öz-özüni düzgünleşdirýän guramalaryň tutýan orny barada aýdyp beriň.
4. Buhgalterleriň edebiniň halkara standartlary boýunça geňeşiniň buhgalterleriň hünärmençilik edebiniň kodeksiniň talaplary kime degişli?
5. Hünärmençilik şübheliliginiň düýp manysy barada aýdyp beriň.
6. Hünärmençilik şübheliliginiň ýörelgesini kanagatlandyrmak üçin auditoryň işi nähili şertlere laýyk bolmaly?
7. Dogruçyllyk ýörelgesiniň düýp manysy nämeden ybarat?
8. Dogruçyllyk ýörelgesini kanagatlandyrmak üçin auditoryň işi nähili şertlere laýyk bolmaly?
9. Obýektiwlik ýörelgesiniň düýp manysy barada aýdyp beriň.
10. Obýektiwlik ýörelgesini kanagatlandyrmak üçin auditoryň işi nähili şertlere laýyk bolmaly?
11. Auditoryň dogruçyllyk ýörelgeçini berjaý edýändigitne şübhe döredýän amaly ýagdaýy düzüň.
12. Standartyň auditoryň obýektiwlik ýörelgesini berjaý etmäge gönükdirilen hereketlerini kesgitleýän bölegini görkeziň.
13. Auditorlara bildirilýän, olaryň hünämenlik başarnyklaryny saklamaga gönükdirilen talaplaryny aýdyp beriň.
14. Auditor barlagynyň barşynda auditor tarapyndan alnan maglumatlaryň aýan edilmeginde ýaşyrynlyk ýörelgesini bozýan ýagdaýlary haýsylar?
15. Buhgalterleriň edebiniň halkara standartlary boýunça geňeşiniň buhgalterleriň hünärmençilik edebiniň kodeksiniň hünär taýdan özüňi alyp barmagyň ýörelgelerini berjaý etmäge gönükdirilen nahili gurluş elementleri bar?

170.0 x 240.0 mm

III BAP

AUDITIŇ HALKARA STANDARTLARYNA GIRIŞ

3.1. Auditiň halkara standartlarynyň konseptual esaslary

Auditiň halkara standartlarynyň ýygyndylarynda «Dogruçyllygy kepillendirýän tabşyryklaryň konseptual esaslary» görnüşinde terjime edilen resminama standartlaryň gurluş düzüminiň öňünden getirilýärdi, häzirki wagtda bolsa Auditiň halkara standartlaryna goşundylaryň bölümi hökmünde berilýär. Bu resminama Auditiň häzirki zaman standartlarynyň esaslanýan «dogruçyl kepillendirýän tabşyryklar» ýa-da başga görnüşde «ynamlylyk berýän tabşyryklar» düşünjeleri beýan edýär. Görkezilen resminama ep-esli derejede gaýtadan işlenen we AHS-nyň düzüminden logika laýyklykda çykarylan, 2001-nji ýyldaky beýanda 120 belgi bilen görkezilen we «Auditiň halkara standartlarynyň esasy ýörelgeleri» diýlip atlandyrylan standart bolup durýar.

Konseptual esaslarda tejribeli hünärmen buhgalterler tarapyndan ýerine ýeririlýän ynamlylygy beýan etmek boýunça tabşyryklara (ylalaşyklara) seredilýär. Konseptual esaslar tejribeli hünärmen buhgalterler we ynamlylygy beýan etmek boýunça ylalaşyklara gatnaşýan başga şahslar, mysal üçin, tejribeli hünärmen buhgalteri çeken şahslar (buýrujylar, müşderiler we beýlekiler) üçin iş çygryny kesgitleýär. Konseptual esaslar girişi we aşakdaky esasy bölümleri öz içine alýar.

Dogruçyllygy kepillendirmek (ynamlylygy beýan etmek) boýunça tabşyryklaryň (ylalaşyklaryň) kesgitlemesi we olaryň maksady

Bu bölüm ynamlylygy beýan etmek boýunça tabşyrygyň kesgitlemesini öz içine alýar we tejribeli hünärmen buhgalteriň ýerine ýetirip biljek şunuň ýaly tabşyryklarynyň ikisini görkezýär: göwnejaý ynamlylygy beýan etmek boýunça tabşyryklar we çäkli ynamlylygy beýan etmek boýunça tabşyryklar.

Göwnejaý ynamlylygy beýan etmek boýunça tabşyrygyň maksady ynamlylygy beýan etmek boýunça tabşyrygyň töwekgelçiligini tabşyrygyň şertlerinde kabul ederlikli pes derejä düşürmek bolup durýar, bu tejribeli hünärmen buhgalter tarapyndan netijenamada ynamlylygyň oňyn görnüşini beýan etmek üçin esas hökmünde peýdalanylýar. Çäkli ynamlylygy beýan etmek boýunça tabşyrygyň maksady hem töwekgelçiligi peseltmek bolup durýar, ýöne şunda bu töwekgelçilik göwnejaý ynamlylygy beýan etmek boýunça tabşyrygyň töwekgelçilik derejesinden ýokary bolýar, bu tejribeli hünärmen buhgalter tarapyndan netijenamada ynamlylygyň ters (negatiw) görnüşini beýan etmek üçin esas hökmünde peýdalanylýar.

«Ynamlylygy beýan etmek boýunça tabşyryk» düşünjesi ol boýunça tejribeli hünärmen buhgalteriň ýa-da auditoryň şu tabşyrykda jogapkär taraplar bolup durmaýan, göz öňünde tutulýan peýdalanyjylaryň belli bir ölçegler babatynda öwrenilýän närsä baha bermegiň ýa-da ölçemegiň netijelerine ynamlylyk derejesini ýokarlandyrmak üçin niýetlenen netijenamany berýär.

Öwrenilýän närsä baha bermegiň ýa-da ölçemegiň netijeleri öwrenilýän närsäni ölçegler bilen deňeşdirmek arkaly alynýan maglumat bolup durýar. Mysal üçin, maliýe hasabatlylygyny bermegiň Maliýe hasabatlylygynyň halkara standartlary ýaly esaslary subýektiň maliýe ýagdaýyna, maliýe netijelerine we pul serişdeleriniň hereketine (öwrenilýän zat) degişlilikde ulanylýan mahalynda.

Tejribeli hünärmen buhgalter ynamlylygy beýan etmek boýunça hasabatda (netijenamada) pikiri beýan etmek üçin göwnejaý esasy almak maksady bilen, öwrenilýän zat baradaky maglumatlar babatynda ýeterlik we gerekli subutnamalary ýygnamalydyr.

Öwrenilýän zat baradaky maglumatda ölçegler bilen bagly ýalňyş görkezilip we diýmek, ýoýulyp, has düýpli ýoýulmagy mümkin bolup biler. Bu öwrenilýän zat baradaky maglumatyň öwrenilýän zat babatynda ölçegleriň ulanylyşyny ýalňyş görkezýän ýagdaýynda bolup geçýär. Mysal üçin, eger subýektiň maliýe hasabatlylygy, subýektiň maliýe ýagdaýy, onuň işiniň maliýe netijeleri we pul serişdeleriniň hereketi barada, Maliýe hasabatlylygynyň halkara standartlaryna laýyklykda dogruçyl we hakyky düşünje bermeýän bolsa ýa-da eger subýektiň özüniň içerki gözegçilik ulgamynyň netijesi pes diýlip tassyklanmasy adalatsyz bolsa.

Ynamlylygy beýan etmek boýunça käbir tabşyryklarda öwrenilýän zada baha bermek ýa-da ölçemek jogapkär tarapyndan göz öňünde tutulýan peýdalanyjylar üçin elýeter tassyklama görnüşinde beýan edilýär. Bu tabşyryklar «tassyklamalara esaslanýan tabşyryklar» diýlip atlandyrylýar. Ynamlylygy beýan etmek boýunça beýleki tabşyryklarda tejribeli hünärmen buhgalter öwrenilýän närsä baha bermegi ýa-da ölçemegi gönüden-göni özi ýerine ýetirýär, ýa-da göz öňünde tutulýan peýdalanyjylar üçin elýeter bolmadyk ölçemegi we baha bermegi ýerine ýetiren jogapkär tarapdan maglumat alýar. Öwrenilýän zat baradaky maglumat göz öňünde tutulýan peýdalanyjylara ynamlylygy beýan etmek baradaky hasabatda berilýär. Şular ýaly tabşyryklar «göni hasabatlylyk barada tabşyryklar» diýlip atlandyrylýar.

Konseptual esaslaryň ulanylýan ýerleri

Bu bölüm ynamlylygy beýan etmek boýunça tabşyryklaryň beýleki tabşyryklardan tapawudyny kesgitleýär.

Tejribeli buhgalter hünärmen ýa-da auditor tarapyndan ýerine ýetirilýän tabşyryklaryň ählisi ynamlylygy beýan etmek boýunça tabşyryk bolup durmaýar.

Beýleki ýygy ýerine ýetirilýän, ýokarda görkezilen şertleri öz içine almaýan (şol sebäbe görä-de konseptual esaslaryň täsirine düşmeýän) tabşyryklar:

* baglanyşykly hyzmatlar boýunça auditiň halkara standartlarynyň täsir çygrynda bolýan, ylalaşylan iş yzygiderliliklerini ýerine ýetirmek boýunça tabşyryklar we maliýe maglumatyny ýa-da gaýry maglumatlary kompilýasiýa etmek boýunça tabşyryklar ýaly tabşyryklary;
* olar boýunça ynamlylygy beýan edýän netijenama berilýän salgyt deklarasiýalarynyň taýýarlanmagyny;
* konsalting hyzmatlaryny, ýagny dolandyryş ýa-da salgyt konsaltingi ýaly hyzmatlary etmek barada tabşyryklary öz içine alýar.

Ynamlylygy beýan etmek boýunça tabşyryk has uly tabşyrygyň, mysal üçin, telekeçilik satyn alnan mahalynda konsalting hyzmatlaryny etmek baradaky tabşyryk taryhy ýa-da geljekki maliýe maglumaty babatynda ynamlylygy beýan etmek talabyny öz içine alýar. Şeýle ýagdaýlarda konseptual esaslar diňe tabşyrygyň ynamlylygy beýan edýän bölegi babatynda ulanylyp biler.

Konseptual esaslara laýyklykda şu aşakdakylary ýerine ýetirmek hökman däl:

* olara laýyklykda buhgalterçilik hasaba alnyşynyň, auditiň, salgyt salmagyň meseleleri we gaýry meseleleri boýunça kazyýetde işe seredilende şaýatlyk görkezmelerini bermek zerur bolan tabşyryklar;
* olar boýunça olardan peýdalanyjynyň belli bir ynamlylygy alyp biljek hünärmençilik pikirini, nukdaýnazary ýa-da kesgitlemeleri beýan etmek zerur bolan tabşyryklar, şu tassyklamalar ýerine ýetirilen şertinde:

- bu pikirler, nukdaýnazarlar ýa-da kesgitlemeler tutuş ylalaşyk babatynda tötänleýin bolup durýan bolsa,
- çykarylan ýazmaça hasabatlaryň (netijenamalaryň) ählisi peýdalanmak babatda çäklendirilen we diňe hasabatda (netijenamada) görkezilen göz öňünde tutulýan peýdalanyjylar üçin niýetlenen bolsa,
- görkezilen göz öňünde tutulýan peýdalanyjylardan alnan ýazmaça tassyknama laýyklykda tabşyryk ynamlylygy beýan etmek boýunça tabşyryk bolup durmaýan bolsa,
- hünärmen buhgalteriň hasabatynda (netijenamasynda) tabşyryk ynamlylygy beýan etmek boýunça tabşyryk bolup durmaýan bolsa.

Ynamlylygy beýan etmek boýunça tabşyryk bilen baglanyşykly bolmadyk hasabatlar (netijenamalar)

Konseptual esaslara laýyklykda ynamlylygy beýan etmek boýunça tabşyryk bolup durmaýan ylalaşyk boýunça hasabat (netijenama) berýän tejribeli hünär-

men buhgalter şu ylalaşyk boýunça şeýle tabşyryk bilen ynamlylygy beýan etmek boýunça hasabatyň arasynda tapawut goýmalydyr. Peýdalanyjylary ýalňyşdyrmaz ýaly, ynamlylygy beýan etmek boýunça hasabat (netijenama) bolup durmaýan hasabat (netijenama), mysal üçin, şu aşakdakylary öz içine almaly däldir:

* konseptual esaslara we auditiň halkara standartlaryna laýyk gelýändigi baradaky görkezmäni;
* «ynamlylygy beýan etmek», «audit», ýa-da «deslapky barlag» adalgalaryny gerekli bolmadyk görnüşde peýdalanylmagyny;
* göz öňünde tutulýan peýdalanyjynyň ölçegler babatda öwrenilýän närsä baha bermegiň ýa-da ölçemegiň netijeleri babatynda ynamlylyk derejesini ýokarlandyrmak üçin niýetlenen netijenama hökmünde ýalňyş düşünip biljek tassyklamany.

Tejribeli buhgalter hünärmen (auditor) we jogapkär şahs konseptual esaslaryň ýörelgeleriniň onda jogapkär tarapyň ýeke-täk peýdalanyjy bolup durýan tabşyryklara degişlilikde ulanylmagyny ylalaşyp bilerler. Bu auditiň halkara standartlarynyň beýleki talaplarynyň ählisiniň berjaý edilýän şertinde mümkindir. Şeýle ýagdaýlarda tejribeli buhgalter hünärmeniň (auditoryň) hasabaty (netijenamasy) hasabatyň diňe jogapkär tarapyndan çäkli peýdalanylýandygy baradaky arzany öz içine almalydyr.

Tabşyrygy kabul etmek

Bu bölüm tejribeli buhgalter hünärmeniň ynamlylygy beýan etmek boýunça tabşyrygy kabul etmezinden (ýerine ýetirmegi ylalaşmazyndan) öň anyklanmaly häsiýetnamalary belleýär.

Tejribeli buhgalter hünärmen ynamlylygy beýan etmek boýunça tabşyrygy diňe özüniň tabşyrygyň ýagdaýlary baradaky deslapky düşünjesi şu aşakdakylary görkezýän ýagdaýynda kabul edýär:

* garaşsyzlyk ýa-da hünär başarjaňlygy ýaly degişli edep talaplary ýerine ýetiriljek bolsa;
* ylalaşyga şu häsiýetnamalar mahsus bolsa:

- öwrenilýän zat ýerlikli bolanda,
- peýdalanylýan ölçegler ýerlikli we göz öňünde tutulýan peýdalanyjylar üçin elýeter bolanda,
- tejribeli hünärmen buhgalteriň netijenamasyny tassyklamak üçin ýeterlik we gerekli subutnamalar tejribeli hünärmen buhgaltere elýeter bolanda,
- tejribeli hünärmen buhgalteriň netijenamasy ýazmaça hasabata (netijenama) goşulanda we görnüşi boýunça oýlanyşykly ynamlylygy beýan etmek boýunça ylalaşyga ýa-da çäkli ynamlylygy beýan etmek boýunça ylalaşyga laýyk gelýän bolsa,

- tejribeli hünärmen buhgalteri tabşyrygyň göwnejaý maksady kanagatlandyran mahalynda. Eger tejribeli hünärmen buhgalteriň işiniň gerimleri degerli derejede çäklendirilýän bolsa, onda bu tabşyrykda göwnejaý maksadyň bolmazlygy ahmaldyr. Şeýle hem tejribeli hünärmen buhgalter buýrujynyň tejribeli hünärmen buhgalteriň adyny öwrenilýän zat bilen gerekli bolmadyk görnüşde baglanyşdyrmak maksady bar diýip çak edip biler.

Auditiň halkara standartlarynyň käbiri tabşyrygy kabul etmek üçin ýerine ýetirilmegi zerur bolan goşmaça talaplary öz içine alyp biler.

Bolup biläýjek tabşyrygyň onda ýokarda görkezilen häsiýetnamalaryň käbiriniň ýokdugy sebäpli, ynamlylygy beýan etmek boýunça tabşyryk hökmünde kabul edilip bilinmejek halatynda buýrujy göz öňünde tutulýan peýdalanyjylaryň talaplaryna laýyk geljek başga tabşyrygy belläp biler. Mysal üçin, eger ilkibaşky ölçegler ýerlikli bolmasa, ynamlylygy beýan etmek boýunça tabşyryk şu ýagdaýlarda ýerine ýetirilip bilner, eger-de:

* buýrujy öwrenilýän ilkibaşky närsäniň ol boýunça bu ölçegleriň ýerlikli bolup duran jähetini bölüp, görkezip biljek bolsa we tejribeli hünärmen buhgalter, ynamlylygy beýan etmek boýunça tabşyrygy öwrenilýän zat hökmünde diňe şol jähet babatynda ýerine ýetirip biljek bolsa. Şeýle ýagdaýlarda ynamlylygy beýan etmek boýunça hasabat onuň doly derejede öwrenilýän ilkibaşky närsä degişli däldigini takyk kesgitleýär; ýa-da
* öwrenilýän ilkibaşky zat üçin ýerlikli alternatiw ölçegler işlenip taýýarlanyp ýa-da saýlanyp alnyp bilner;
* buýrujy konsalting hyzmatlary ýa-da ylalaşylan iş yzygiderlilikleri boýunça tabşyryk ýaly ynamlylygy beýan etmek bilen bagly bolmadyk tabşyrygy kabul etmegi teklip edip biler.

Ynamlylygy beýan etmek boýunça tabşyrygy kabul etmek bilen tejribeli hünärmen buhgalter göwnejaý esas bolmazdan ony ynamlylygy beýan etmek bilen bagly bolmadyk tabşyryga üýtgedip ýa-da göwnejaý ynamlylygy beýan etmek boýunça tabşyrygy çäkli ynamlylygy beýan etmek boýunça tabşyryga üýtgedip bilmez. Göz öňünde tutulýan peýdalanyjylaryň talaplaryna täsir edýän ýagdaýlarda üýtgeşikligiň bolmagy ýa-da tabşyrygyň häsiýeti babatynda düşünişmezlik tabşyryga üýtgetme girizmek babatynda sorama ibermek üçin esas bolup biler. Eger şunuň ýaly üýtgetme girizilen bolsa, tejribeli hünärmen buhgalter üýtgetme girizilmezinden öň alnan subutnamalary inkär etmeli däldir.

Ynamlylygy beýan etmek boýunça tabşyrygyň elementleri

Bu bölüm tejribeli hünärmen buhgalter ýa-da auditor tarapyndan ýerine ýetirilýän ynamlylygy beýan etmek boýunça tabşyryklaryň bäş elementini kesgitleýär we olara seredýär:

1) tejribeli hünärmen buhgalteri, jogapkär tarapy we göz öňünde tutulýan peýdalanyjylary öz içine alýan üç taraplaýyn gatnaşyklar;

2) öwrenmegiň gerekli zady;

3) ýerlikli ölçegler;

4) ýeterlik we gerekli subutnamalar;

5) göwnejaý ynamlylygy beýan etmek boýunça tabşyryga ýa-da çäkli ynamlylygy beýan etmek boýunça tabşyryga laýyk gelýän görnüşde ynamlylygy beýan etmek boýunça ýazmaça hasabat (netijenama).

Bölüm göwnejaý ynamlylygy beýan etmek boýunça tabşyryk bilen çäkli ynamlylygy beýan etmek boýunça tabşyrygyň arasyndaky wajyp tapawutlary düşündirýär. Şeýle hem ynamlylygy beýan etmek boýunça tabşyryklarda öwrenilýän zatda möhüm gyşarmalaryna, ýerlikli ölçegleriň talap edilýän häsiýetnamalaryna, töwekgelçilikleriň ornuna we ynamlylygy beýan etmek boýunça tabşyryklarda düýplüligi we ynamlylygy beýan etmek boýunça tabşyryklaryň her biri boýunça netijenamalaryň nähili düzülýändigine seredildi.

Üç taraplaýyn gatnaşyklar. Ynamlylygy beýan etmek boýunça tabşyrykda üç tarap gatnaşýar: tejribeli hünärmen buhgalter, jogapkär tarap we göz öňünde tutulýan peýdalanyjylar.

Jogapkär tarap we göz öňünde tutulýan peýdalanyjylar dürli subýektlerden hem, bir subýektden hem bolup bilerler. Soňky ýagdaýa, dolandyryşyň iki derejeli gurluşynda, synlaýjylar geňeşine şol subýektiň müdiriýeti tarapyndan berlen maglumat babatynda ynamlylygy beýan etmek gerek bolup biljekdigi mysal bolup biler. Jogapkär tarap bilen göz öňünde tutulýan peýdalanyjynyň arasyndaky gatnaşyklar anyk tabşyryk bilen bagly öwrenilmelidir, sebäbi olar jogapkärçiligiň däp bolan kesgitlemelerinden tapawutlanyp biler. Mysal üçin, subýektiň ýokarky ýolbaşçylygy (göz öňünde tutulýan peýdalanyjy) tejribeli hünärmen buhgalteri subýektiň işiniň belli bir jäheti babatynda ynamlylygy beýan etmek boýunça tabşyrygy ýerine ýetirmek üçin çekip biler, bu subýektiň aşaky ýolbaşçylygynyň (jogapkär tarapyň) gönüden-göni borjy bolup durýar, ýöne onuň üçin jogapkärçiligi ahyr netijede subýektiň ýokarky ýolbaşçylygy çekýär.

Konseptual esaslarda «tejribeli hünärmen buhgalter» adalgasy Auditiň halkara standartlarynda peýdalanylýan «auditor» adalgasyna garanyňda has giň manyda ulanylýar, şunda adalga Auditiň halkara standartlary diňe audit boýunça tabşyrygy ýa-da taryhy maliýe maglumatyny deslapky barlag boýunça tabşyrygy ýerine ýetirýän tejribeli hünärmen buhgalterleri kesgitleýär. Tejribeli hünärmen buhgaltere öwrenilýän zatlaryň has giň topary boýunça, ynamlylygy beýan etmek boýunça tabşyrygy ýerine ýetirmek teklip edilip bilner. Öwrenilýän zatlaryň käbiri özbaşdak işleýän tejribeli hünärmen buhgalterde adatça ýok bolan ýörite bilimleri we endikleri talap edip biler. Bellenip geçilişi ýaly, eger tabşyrygyň ýagdaýlarynyň deslapdan öwrenilmegi hünär başarjaňlygy babatynda edep talaplarynyň ýerine ýetirilmejek-

digini görkezýän bolsa, tejribeli hünärmen buhgalter tabşyrygy kabul etmeli däldir. Käbir ýagdaýlarda bu talap tejribeli hünärmen buhgalter tarapyndan bilermenler diýlip atlandyrylýan beýleki hünärleriň wekilleriniň işini peýdalanmak ýoly bilen ýerine ýetirilip bilner. Şeýle ýagdaýlarda tejribeli hünärmen buhgalteriň tabşyrygy ýerine ýetirýän şahslarda, bilelikde, talap edilýän endikleriň we bilimleriň bardygyna ynamy bomalydyr, tejribeli hünärmen buhgalteriň özi ylalaşyga ýeterlik derejede gatnaşýar we bilermenler tarapyndan ýerine ýetirilýän işe düşünýär.

Jogapkär tarap – bu:

* göni hasabatlylyk baradaky tabşyrykda öwrenilýän zat üçin jogapkärçilik çekýän şahsdyr;

* tassyklamaga esaslanýan tabşyrykda öwrenilýän zat baradaky maglumat (tassyklama) üçin jogapkärçilik çekýän şahsdyr (şahslardyr), şeýle hem ol öwrenilýän zat üçin jogapkärçilik çekip biler. Jogapkär tarapyň öwrenilýän zat baradaky maglumat üçin we öwrenilýän zat üçin jogapkärçilik çekýän halatyna subýektiň subýekt tarapyndan onuň işiniň netijeleri barada taýýarlanan hasabat babatynda ynamlylygy beýan etmek boýunça tabşyrygy ýerine ýetirmek üçin tejribeli hünärmen buhgalteri çekýän ýagdaýy mysal bolup biler. Jogapkär tarapyň öwrenilýän zat baradaky maglumat üçin jogapkärçilik çekýän, ýöne öwrenilýän zat üçin jogapkärçilik çekmeýän halatyna hökümet guramasynyň hususy kompaniýanyň işi barada taýýarlanan hasabat (ony gurama göz öňünde tutulýan peýdalanyjylara bermek üçin taýýarlaýar) babatynda ynamlylygy beýan etmek boýunça tabşyrygy ýerine ýetirmek üçin tejribeli hünärmen buhgalteri çekýän ýagdaýy mysal bolup biler.

Jogapkär tarap tejribeli hünärmen buhgalteri hakyna tutýan tarap (buýrujy) bolup hem, bolman hem biler.

Jogapkär tarap, adatça, onuň göz öňünde tutulýan peýdalanyjylara tassyklama hökmünde beriljekdigine ýa-da berilmejekdigine garamazdan, tejribeli hünärmen buhgaltere öwrenilýän zada belli bir ölçegler boýunça baha berýän ýa-da ölçeýän ýazmaça maglumat berýär. Göni hasabatlylyk baradaky ylalaşykda tejribeli hünärmen buhgalter buýrujynyň jogapkär tarap bolup durmaýan ýagdaýynda şeýle maglumaty alyp biler.

Göz öňünde tutulýan peýdalanyjy – bu tejribeli hünärmen buhgalteriň olar üçin ynamlylygy beýan etmek barada hasabaty taýýarlaýan şahsydyr ýa-da şahslar toparydyr. Jogapkär tarap göz öňünde tutulýan peýdalanyjylaryň biri bolup biler, ýöne ýeke-täk peýdalanyjy bolmagy hökman däldir.

Munuň mümkin bolan halatynda, ynamlylygy beýan etmek barada hasabat göz öňünde tutulýan peýdalanyjylaryň hemmesine iberilýär, emma käbir ýagdaýlarda başga göz öňünde tutulýan peýdalanyjylar hem bolup biler. Tejribeli hünärmen buhgalter ynamlylygy beýan etmek barada hasabatdan peýdalanyjylaryň ählisini bilmän hem biler, hususan-da, hasabat köp adamlara elýeter bolan mahalynda şeýle bolup biler. Şunuň ýaly ýagdaýlarda, aýratyn

hem mümkin bolan, peýdalanyjylaryň öwrenilýän zatda dürli-dürli bähbitleri bolup biljek mahalynda, hasabatdan göz öňünde tutulýan peýdalanyjylaryň topary olar üçin ähmiýetli we umumy bähbitli häsiýetli bolan esasy gyzyklanýan şahslar bilen çäklendirilip bilner. Göz öňünde tutulýan peýdalanyjylar dürli usullar bilen kesgitlenip bilner, mysal üçin, tejribeli hünärmen buhgalter bilen jogapkär tarapyň ýa-da buýrujynyň arasyndaky ylalaşykda görkezilip ýa-da kanunçylyga laýyklykda kesgitlenip bilner.

Munuň mümkin bolan ýagdaýynda, göz öňünde tutulýan peýdalanyjylar ýa-da olaryň wekilleri tejribeli hünärmen buhgalter we jogapkär tarap (eger ol jogapkär tarap bolup durmaýan bolsa, buýrujy) bilen bilelikde ylalaşyk boýunça talaplary kesgitlemäge gatnaşmalydyrlar. Beýleki taraplaryň gatnaşýandygyna ýa-da gatnaşmaýandygyna garamazdan we ylalaşylan iş yzygiderliliklerini ýerine ýetirmek boýunça ylalaşyklardan tapawutlylykda (olar, köplenç halatda, netijenama garanyňda iş yzygiderlilikleriniň esaslanýan hasabatlylygy barada netijeleri göz öňünde tutýar):

* tejribeli hünärmen buhgalter iş yzygiderlilikleriniň häsiýetini, ýerine ýetirilmeli möhletlerini we gerimini (möçberini) kesgitleýär;

* tejribeli hünärmen buhgalter özüne mälim bolan we öwrenilýän zat barada maglumatlara düýpli üýtgetmeleri girizmek zerurlygyna getirip biljek her bir soragy öwrenmelidir.

Kähalatda göz öňünde tutulýan peýdalanyjylar (mysal üçin, bankçylar we düzgünleşdiriji edaralar) jogapkär tarapdan (ýa-da, eger ol jogapkär tarap bolup durmaýan bolsa, buýrujydan) ynamlylygy beýan etmek boýunça aýratyn maksatly tabşyrygy geçirmegi talap edýärler ýa-da ony geçirmek barada haýyş bilen ýüzlenýärler. Eger tabşyryk göz öňünde tutulýan peýdalanyjylaryň belli bir topary üçin niýetlenen bolsa ýa-da onuň özüne mahsus häsiýeti bar bolsa, tejribeli hünärmen buhgalter ynamlylygy beýan etmek baradaky hasabata (netijenama) çäklendirmeleri goşmak hakyndaky soraga seretmelidir, ol hasabatyň belli bir peýdalanyjylar ýa-da belli bir maksat üçin peýdalanylmalydygyny görkezýär.

Öwrenilýän zat şeýle hem ynamlylygy beýan etmek boýunça ylalaşykda öwrenilýän zat baradaky maglumatyň aşakdakylar ýaly dürli görnüşleri bolup biler:

* maliýe netijeleri ýa-da şertleri (mysal üçin, taryhy ýa-da geljege niýetlenen maliýe ýagdaýy, işiň maliýe netijeleri we pul serişdeleriniň dolanyşygy), olar üçin maliýe hasabatlylygynda ykrar etmek, ölçemek, bermek ýa-da açmak öwrenilýän närse baradaky maglumat bolup biler;

* maliýe däl netijeler ýa-da şertler (mysal üçin, subýektiň işiniň netijeleri), olar üçin esasy netijelilik we öndürijilik görkezijileri öwrenilýän zat baradaky maglumat bolup biler;

⁎ fiziki häsiýetnamalar (mysal üçin, enjamlaryň öndürijiligi), olar üçin ýörite resminamalar öwrenilýän zat baradaky maglumat bolup biler;

⁎ ulgamlar we prosesler (mysal üçin, subýektiň içerki gözegçilik ulgamy (IGU-my) ýa-da maglumat ulgamlary), olar üçin, netijelilik barada tassyklamalar (subutnamalar) öwrenilýän zat baradaky maglumat bolup biler;

⁎ özüňi alyp baryş (mysal üçin, korporatiw dolandyryş, kanunçylyga laýyk gelmek, işgärler bilen alnyp barylýan iş), olar üçin laýyklyk baradaky arza ýa-da netijelilik barada arza öwrenilýän zat baradaky maglumat bolup biler.

Maglumatlaryň mukdaryny we onuň hilini, obýektiwligini we subýektiwligini, taryhy we geljege niýetlenen maglumatdygyny, şeýle hem belli bir senä ýa-da döwre degişlidigini goşmak bilen, öwrenilýän närsäniň dürli häsiýetnamalary bolup biler. Şular ýaly häsiýetnamalar:

⁎ öwrenilýän zadyň ölçeglere laýyklykda baha berlip ýa-da ölçenip bilinjek takyklygyny;

⁎ ýol berilýän subutnamalaryň ynamlylygyny görkezýär.

Ynamlylygy beýan etmek barada hasabatda (netijenamada) göz öňünde tutulýan, peýdalanyjylary gyzyklandyrýan degişli häsiýetnamalar görkezilmelidir.

Öwrenilýän gerekli zat – bu aşakdaky talaplara laýyk gelýän öwrenilýän zatdyr:

⁎ identifikasiýa edip bolýan we ol boýunça yzygiderli baha bermegi ýa-da belli bir ölçegler boýunça laýyklygy ölçemegi geçirip bolýan zat;

⁎ öwrenilýän närse baradaky maglumat babatynda göwnejaý ynamlylygy beýan edilendigini ýa-da çäkli ynamlylygy beýan edilendigini tassyklaýan, ýeterlik we gerekli subutlnamalary ýygnamak üçin iş yzygiderlilikleri geçirip bolýan zat.

Ölcegler etalon görkezijiler bolup durýar, olar öwrenilýän zada baha bermek ýa-da ony ölçemek üçin peýdalanylýar, şol sanda zerur bolanda maglumatlary bermek we açmak üçin etalonlar hem peýdalanylýar. Ölçegler formal (resmi) ölçegler bolup biler: mysal üçin, maliýe maglumatlary taýýarlanýan mahalynda Maliýe hasabatlylygynyň halkara standartlary ýa-da döwlet sektrorynda Maliýe hasabatlylygynyň halkara standartlary ölçeg bolup biler; içerki gözegçilik ulgamy boýunça hasabat taýýarlananda içerki gözegçilik ulgamy üçin bellenen esasy ýa-da tabşyryk üçin ýörite işlenip taýýarlanan gözegçilik serişdeleriniň aýratyn maksatlary ölçeg bolup biler; laýyklyk barada hasabat taýýarlananda ulanylýan kanunçylyk, kadalaşdyryjy namalar ýa-da şertnamalar ölçeg bolup biler. Hünärmençilik taýdan özüňi alyp barmagyň özbaşdak işlenip taýýarlanan kodeksi ýa-da işiň özbaşdak bellenen görkezijisi (mysal üçin, bir ýylyň dowamynda belli bir komitetiň duşuşyklarynyň sany) az derejedäki formal ölçegler bolup durýar.

Hünärli garaýyşlar bilen baglylykda, öwrenilýän zada ýeterlik derejede yzygiderli baha bermegi ýa-da ölçemegi geçirmek üçin ýerlikli ölçegleriň bolmagy talap edilýär. Ýerlikli ölçegleriň emele getirýän hasabat ulgamynyň bolmadyk ha-

latynda islendik netijenama aýratyn düşündiriş bermeleriň we düşünişmezlikleriň täsirine düşüp biler. Ýerlikli ölçegler ulanylýan ýerine (kontekste) baglydyr, ýagny tabşyrygyň ýagdaýlary bilen baglanyşyklydyr. Hatda öwrenilýän bir närse üçin hem dürli ölçegler ulanylyp bilner. Mysal üçin, bir jogapkär tarap satyn alyjylaryň olaryň peýdasyna kanagatlandyrylan talap arzalarynyň sanyny öwrenilýän närsäni – satyn alyjylaryň kanagatlandyrylyşyny öwrenmegiň ölçegi hökmünde saýlap alyp biler; beýleki jogapkär tarap bolsa birinji satyn almalardan soň üç aýyň dowamynda geçirilen gaýtadan satyn almalaryň sanyny şol bir öwrenilýän zady öwrenmek üçin ölçeg hökmünde saýlap alyp biler.

Ýerlikli ölçegleriň şu häsiýetnamalary bardyr:

* *ýerliklilik*: tabşyrygyň ýagdaýlarynda ýerlikli ölçegler netije çykarmaga kömek edýär, bu bolsa öz gezeginde, göz öňünde tutulýan peýdalanyjylara çözgüt kabul etmäge mümkinçilik berýär;
* *dolulyk*: eger tabşyrygyň ýagdaýlaryna degişli, tabşyrygyň şertleri bilen baglylykda netijä täsir edip biljek ýagdaýlar taşlanyp gidilmedik bolsa, ölçegler ýeterlik derejede doly hasap edilýär. Dolulylyk ölçegleri, zerur bolanda, maglumatlary bermegiň we açmagyň etalonlaryny öz içine alyp biler;
* *ygtybarlylyk*: ygtybarly ölçegler, zerur bolan halatynda maglumatlary bermegi we açmagy goşmak bilen, öwrenilýän närsä ýeterlik derejede yzygiderli baha bermegi we ölçemegi geçirmäge mümkinçilik berýär, şoňa meňzeş şertlerde meňzeş hünär derejesi bolan tejribeli hünärmen buhgalterler tarapyndan peýdalanylanda;
* *bitaraplyk*: bitarap ölçegler obýektiw we esasly netijeleri çykarmaga mümkinçilik berýär;
* *düşnüklilik*: düşnükli ölçegler olara berilýän düşündirişler biri-birinden düýpli tapawutlanmaýan aýdyň we hemme zady öz içine alýan netijeleri çykarmaga mümkinçilik berýär.

Öwrenilýän zada garaşmalaryň, garaýyşlaryň we tejribeli hünärmen buhgalteriň aýratyn tejribesiniň esasynda baha berilmegi ýa-da ölçenilmegi ýerlikli ölçeg bolup durmaýar.

Tejribeli hünärmen buhgalter belli bir tabşyryk üçin ölçegleriň ýerlikliligine olaryň ýokarda görkezilen häsiýetnamalara laýyk gelýändigini öwrenmek ýoly bilen baha berýär. Her bir häsiýetnamanyň belli bir tabşyryk üçin belli bir derejede möhümligi garaýyşlaryň meselesi bolup durýar. Ölçegler bellenen ýa-da ýörite işlenip taýýarlanan bolup bilerler. Bellenen ölçegler – bu kanunçylykda ýa-da kadalaşdyryjy namalarda kesgitlenen, ygtyýarly, ölçegler işlenip taýýarlananda aýdyňlyk talaplaryny ýerine ýetirýän bilermenleriň ykrar edilen guramalary tarapyndan çykarylan ölçeglerdir. Ýörite işlenip taýýarlanan ölçegler – bu tabşyrygyň maksatlary üçin işlenip taýýarlanan ölçeglerdir. Ölçegleriň bellenendigine ýa-da

ýörite işlenip taýýarlanandygyna baglylykda, olar tejribeli hünärmen buhgalteriň olaryň tabşyrygy ýerine ýetirmek üçin ýerlikliligine baha bermek üçin ýerine ýetirmeli bolan işine täsir edýär.

Ölçegler göz öňünde tutulýan peýdalanyjylaryň öwrenilýän närsä nähili baha berlendigine ýa-da ölçenendigine düşünmekleri üçin olara elýeter bomalydyr. Göz öňünde tutulýan peýdalanyjylary ölçegler bilen tanyşdyrmak şu usullar bilen geçirilip bilner:

* köpçülige (jemagata) niýetlenen görnüşde;
* öwrenilýän närse barada berlen maglumata açyk we takyk goşmak arkaly;
* ynamlylygy beýan etmek baradaky hasabata (netijenama) açyk we takyk goşmak arkaly;
* umumy kabul edilen düşünje arkaly, mysal üçin, wagty sagatlarda we minutlarda ölçemek üçin ölçegler.

Şeýle hem ölçegler diňe göz öňünde tutulýan peýdalanyjylar üçin (mysal üçin, şertnamanyň şertleri) ýa-da diňe pudagyň wekilleri üçin (mysal üçin, pudaklaýyn assosiasiýa tarapyndan işlenip taýýarlanan ölçegler) bolup biler. Eger identifikasiýa edilen ölçegler diňe belli bir göz öňünde tutulýan peýdalanyjylar üçin elýeter bolsa ýa-da diňe belli bir maksatlar üçin niýetlenen bolsa, onda ynamlylygy beýan etmek baradaky hasabaty (netijenamany) peýdalanmak diňe şonuň ýaly peýdalanyjylar ýa-da maksatlar bilen çäklendirilýär.

Subutnamalar. Tejribeli hünärmen buhgalter öwrenilýän närse baradaky maglumatda düýpli ýoýulmalar bolmaz ýaly, ýeterlik we gerekli subutnamalary almak üçin ynamlylygy beýan etmek boýunça tabşyrygy hünärmençilik şübheliligi bilen meýilnamalaşdyrmalydyr we ýerine ýetirmelidir. Tejribeli hünärmen buhgalter tabşyryk meýilnamalaşdyrylýan we ýerine ýetirilýän mahalynda, hususan-da, subutnamalary toplamak boýunça iş yzygiderlilikleriniň häsiýeti, ýerine ýetirilmeli möhleti we gerimi kesgitlenýän wagtynda ynamlylygy beýan etmek boýunça tabşyrygyň düýplüligini, töwekgelçiligini, şeýle hem elýeter subutnamalaryň mukdaryny we hilini göz öňünde tutmalydyr.

Ynamlylygy beýan etmek boýunça hasabat (netijenama). Tejribeli hünärmen buhgalter öwrenilýän närse barada maglumat babatynda alnan ynamlylygy berýän netijeleri özüniň ýazmaça hasabatynda (netijenamasynda) görkezýär. Auditiň halkara standarty ynamlylygy beýan etmek barada hasabatyň (netijenamanyň) esasy elementlerini belleýär. Mundan başga-da, tejribeli hünärmen buhgalter (auditor) ýolbaşçylyk ygtyýarlyklary berlen şahslara gerekli görnüşde habar bermegi geçirmegiň zerurlygyny goşmak bilen, hasabaty (netijenamany) bermek bilen bagly gaýry jogapkärçiligi göz öňünde tutmalydyr.

Tejribeli hünärmen buhgalteriň tassyklama esaslanýan ylalaşyk boýunça netijenamasy şular babatynda düzülip bilner:

170.0 x 240.0 mm

⁎ jogapkär tarapyň tassyklamasy babatynda (mysal üçin: «Biziň pikirimize görä, jogapkär tarapyň içerki gözegçilik ulgamy ähli möhüm jähetlerde, halkara ölçeglerine laýyklykda netijeli hereketleri edýär we adalatly bolup durýar»); ýa-da

⁎ gönüden-göni öwrenilýän zat we ölçegler babatynda (mysal üçin: «Biziň pikirimize görä, jogapkär tarapyň içerki gözegçilik ulgamy ähli möhüm jähetlerde, halkara ölçeglerine laýyklykda netijeli hereketleri edýär»).

Göni hasabatlylyk baradaky hasabatda tejribeli hünärmen buhgalteriň netijenamasy gönüden-göni öwrenilýän zat we ölçegler babatynda emele getirilýär.

Göwnejaý ynamlylygy beýan etmek boýunça tabşyrykda tejribeli hünärmen buhgalter netijenamada ynamlylygyň oňyn görnüşini beýan edýär, mysal üçin: «Biziň pikirimize görä, jogapkär tarapyň içerki gözegçilik ulgamy ähli möhüm jähetlerde, halkara ölçeglerine laýyklykda netijeli hereketleri edýär». Beýan etmegiň bu görnüşi «göwnejaý ynamlylygy» aňladýar. Öwrenilýän zadyň bar bolan häsiýetnamalarynda we ynamlylygy beýan etmek baradaky hasabatda (netijenamada) tabşyrygyň ýazylyp beýan edilen beýleki ýagdaýlarynda olaryň häsiýeti, ýerine ýetirilen möhletleri we gerimi göwnejaý bolan subutnamalary toplamak boýunça iş yzygiderliliklerini ýerine ýetirmek bilen, tejribeli hünärmen buhgalter ynamlylygy» beýan etmek boýunça tabşyrygyň töwekgelçiligini kabul ederlik pes derejä çenli peseltmek üçin ýeterlik we gerekli subutnamalary aldy.

Çäkli ynamlylygy beýan etmek boýunça tabşyrykda tejribeli hünärmen buhgalter netijenamada ynamlylygyň ters (negatiw) görnüşini beýan edýär, mysal üçin: «Biziň şu hasabatda beýan edilen işimize esaslanmak bilen, biz içerki gözegçilik ulgamy halkara ölçeglerine laýyklykda netijesiz bolup durýar diýen pikire getirip biljek ýagdaýlary ýüze çykarmadyk». Beýan etmegiň bu görnüşi «çäkli ynamlylygy» aňladýar, ol öwrenilýän närsäniň şu häsiýetnamalarynda we ynamlylygy beýan etmek barada hasabatda (netijenamada) beýan edilen gaýry ýagdaýlarda tejribeli hünärmen buhgalter tarapyndan ýerine ýetirilen subutnamalary toplamak boýunça iş yzygiderlilikleriniň gerimine deň ölçeglidir.

Tejribeli hünärmen buhgalter, eger aşakdaky ýaly ýagdaýlar bar bolsa we eger onuň pikirine görä, beýan edilen soraglaryň täsiri düýpli bolup durýan ýa-da düýpli bolup biljek bolsa, ynamlylygy beýan etmek boýunça ylalaşyklaryň hiç biri boýunça hem aşakdaky ýagdaýlar barada bellik etmezden öz pikirini aýdyp bilmez:

⁎ tejribeli hünärmen buhgalteriň işine degişli işiň gerimine çäklendirmeler bar bolsa, tejribeli hünärmen buhgalter çäklendirmäniň näderejede düýplüdigine ýa-da onuň gurşap alýan gerimine baglylykda, pikirini bellikler bilen beýan edýär, ýa-da pikirini beýan etmekden boýun gaçyrýar. Käbir ýagdaýlarda tejribeli hünärmen buhgalter ylalaşyk boýunça hyzmat etmegi bes etmegiň zerurlygyna seredýär;

⁎ tejribeli hünärmen buhgalter şu aşakdaky ýagdaýlarda jähetiň näderejede düýplüdigine ýa-da onuň gurşap alýan gerimine baglylykda, pikirini bellikler bilen beýan edýär ýa-da pikirini beýan etmekden boýun gaçyrýar, eger:

- tejribeli hünärmen buhgalteriň pikiri jogapkär tarapyň tassyklamasynyň çäklerinde emele getirilen bolsa we bu tassyklama ähli möhüm jähetlerde adalatsyz bolsa, ýa-da

- tejribeli hünärmen buhgalteriň pikiri gönüden-göni öwrenilýän närse we ölçegler babatynda emele getirilen bolsa we öwrenilýän närse barada maglumat düýpli ýoýulan bolsa;

* tabşyryk kabul edilenden soň ölçegleriň ýerlikli däldigi ýa-da öwrenilýän närsäniň ynamlylygy beýan etmek boýunça tabşyryk üçin gerekli bolup durmaýandygy ýüze çykarylan ýagdaýlarda, ýerlikli bolmadyk ölçegleriň ýa-da gerekli bolmadyk öwrenilýän närsäniň göz öňünde tutulýan peýdalanyşy ýalňyşdyryp biljekdigi baradaky meseläniň näderejede düýplüdigine ýa-da onuň gurşap alýan gerimine baglylykda tejribeli hünärmen buhgalter pikirini bellikler bilen beýan edýär ýa-da ters (otrisatel) pikiri beýan edýär ýa-da beýleki ýagdaýlarda meseläniň näderejede düýplüdigine ýa-da onuň gurşap alýan gerimine baglylykda pikirini bellikler bilen beýan edýär, ýa-da pikirini beýan etmekden boýun gaçyrýar.

Käbir ýagdaýlarda tejribeli hünärmen buhgalter tabşyryk boýunça hyzmat etmegi bes etmegiň zerurlygyna seredýär.

Tejribeli hünärmen buhgalteriň adynyň ýerliksiz (bikanun) peýdalanylmagy

Bu bölümde jemagat arasynda (köpçülikde) işleýän tejribeli hünärmen buhgalteriň öwrenilýän närsä gatnaşygynyň bolmagynyň netijelerine seredilýär.

Tejribeli hünärmen buhgalter (auditor) eger ol öwrenilýän närsä baradaky maglumatlar boýunça hasabat (netijenama) berýän ýa-da şol öwrenilýän närse bilen hünärmençilik taýdan bagly öz adynyň peýdalanylmagyna razylyk berýän bolsa, onda onuň öwrenilýän närsä gatnaşygy bar hasap edilýär. Eger tejribeli hünärmen buhgalteriň şuniň ýaly gatnaşygy ýok bolsa, onda üçünji tarap tejribeli hünärmen buhgalter tarapyndan haýsydyr bir jogapkärçilik barada gürrüň etmeli däldir. Eger tejribeli hünärmen buhgalter haýsydyr bir tarapyň tejribeli hünärmen buhgalteriň adyny öwrenilýän närse bilen baglylykda bikanun peýdalanýan bolsa, onda ol tarapyň öz adyny şunuň ýaly bikanun peýdalanmagy bes etmegini talap etmelidir. Şeýle hem tejribeli hünärmen buhgalter belli bolan üçünji taraplaryň ählisini tejribeli hünärmen buhgalteriň adynyň bikanun peýdalanylýandygy barada habarly etmelidir ýa-da hukuk maslahatyny sorap ýüz tutmalydyr.

3.2. Hile gözegçilik etmegiň halkara standartlary

Auditiň halkara 220 belgili standarty gönüden-göni diňe auditiň hiline gözegçilik meselesini öz içine alýar. Hile gözegçilik etmegiň halkara 1 belgili standarty bol-

sa, öz gezeginde, Auditiň halkara standartlary arkaly düzgünleşdirilýän auditorçylyk hyzmatlarynyň ähli görnüşlerini etmek babatynda auditorçylyk guramalarynyň işine gözegçilik meselesini öz içine alýar.

Hile gözegçilik etmegiň halkara 1 belgili standartyna Auditiň halkara 220 belgili standarty bilen bilelikde seredilmelidir. Mundan başga-da, Auditiň halkara standartlaryna goşundylarda auditiň hiline gözegçilik etmegiň konsepsiýasyny beýan edýän resminama getirilýär. Auditiň halkara standartlarynda hile gözegçilik etmek konsepsiýasynda standart hökmünde güýji ýokdur.

Hile gözegçilik etmegiň halkara standarty firmanyň özüniň auditiň we maliýe maglumatlaryna deslapky barlaglaryň hiline gözegçilik ulgamy üçin, şeýle hem ynamlylygy beýan etmek we baglanyşykly hyzmatlar boýunça beýleki tabşyryklaryň ýerine ýetirilişi üçin jogapkärçiligini kesgitleýär. Hile gözegçilik etmegiň halkara standartyna degişli edep talaplary bilen baglylykda düşündiriş berilmelidir.

Hile gözegçilik ulgamy firmanyň maksatlaryna ýetmek üçin işlenip taýýarlanan syýasatdan we şeýle syýasaty ornaşdyrmak we onuň berjaý edilişine monitoring geçirmek üçin zerur bolan iş yzygiderliliklerinden durýar.

Firmanyň maksady:

* firmanyň we onuň işgärleriniň hünärmençilik talaplaryna we kanunçylygyň hem-de kadalaşdyryjy talaplaryň namalaryň talaplaryna laýyk gelýändigi;

* firma ýa-da taslama boýunça hyzmatdaşlar tarapyndan çykarylan hasabatlaryň ýagdaýlara laýyk gelýändigi babatda firmanyň göwnejaý ynamlylygyny üpjün etmek üçin hile gözegçilik ulgamyny bellemekden we onuň öňe hereketine goldaw bermekden durýar.

Standart audit we maliýe maglumatlaryna deslapky barlaglar, şeýle hem ynamlylygy beýan etmek we baglanyşykly hünärmen buhgalterleriň ähli firmalaryna degişlidir. Hile gözegçilik etmegiň halkara standartyna laýyk getirmek maksady bilen, firma tarapyndan işlenip taýýarlanan syýasatyň we iş yzygiderlilikleriniň häsiýeti we gerimi firmanyň möçberni we amal häsiýetnamalary ýaly dürli ýagdaýlara, şeýle hem firmanyň firmalar ulgamynyň bir bölegi bolup durýandygyna baglydyr.

Şu standart Hile gözegçilik etmegiň halkara standartynyň berjaý edilmegini firmanyň maksady hökmünde kesgitleýär we firma görkezilen maksada ýetmek mümkinçiligini bermek üçin işlenip taýýarlanan talaplary öz içine alýar. Munuň üstesine-de, ol ulanmak boýunça gollanma we düşündiriş materialy hökmünde degişli görkezijileri öz içine alýar. Hile gözegçilik etmegiň halkara standartynyň talaplary «*maly/meli/malydyrlar/melidirler*» işlik goşulmalaryny peýdalanmak bilen beýan edilmelidir.

Standartyň esasy talaplary bölümlere bölünendir. Aşakda Hile gözegçilik etmegiň halkara 1 belgili standartynyň esasy bölümleriniň beýany getirilýär:

170.0 x 240.0 mm

Degişli talaplaryň ulanylmagy we ýerine ýetirilmegi

Firmanyň hile gözegçilik ulgamynyň ornaşdyrylmagy we hereket etmegine goldaw berilmegi üçin jogapkär işgärleri onuň maksadyna dogry düşünmek we onuň talaplaryny ulanmak üçin Hile gözegçilik etmegiň halkara standartynyň doly tekstini, şol sanda gollanmany we düşündiriş materialyny bilmelidirler.

Firma, eger emele gelen ýagdaýlarda talaplar auditiň we maliýe hasabatlylygyna deslapky barlag boýunça hyzmatlar, şeýle hem ynamlylygy beýan etmek we baglanyşykly hyzmatlar boýunça beýleki tabşyryklar babatynda ýerliksiz bolup durmaýan bolsa, Hile gözegçilik etmegiň halkara standartynyň ähli talaplaryny berjaý etmelidir.

Talaplar firma Hile gözegçilik etmegiň halkara standartynda bellenen maksatlara ýetmek mümkinçiligini bermek üçin işlenip taýýarlanandyr. Şonuň üçin hem talaplaryň degişli derejede ýerine ýetirilmegi görkezilen maksada ýetmek üçin ýeterlik esasy üpjün eder diýlip garaşylýar. Emma ýagdaýlaryň düýpli tapawutlanýandygy we ähli ýagdaýlary göz öňünde tutmagyň mümkin däldigi sebäpli, firma firmanyň Hile gözegçilik etmegiň halkara standartynyň talap edýän syýasatyna we iş yzygiderliliklerine goşmaça syýasaty we iş yzygiderliliklerini bellemegini talap edýän haýsydyr bir anyk soraglaryň ýa-da ýagdaýlaryň bardygy baradaky meselä seretmelidir.

Hile gözegçilik ulgamynyň elementleri

Firma aşakda sanalyp geçilen ähli elementleri gurşap alýan syýasaty we iş yzygiderliliklerini öz içine alýan hile gözegçilik ulgamyny bellemelidir we saklamalydyr:

* guramanyň ýolbaşçylygynyň hil üçin jogapkärçiligi;
* degişli edep talaplary;
* müşderini kabul etmek, müşderi bilen gatnaşyklary we anyk tabşyryklaryň üstünde alnyp barylýan işleri dowam etmek;
* adam serişdeleri;
* tabşyryklary ýerine ýetirmek;
* monitoring.

Firma öz syýasatyny we iş yzygiderliliklerini resminamalaşdyrmalydyr we olar bilen işgärlerini tanyşdyrmalydyr.

Ýolbaşçylygyň firmanyň işi üçin jogapkärçiligi

Firma tabşyryklar ýerine ýetirilende hiliň agdyklyk edýän ähmiýetine esaslanýan içerki medeniýeti öňe sürmek üçin syýasaty we iş yzygiderliliklerini bellemelidir. Şunuň ýaly syýasat we iş yzygiderlilikleri uly direktordan (ýa-da

şoňa meňzeş wezipäni eýeleýän şahsdan) ýa-da zerur bolanda hyzmatdaşlaryň dolandyryjy geňeşinden (ýa-da şoňa meňzeş edaradan) firmanyň hile gözegçilik ulgamy üçin gutarnykly jogapkärçiligi öz üstüne almagyny talap etmelidir.

Firma uly ýerine ýetirijii direktor ýa-da zerur bolanda hyzmatdaşlaryň dolandyryjy geňeşi tarapyndan olaryň üstüne firmanyň hile gözegçilik ulgamy üçin jogapkärçilik ýüklenen islendik şahsyň ýa-da şahslaryň öz borçlaryny ýerine ýetirmekleri üçin ýeterlik we gerekli tejribesiniň we endikleriniň bolmagyny üpjün edýän syýasaty we iş yzygiderliliklerini bellemelidir.

Degişli edep talaplary

Firma firmanyň we onuň işgärleriniň degişli edep talaplaryny ýerine ýetirýändiklerine göwnejaý ynamlylygy üpjün edýän syýasaty we iş yzygiderliliklerini bellemelidir.

Garaşsyzlyk

Firma firmanyň we onuň olara garaşsyzlyk talaplary degişli bolan işgärleriniň (zerur bolanda gaýry şahslaryň, firmanyň ulgam işgärlerini goşmak bilen) muny degişli edep talaplarynyň talap edýän mahalynda, garaşsyzlygy saklap galýandyklaryna göwnejaý ynamlylygy üpjün edýän syýasaty we iş yzygiderliliklerini bellemelidir. Şunuň ýaly syýasat we iş yzygiderlilikleri firma:

* işgärleriň we zerur bolan halatynda beýleki şahslaryň dykgatyna firma tarapyndan garaşsyzlyga bildirilýän talaplaryň olara degişlidigini ýetirmäge;
* garaşsyzlyga howp salýan ýagdaýlary we gatnaşyklary identifikasiýa etmäge we olara baha bermäge, şeýle hem şunuň ýaly howplary aradan aýyrmak ýa-da seresaplylyk çärelerini görmek ýoly bilen olary peseltmek üçin degişli hereketleri etmäge ýa-da ony maksadalaýyk hasap edýän bolsa, ulanylýan kanunçylyga ýa-da kadalaşdyryjy namalara laýyklykda bu mümkin bolsa, tabşyrygy ýerine ýetirmekden boýun gaçyrmaga mümkinçilik berýär.

Şunuň ýaly syýasat we iş yzygiderlilikleri:

* eger ol bar bolsa, garaşsyzlyk talaplaryna umumy täsire firmanyň baha bermegi üçin taslama boýunça hyzmatdaşlaryň firma müşderileriň tabşyryklary baradaky maglumatlary bermeklerini;
* gerekli hereketleriň kabul edilmegi üçin işgärleriň garaşsyzlyga howp döredýän ýagdaýlar barada haýal etmän firma habar bermeklerini talap etmelidir;
* degişli maglumatlary toplamagyň we gerekli işgärlere berilmeginiň:

- firmanyň we onuň işgärleriniň özleriniň garaşsyzlyk talaplaryna laýyk gelýändigini ýeňil kesgitläp bilmegi;
- firmanyň özüniň garaşsyzlyk boýunça resminamalaryny saklap we täzeläp bilmegi;

- firmanyň kabul ederlik derejeden ýokary bolan, garaşsyzlyga abanýan ýüze çykarylan howplar babatynda degişli hereketleri geçirip biler ýaly görnüşde amala aşyrylmagyny talap etmelidir.

Firma garaşsyzlyga bildirilýän talaplaryň bozulandygy barada özüniň habarly edilendigi we bu meseläni çözmek üçin gerekli hereketleri etmek üçin ukyplydygyna göwnejaý ynamlylygy üpjün edýän syýasaty we iş yzygiderliliklerini bellemelidir. Syýasat we iş yzygiderlilikleri:

* işgärlere bildirilýän – garaşsyzlygyň bozulandygy barada özlerine belli bolan ýagdaýlar barada haýal etmän firma habar bermek;
* firma bildirilýän – şunuň ýaly syýasatyň we iş yzygiderlilikleriniň bozulandygy barada haýal etmän:

- bu meseläni firma bilen bilelikde çözmeli bolan taslama boýunça hyzmatdaşa,
- firmanyň gaýry degişli işgärlerine we olara garaşsyzlyga bildirilýän talaplar degişli bolan, gerekli çäreleri görmäge borçly ähli şahslara haýal etmän habar bermek;

* taslama boýunça hyzmatdaşa we beýleki işgärlere – firma özüniň mundan beýläkki hereketleri geçirmelidigi ýa-da geçirmeli däldigini kesgitläp biler ýaly, bu meseläni çözmek üçin görlen çäreler barada firma haýal etmän habar bermek talaplaryny öz içine almalydyr.

Iň bolmanda, ýylda bir gezek firma firmanyň degişli edep talaplaryna laýyklykda garaşsyz bolmaly ähli işgärlerden garaşsyzlyk syýasatyna we iş yzygiderliliklerine laýyklyk barada ýazmaça tassyknamalary ýygnap almalydyr.

Firma:

* uzak wagtyň dowamynda ynamlylygy beýan etmek boýunça tabşyrygyň üstünde işlenen mahalynda ýokarky bölegiň işgärleri şol bir düzümi peýdalanylanda tanyşlygy kabul ederlik derejä çenli peseltmek maksady bilen, seresaplylyk çärelerini kabul etmegiň zerurlygyny kesgitlemek üçin ölçegleri belleýän;
* nyrh kesilýän subýektleriň maliýe hasabatlylygyna audit babatynda degişli edep talaplaryna laýyklykda, belli bir döwür tamamlanandan soň, taslama boýunça hyzmatdaşlary tabşyrygyň ýerine ýetirilişiniň hiline gözegçilik barlagy üçin jogapkär şahslary we zerur bolan halatynda olara rotasiýa talaplary degişli bolan beýleki şahslary rotasiýa etmegi geçirmek talaplaryny belleýän syýasaty we iş yzygiderliliklerini bellemelidir.

Müşderini kabul etmek, müşderi bilen gatnaşyklary we anyk tabşyryklaryň üstünde alnyp barylýan işleri dowam etmek

Firma müşderini kabul etmek, müşderi bilen gatnaşyklary we anyk tabşyryklaryň üstünde alnyp barylýan işleri dowam etmek boýunça firmanyň müşderini kabul edýändigine ýa-da müşderi bilen gatnaşyklary we anyk tabşyryklaryň üstünde

işleri dowam edýändigine göwnejaý ynamlary üpjün edýän syýasaty we iş yzygiderlililiklerini bellemelidir, eger firma:

* tabşyrygy ýerine ýetirmek üçin hünär başarjaňlygyna eýe bolsa we onda munuň üçin mümkinçilikler, şol sanda wagt we serişdeler bar bolsa;
* degişli edep talaplaryny ýerine ýetirip biljek bolsa;
* müşderiniň dogruçyllygy barada soraga sereden bolsa we müşderiniň ýeterlik derejede dogruçyl däldigi barada netijenama getirip biljek maglumatlary ýok bolsa.

Şunuň ýaly syýasat we iş yzygiderlilikleri firmanyň:

* emele gelen ýagdaýlarda özüniň zerur diýip hasap edýän maglumatlaryny täze müşderiden tabşyrygy kabul etmezden öň, bar bolan tabşyrygyň üstünde işi dowam etmelidigi ýa-da däldigi barada çözgüt kabul edilýän mahalynda, şeýle hem bar bolan müşderiden täze tabşyrygy kabul etmek baradaky soraga seredilýän wagtynda almagyny;
* täze ýa-da bar bolan müşderiden tabşyryk kabul edilýän mahalynda bähbitleriň gabat gelmezliginiň mümkindigi ýüze çykarylan halatynda tabşyrygy kabul etmegiň maksadalaýyklygyny anyklamagy;
* eger meseleler ýüze çykarylan bolsa, firmanyň hem müşderini kabul etmegi ýa-da müşderi bilen gatnaşyklary dowam etmegi karar eden halatynda meseleleri çözmegiň usullaryny resminamalaýyn esasda resmileşdirmegini talap etmelidir.

Firma firmanyň eger bu maglumat öňden elýeter bolan halatynda tabşyrygy ýerine ýetirmekden boýun gaçyrylmagyna getirip biljek maglumatlary alan ýagdaýlary üçin tabşyrygyň üstünde işlemegi we müşderi bilen gatnaşyklary dowam etmek boýunça syýasaty we iş yzygiderliliklerini bellemelidir. Şunuň ýaly syýasat we iş yzygiderlilikleri:

* şu ýagdaýlar babatynda ýerlikli bolan hünärmençilik we hukuk jogapkärçiligini, şol sanda firmany tabşyrygy ýerine ýetirmek üçin belleýän şahsa we şahslara ýa-da käbir halatlarda düzgünleşdiriji edara firmanyň hasabat bermelidigini;
* tabşyrygyň üstünde işlemekden boýun gaçyrmak ýa-da şol bir wagtda tabşyrygyň üstünde işlemekden boýun gaçyrmak we müşderi bilen gatnaşyklary doly kesmek mümkinçiligini göz öňünde tutmalydyr.

Zähmet (adam) serişdeleri

Firma firmada degişli hünär başarnyklary we ukyplary bolan hem-de:

* tabşyryklary hünärmençilik standartlaryna, kanunçylygyň ýa-da düzgünleşdiriji edaralaryň talaplaryna laýyklykda ýerine ýetirmek üçin;
* firma ýa-da taslama boýunça hyzmatdaşlar tarapyndan ýagdaýlara laýyk gelýän hasabatlary çykarmak üçin zerur bolan edep talaplaryna ygrarly işgärleriň

ýeterlik möçberde bardygyna göwnejaý ynamlylygy üpjün edýän syýasaty we iş yzygiderliliklerini bellemelidir.

Taslama boýunça topary bellemek

Firma her tabşyrygyň ýerine ýetirilmegi üçin jogapkärçiligi taslama boýunça hyzmatdaşyň üstüne ýüklemelidir we:

* müşderiniň ýolbaşçylygynyň esasy agzalary, şeýle hem ýolbaşçylyk ygtyýarlyklar berlen şahslar taslama boýunça hyzmatdaşyň şahsyýeti we orny barada habarly edilmeklerini;
* taslama boýunça hyzmatdaşyň gerekli hünär başarjaňlygynyň, ukyplarynyň we öz wezipesini ýerine ýetirmek üçin ygtyýarlyklarynyň bolmagyny;
* taslama boýunça hyzmatdaşyň borçlarynyň takyk kesgitlenmegini we onuň dykgatyna ýetirilmegini talap edýän syýasaty we iş yzygiderliliklerini bellemelidir.

Şeýle hem firma:

* tabşyryklary hünärmençilik standartlaryna, kanunçylygyň ýa-da düzgünleşdiriji edaralaryň ulanylýan talaplaryna laýyklykda ýerine ýetirmek üçin;
* firma ýa-da taslama boýunça hyzmatdaşlar tarapyndan ýagdaýlara laýyk gelýän hasabatlary çykarmak üçin zerur bolan hünär başarjaňlygy we ukyplary bolan gerekli işgärleri bellemek boýunça syýasaty we iş yzygiderliliklerini bellemelidir.

Tabşyrygyň ýerine ýetirilmegi

Firma tabşyryklaryň hünärmençilik standartlaryna, kanunçylygyň ýa-da düzgünleşdiriji edaralaryň ulanylýan talaplaryna laýyklykda ýerine ýetirilýändigine, şeýle hem firmanyň ýa-da taslama boýunça hyzmatdaşyň ýagdaýlara laýyk gelýän hasabatlary çykarýandyklaryna göwnejaý ynamlylygy üpjün edýän syýasaty we iş yzygiderliliklerini bellemelidir.

Şunuň ýaly syýasat we iş yzygiderlilikleri:

* tabşyrygyň has yzygider we gowy hilli ýerine ýetirilmegi üçin ähmiýetli soraglary;
* gözegçilik üçin jogapkärçiligi;
* barlag üçin jogapkärçiligi öz içine almalydyr.

Firmanyň barlag üçin jogapkärçilik babatynda syýasaty we iş yzygiderlilikleri taslama boýunça toparyň tejribesi az agzalarynyň işine toparyň has tejribeli agzalary tarapyndan gözegçilik edilýändiginiň esasynda kesgitlenmelidir.

Maslahatlar

Firma:

* kyn we jedelli soraglar boýunça degişli maslahatlaryň alnandygyna;
* degişli maslahatlary almak üçin ýeterlik serişdeleriň bardygyna;

* maslahatlaryň häsiýeti we möçberi, şeýle hem şunuň ýaly maslahatlaryň esasynda çykarylan netijenamalaryň resminamalaşdyrylandygyna we maslahat almak isleýän şahs bilen hem, maslahatçy bilen hem ylalaşylandygyna;
* maslahatlaryň esasynda çykarylan netijenamalaryň ýerine ýetirilýändigine göwnejaý ynamlylygy üpjün edýän syýasaty we iş yzygiderliliklerini bellemelidir.

Tabşyrygyň ýerine ýetirilişiniň hiline deslapky gözegçilik barlagy

Firma belli bir tabşyryklar taslama boýunça toparyň ähmiýetli garaýyşlaryna we hasabat (netijenama) düzülen mahalynda çykarylan netijelere obýektiw bahany görkezýän, tabşyrygyň ýerine ýetirilişiniň hiline deslapky gözegçilik barlagynyň geçirilmegini göz öňünde tutýan syýasaty we iş yzygiderliliklerini bellemelidir. Şunuň ýaly syýasat we iş yzygiderlilikleri:

* bahalandyrylan subýektleriň maliýe hasabatlylygyna geçirilen auditleriň ählisi üçin olaryň hiline deslapky gözegçilik barlagynyň geçirilmegini göz öňünde tutmalydyr;
* olar boýunça retrospektiw (taryhy) maliýe maglumatlaryna gaýry auditler we deslapky barlaglar boýunça ölçegleri, şeýle hem hile deslapky gözegçilik barlagyny geçirmek zerurlygyny kesgitlemek maksady bilen, göwnejaý ynamlylygy beýan etmek we baglanyşykly hyzmatlar boýunça beýleki tabşyryklary bellemelidir;
* mundan öňki bölüme laýyklykda bellenen ölçeglere laýyk gelýän ähli tabşyryklar boýunça hile deslapky gözegçilik barlagyny geçirmekligi göz öňünde tutmalydyr.

Firma tabşyrygyň ýerine ýetirilişiniň hiline deslapky gözegçilik barlagyny geçirmegiň häsiýetini, möhletlerini we möçberini düzgünleşdirýän syýasaty we iş yzygiderliliklerini bellemelidir. Şunuň ýaly syýasat we iş yzygiderlilikleri tabşyryk boýunça hasabatyň (netijenamanyň) tabşyrygyň ýerine ýetirilişiniň hiline deslapky gözegçilik barlagy tamamlanmazyndan öň çykarylylmaly däldigini talap etmelidir.

Firma tabşyrygyň ýerine ýetirilişiniň hiline deslapky gözegçilik barlagynyň:

* ähmiýetli soraglaryň taslama boýunça hyzmatdaş bilen ara alnyp maslahatlaşylmagyny;
* maliýe hasabatlylygyna ýa-da beýleki öwrenilýän närsä, şeýle hem göz öňünde tutulýan hasabata (netijenama) deslapky barlagy;
* deslapky barlag üçin saýlanyp alnan, taslama boýunça toparyň ähmiýetli garaýyşlary we onuň gelen netijeleri bilen bagly resminamalaryň öwrenilmegini;
* hasabat (netijenama) düzülýän mahalynda çykarylan netijelere baha berilmegini we hasabatyň (netijenamanyň) ýagdaýlara laýyk gelýändigini baradaky soraga seredilmegini göz öňünde tutmagyny talap edýän syýasaty we iş yzygiderliliklerini bellemelidir.

Bahalandyrylýan subýektleriň maliýe hasabatlylygyna geçirilen auditler babatynda firma tabşyrygyň ýerine ýetirilişiniň hiline deslapky gözegçilik barlagynyň:

⁎ taslama boýunça topar tarapyndan firmanyň anyk tabşyryk babatynda garaşsyzlygyna baha berilmegine;

⁎ pikirleriň deň gelmezligine sebäp bolan soraglar ýa-da beýleki kyn, ýa-da jedelli soraglar boýunça degişli maslahatlaryň geçirilendigine, şeýle hem şular ýaly maslahatlaryň esasynda çykarylan netijelere;

⁎ deslapky barlag üçin seçilip alnan resminamalaryň ähmiýetli garaýyşlar babatynda ýerine ýetirilen işi görkezýändigine we onuň çykarylan netijeleri tassyklaýandygyna degişli soraglary öz içine almagyny göz öňünde tutýan syýasaty we iş yzygiderliliklerini bellemelidir.

Tabşyrygyň ýerine ýetirilişiniň hiline deslapky gözegçilik barlagyny geçirýän şahslary bellemek üçin ölçegler

Firma tabşyrygyň ýerine ýetirilişiniň hiline deslapky gözegçilik barlagyny geçirýän şahslary bellemekligi we şunuň ýaly bellemeklik üçin olaryň ygtyýarlyklarynyň kesgitlenişini düzgünleşdirýän syýasaty we iş yzygiderliliklerini bellemelidir, şunda ol:

⁎ zerur bolan hünärlilik tejribesini we ygtyýarlyklary goşmak bilen, şu wezipäni ýerine ýetirmek üçin zerur bolan tehniki derejä;

⁎ tabşyrygyň ýerine ýetirilişiniň hiline deslapky gözegçilik barlagyny geçirýän şahsyň öz obýektiwligini bozmazdan tabşyryk boýunça berip biljek maslahatlarynyň möçberine esaslanmalydyr.

Firma tabşyrygyň ýerine ýetirilişiniň hiline deslapky gözegçilik barlagyny geçirýän şahsyň öz obýektiwligini saklamak üçin niýetlenen syýasaty we iş yzygiderliliklerini bellemelidir.

Firmanyň syýasaty we iş yzygiderlilikleri, bu şahsyň obýektiw deslapky barlagy geçirmäge ukyplylygy şübhe astynda goýlup biljek halatynda, tabşyrygyň ýerine ýetirilişiniň hiline deslapky gözegçilik barlagyny geçirýän şahsyň çalşylmagyny göz öňünde tutmalydyr.

Tabşyrygyň ýerine ýetirilişiniň hiline deslapky gözegçilik barlagynyň resminamalaşdyrylmagy

Firma tabşyrygyň ýerine ýetirilişiniň hiline deslapky gözegçilik barlagyny resminamalaşdyrmak boýunça syýasaty we iş yzygiderliliklerini bellemelidir, olar:

⁎ tabşyrygyň ýerine ýetirilişiniň hiline deslapky gözegçilik barlagy boýunça firmanyň syýasatynda göz öňünde tutulan iş yzygiderlilikleriniň ýerine ýetirilişiniň;

⁎ hasabatyň (netijenamanyň) çykarylan senesinde ýa-da şol senä çenli tabşyrygyň ýerine ýetirilişiniň hiline deslapky gözegçilik barlagynyň tamamlanandygynyň;

⁎ deslapky barlagy geçirýän şahsa ony taslama boýunça toparyň ähmiýetli garaýyşlarynyň we onuň çykaran netijeleriniň laýyk gelmeýändigi barada pikire getirip biljek haýsydyr bir çözülmedik meseleleriň belli däldigini ýazmaça beýan edilmegini göz öňünde tutýar.

170.0 x 240.0 mm

Pikirlerdäki gapma-garşylyklar

Firma taslama boýunça toparyň agzalary bilen maslahatçylaryň arasynda we zerur bolan ýagdaýynda taslama boýunça hyzmatdaş bilen tabşyrygyň ýerine ýetirilişiniň hiline deslapky gözegçilik barlagyny geçirýän şahsyň arasynda pikirlerdäki gapma-garşylyklary aradan aýyrmak üçin syýasaty we iş yzygiderliliklerini bellemelidir.

Şunuň ýaly syýasat we iş yzygiderlilikleri:

- çykarylan netijenamalaryň resminamalaşdyrylmagyny we ýerine ýetirilmegini;
- soraglar çözülýänçä hasabatyň çykarylmaly däldigini göz öňünde tutmalydyr.

Tabşyryk boýunça resminamalar

Tabşyryk boýunça gutarnykly faýlyň emele getirilmeginiň tamamlanmagy. Firma taslama boýunça topar üçin tabşyryk boýunça hasabatlar tassyklanandan soň tabşyryk boýunça gutarnykly faýly taýýarlamagy öz wagtynda tamamlamaga gönükdirilen syýasaty we iş yzygiderliliklerini bellemelidir.

Tabşyryk boýunça resminamalaryň ýaşyrynlygy, howpsuz saklanmagy, bitewiligi, elýeterliligi we dikeldilip bolýandygy. Firma tabşyryk boýunça resminamalaryň ýaşyrynlygyny, howpsuz saklanmagyny, bitewiligini, elýeterliligini we dikeldilip bolýandygyny üpjün etmek üçin syýasaty we iş yzygiderliliklerini bellemelidir.

Tabşyryk boýunça resminamalaryň saklanyşy. Firma tabşyryk boýunça resminamalaryň firmanyň zerurlyklaryny kanagatlandyrmak üçin ýeterlik bolan ýa-da kanunçylykda ýa-da kadalaşdyryjy namalarda bellenen döwrüň dowamynda saklanmagyny üpjün edýän syýasaty we iş yzygiderliliklerini bellemelidir.

Monitoring

Firmanyň hiline gözegçilik syýasatyna we iş yzygiderliliklerine monitoring

Firma hile gözegçilik ulgamy bilen bagly syýasatyň we iş yzygiderlilikleriniň ýerliklidigine, barabarlygyna we netijeli hereket edýändigine göwnejaý ynamlylygy üpjün etmek üçin niýetlenen monitoring prosesini bellemelidir. Bu proses:

- hile gözegçilik ulgamyna yzygilerli seretmekligi we baha bermekligi, şol sanda döwürleýin esasda, iň bolmanda, taslama boýunça her bir hyzmatdaş üçin bir tamamlanan tabşyrygy inspektirlemegi göz öňünde tutmalydyr;
- monitoring prosesi üçin jogapkärçiligiň hyzmatdaşyň ýa-da hyzmatdaşlaryň ýa-da şunuň ýaly jogapkärçiligi kabul etmek üçin firmada degişli we ýeterlik tejribesi we ygtyýarlyklary bolan beýleki şahslaryň üstüne ýüklenmiegini talap etmelidir;

170.0 x 240.0 mm

* tabşyrygy ýerine ýetirýän ýa-da tabşyrygyň ýerine ýetirilişiniň hiline deslapky gözegçilik barlagyny geçirýän şahslaryň tabşyryklary inspektirlemäge çekilmeli däldigini talap etmelidir.

Ýüze çykarylan ýetmezçiliklere baha bermek, olary aradan aýyrmak we şular ýaly ýetmezçilikler baradaky maglumaty bermek

Firma monitoring prosesiniň netijesinde bellenen ýetmezçilikleriň täsirine baha bermelidir we olaryň:

* firmanyň hile gözegçilik ulgamynyň hünärmençilik standartlaryna we kanunçylygyň we düzgünleşditriji edaralaryň ulanylýan talaplaryna laýyk gelýändigine, şeýle hem firma ýa-da taslama boýunça hyzmatdaşlar tarapyndan çykarylan hasabatlaryň (netijenamalaryň) ýagdaýlara laýyk gelýändigine göwnejaý ynamlylygy üpjün etmek üçin ýeterlik däldigini hökmany görkezýän ýagdaýlar;

ýa-da

* ulgamlaýyn, gaýtalanýan ýa-da haýal etmän düzediş girizilmegini talap edýän beýleki ýetmezçilikleriň bolup durýandygyny anyklamalydyr.

Firma taslama boýunça degişli hyzmatdaşlaryna we beýleki degişli işgärlere monitoring prosesiniň netijesinde bellenen ýetmezçilikler, şeýle hem gerekli düzediş giriziji hereketler boýunça maslahatlar baradaky maglumaty bermelidir.

Bellenen ýetmezçilikler babatynda gerekli düzediş giriziji hereketler boýunça maslahatlar şu hereketleriň birini ýa-da birnäçesini göz öňünde tutmalydyr:

* aýratyn bir tabşyryk ýa-da işgärleriň biri babatynda gerekli düzediş giriziji hereketler;
* okatmak we hünär derejesini ýokarlandyrmak üçin jogapkär şahslary ýüze çykarylan ýagdaýlar barada habarly etmek;
* hile gözegçilik syýasatyna we iş yzygiderliliklerine üýtgetmeleri girizmek;
* firmanyň syýasatyny we iş yzygiderliliklerini berjaý etmeýän, aýratyn hem ony gaýtalaýan şahslaryň garşysyna düzgün-tertip çärelerini ulanmak.

Firma monitoring iş yzygiderlilikleriniň netijesiniň hasabatyň ýagdaýlara laýyk gelip bilmejekdigini ýa-da tabşyrygy ýerine ýetirmegiň barşynda belli bir iş yzygiderlilikleriniň taşlanyp gidilendigini görkezýän ýagdaýlaryny düzgünleşdirýän syýasaty we iş yzygiderliliklerini bellemelidir. Şunuň ýaly syýasat we iş yzygiderlilikleri firma tarapyndan degişli hünärmençilik standartlaryny we kanunçylygyň we düzgünleşdiriji edaralaryň ulanylýan talaplarynyň berjaý edilmegi üçin mundan beýläk nähili çäreleriň görülmelidigini kesgitlenmegini, şeýle hem firma tarapyndan hukuk maslahatyny almak üçin ýüz tutmagyň gerekdigine ýa-da gerek däldigine seredilmegini göz öňünde tutmalydyr.

Iň bolmanda ýylda bir gezek firma özüniň hile gözegçilik ulgamyna monitoringiň netijeleri barada taslama boýunça hyzmatdaşlaryny we firmanyň beýleki degişli

şahslaryny, şol sanda firmanyň ýerine ýetiriji uly direktoryny ýa-da zerur bolanda özüniň dolandyryş geňeşini, hyzmatdaşlaryny habarly etmelidir. Bu firma we şeýle şahslara öz orunlaryna we jogapkärçiliklerine laýyklykda haýal etmän we gerekli çäreleri görmäge mümkinçilik berer. *Maglumat*:

* monitoringiň ýerine ýetirilen iş yzygiderlilikleriniň ýazmaça beýanyny;
* monitoringiň esasynda çykarylan netijenamalary;
* zerur bolanda ulgamlaýyn, gaýtalanýan ýa-da başga görnüşdäki ýetmezçilikleriň, şeýle hem bu ýetmezçilikleri aradan aýyrmak ýa-da üýtgetmek üçin geçirilen hereketleriň ýazmaça beýanyny öz içine almalydyr.

Käbir firmalar ulgamyň çäklerinde işleýärler we yzygiderliligi üpjün etmek maksady bilen, özüniň monitoring iş yzygiderlilikleriniň käbirini ulgamyň derejesinde ýerine ýetirip bilerler. Firmanyň ulgamyň çäklerinde Hile gözegçilik etmegiň halkara standartyna laýyklygy üpjün etmek üçin işlenip taýýarlanan umumy monitoring syýasatyny we iş yzygiderliliklerini ulanýan we monitoringiň şunuň ýaly ulgamyna bil baglaýan bolsa, onda firmanyň syýasaty we iş yzygiderlilikleri:

* ulgamyň iň bolmanda ýylda bir gezek ulgamlaýyn firmalardaky degişli şahslaryň arasynda monitoring prosesiniň möçberi, gerimi we netijeleri barada maglumatlary ýaýratmagyny;
* ulgamyň olaryň zerur çäreleri görmekleri üçin degişli ulgamdaky firmanyň ýa-da ulgam firmalarynyň degişli şahalaryny hile gözegçilik ulgamynda ýüze çykarylan islendik ýetmezçilikler barada haýal etmän habarly etmegini göz öňünde tutmalydyr, bu ulgama girýän firmalaryň hyzmatlarynyň, eger firma ýa-da ulgam başga ýagdaýy görkezmeýän bolsa, ulgamyň çäklerinde ýerine ýetirilen monitoring prosesiniň netijelerine bil baglamaklaryna mümkinçilik berer.

Şikaýatlar we günä ýöňkemeler.

Firma firmanyň:

* firma tarapyndan ýerine ýetirilen işiň hünärmençilik standartlaryna we düzgünleşdiriji edaralaryň we kanunçylygyň ulanylýan talaplaryna laýyk gelmeýändigi baradaky şikaýatlara we günä ýöňkemelere;
* firmanyň hile gözegçilik ulgamynyň bozulandygy babatda bildirilýän günä ýöňkemelere gerekli görnüşde baş galdyrýandygyna göwnejaý ynamlylygy üpjün edýän syýasaty we iş yzygiderliliklerini bellemelidir.

Bu prosesiň çäklerinde firma takyk kesgitlenen ýollary bellemelidir, olar firmanyň işgärlerine islendik şikaýatlary bermäge we öz işini berlen arza üçin temmi çekmekden çekinmän dowam etmeklerine mümkinçilik berýär.

Eger şikaýatlary we günä ýöňkemeleri derňemegiň barşynda firmanyň hile gözegçilik etmek boýunça syýasatynyň we iş yzygiderlilikleriniň guralyşynda we hereket edişinde ýetmezçilikler ýa-da firmanyň hile gözegçilik ulgamynyň talaplarynyň

bir ýa-da birnäçe şahslar tarapyndan berjaý edilmeýändigi ýüze çykarylsa, firma gerekli hereketleri geçirmelidir.

Hile gözegçilik ulgamyny resminamalaşdyrmak

Firma özüniň hile gözegçilik ulgamynyň her bir elementiniň hereket edişine subutnamalary bermek üçin degişli resminamalaryň taýýarlanmagyny göz öňünde tutýan syýasaty we iş yzygiderliliklerini bellemelidir.

Firma özüniň hile gözegçilik ulgamynyň firma tarapyndan berjaý edilişine baha bermek maksady bilen, resminamalaryň monitoring iş yzygiderliliklerini ýerine ýetirmek üçin ýeterlik döwrüň dowamynda ýa-da eger ony kanunçylyk, ýa-da kadalaşdyryjy namalar talap edýän bolsa, has uzak döwrüň dowamynda saklamagy göz öňünde tutýan syýasaty we iş yzygiderliliklerini bellemelidir.

Firma şikaýatlary we günä ýöňkemeleri, şeýle hem olara jogap hökmünde geçirilen hereketleri resminamalaşdyrmagy göz öňünde tutýan syýasaty we iş yzygiderliliklerini bellemelidir.

Hile gözegçilik etmegiň halkara 1 belgili standartyny «Ulanmak boýunça gollanma we düşündiriş materialy» bölümi jemleýär, ol Standartda seredilýän soraglar barada kömekçi maglumatlary berýär. Mundan başga-da, bu bölüm döwletiň auditorçylyk guramalary ýa-da kiçi firmalar üçin häsiýetli bolan goşmaça soraglary öz içine alýar.

Özbaşdak taýýarlanmak üçin soraglar

1. Auditiň halkara standartlarynyň haýsy esasy ýörelgeleri bar?
2. «Ynamlylygy üpjün edýän tabşyryklar» düşünjesiniň manysy nämeden ybarat?
3. Auditde hile gözegçilik etmegiň mazmuny nämeden ybarat?
4. Hile gözegçilik etmek ulgamynyň haýsy esasy elementleri bar?
5. Firmanyň işiniň hili üçin ýolbaşçylygyň jogapkärçiligi nämeden durýar?
6. Auditde hile gözegçilik etmek syýasatynyň we iş yzygiderlikleriniň monitoringi nämeden ybarat?
7. Hile gözegçilik etmek ulgamyny monitoring etmegiň tertibi nämeden ybarat?

170.0 x 240.0 mm

IV BAP

AUDITIŇ GEÇIRILIŞINI DÜZGÜNLEŞDIRÝÄN STANDARTLAR

4.1. Auditi gecirmegiň umumy maksatlary

Audit geçirilende auditor Auditiň halkara 200 belgili «Auditiň halkara standartlaryna laýyklykda garaşsyz auditoryň we auditi geçirmegiň esasy maksatlary» standartyna esaslanýar. Bu standart Auditiň halkara standartlaryna laýyklykda audit ýerine ýetirilende garaşsyz auditoryň esasy borçlaryny kesgitleýär. Ol garaşsyz auditoryň esasy maksatlaryny belleýär we garaşsyz auditoryň şol maksatlara ýetmegi üçin auditorçylyk iş yzgiderlikleriniň häsiýetini we göwrümini düzgünleşdirýär. Şeýle hem Auditiň halkara 200 belgili standartynda hukuk çeşmesi hökmünde Auditiň halkara standartlarynyň gurluşy, roly we ulanyş çygry babatynda düşündirişler berilýär, auditiň ähli görnüşlerine degişlilikde, şol sanda Auditiň halkara standartlaryny berjaý etmek boýunça garaşsyz auditoryň esasy borçlary aýdyňlaşdyrylýar. Standartlarda «garaşsyz auditor» düşünjesiniň ýerine «auditor» sözi ulanylýar.

Auditiň halkara 200 belgili standarty Auditiň halkara standartlarynda ulanylýan esasy adalgalary we olara berilýän düşündirişleri özünde jemleýär.

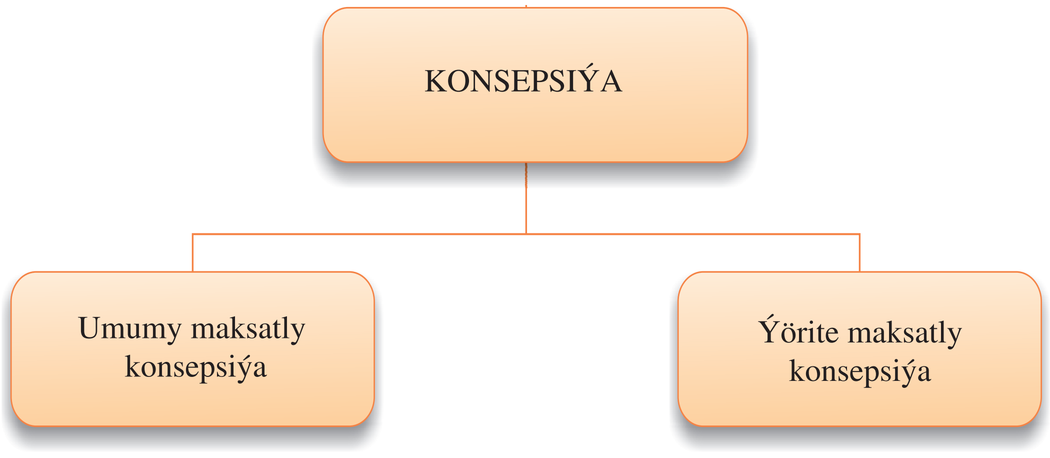
Maliýe hasabatlylygy – edaranyň ykdysady resurslary we borçnamalary barasynda habardar etmek üçin geçen döwürleriň, degişli goşundylary goşmak bilen, maliýe maglumatlaryny belli bir döwür ýagdaýyna ýa-da döwür üçin olardaky üýtgemeleri maliýe hasabatlylygynyň konsepsiýasyna laýyklykda bermekdir. Degişli goşundylar, adatça, hasaba alyş syýasatynyň esasy ýörelgelerini we gaýry aýdyňlaşdyryş maglumatlary özünde saklaýar. «Maliýe hasabatlylygy» adalgasy maliýe hasabatlylygynyň konsepsiýasynyň kesgitlenen talaplaryna görä köplenç, maliýe hasabatlylygynyň doly toplumyny aňladýar. Ýöne bu adalga maliýe hasabatlylygynyň düzümindäki aýratyn hasabat degişlilikde hem ulanylyp bilner. Maliýe hasabatlylygyny düzmek üçin zerur maglumatlary buhgalterçilik hasaba alnyşy ulgamy üpjün edýär.

Maliýe hasabatlylygyny taýýarlamagyň konsepsiýasy – bu maliýe hasabatlylygynyň, şeýle hem onuň doly toplumynyň düzüm bölekleriniň mazmunyny we görnüşlerini kesgitleýän düzgünleriň we ýörelgeleriň jemidir. Bu konsepsiýa standartlary işläp taýýarlamak boýunça ygtyýarly ýa-da ykrar edilen edaralar tarapyndan çykarylan maliýe hasabatlylygynyň standartlaryny ýa-da kanunçylyk we kadalaşdyryjy namalaryň talaplaryny, käbir ýagdaýlarda diňe şu aşakdaky çeşmeleri öz içine alyp biler, ýagny:

170.0 x 240.0 mm

- hukuk ýa-da edebiň talaplaryny, şol sanda kanunçylyk namalaryny, reglamentleri, kazyýetiň çözgütlerini;
- standartlary işläp taýýarlamak boýunça edaralaryň, hünär birleşmeleriniň ýa-da kadalaşdyryjy edaralaryň çykarýan hasaba alnyşyň we hasabatlylygyň soraglary bilen baglanyşykly analitik we çekişme materiallaryny;
- giňden ykrar edilen we ýaýran umumy hem-de pudaklaýyn hünär tejribeleriniň tärlerini;
- buhgalterçilik hasaba alnyşy we hasabatlylygy boýunça hünär edibiýatlary.

«Maliýe hasabatlylygyny taýýarlamagyň ulanyp boljak konsepsiýasy» adalgasy edaranyň häsiýeti we maliýe hasabatlylygyny taýýarlamagyň maksatlary nukdaýnazardan kabul ederlikli ýa-da edaranyň ýolbaşçylygynyň kabul eden we maliýe hasabatlylygyny taýýarlamak üçin ulanylýan kanunlaryň ýa-da kadalaşdyryjy namalaryň talaplary görnüşindäki konsepsiýany aňladýar. Auditiň halkara 200 belgili standartynda maliýe hasabatlylygyny taýýarlamagyň konsepsiýasynyň görnüşleri açylyp görkezilýär (*2-nji surat*).



2-nji surat. Maliýe hasabatlylygyny taýýarlamagyň konsepsiýasynyň görnüşleri

Umumy maksatly konsepsiýa peýdalanyjylaryň giň toparyny maliýe maglumatlaryna bolan zerurlyklaryny (isleglerini) kanagatlandyrmak maksady bilen işlenip taýýarlanylýar. Ol öz gezeginde aşakdaky görnüşlerde berlip bilner, ýagny:

- *Maliýe hasabatlylygyny ygtybarly bermegiň konsepsiýasy* – maliýe hasabatlylygyny ygtybarly bermek üçin konsepsiýa garanyňda edaranyň ýolbaşçylygyndan maglumatlaryň uly göwrümini açmagy talap edilip bilinjekdigini ýa-da aýratyn ýagdaýlarda konsepsiýanyň talaplaryndan gyşarmalara ýol berlip bilinjekdigini ykrar edýär ýa-da göz öňünde tutulýar;

- *laýyklyk konsepsiýasy* – şeýle ykrar etmeleri göz öňünde tutmaýar.

Ýörite maksatly konsepsiýa anyk peýdalanyjylary maliýe maglumatlaryna bolan zerurlyklaryny (isleglerini) kanagatlandyrmak maksady bilen işlenip taýýarlanylýar.

Auditorçylyk netijenamalarynyň görnüşi maliýe hasabatlylygyny taýýarlamagyň konsepsiýasynyň görnüşlerine baglydyr.

Maliýe hasabatlylygy, degişlilikde, kabul edilen konsepsiýa baglylykda umumy ýa-da ýörite maksatly maliýe hasabatlylygy diýlip atlandyrylýar.

Maliýe hasabatlylygynyň taýýarlanylmagy, şol sanda onuň berilmegi şu aşakdakylary talap edýär, ýagny:

* maliýe hasabatlylygyny taýýarlamagyň ulanyp boljak konsepsiýasyny kesgitlemegi;
* şol konsepsiýa laýyklykda maliýe hasabatlylygyny taýýarlamagy;
* maliýe hasabatlylygyna şol konsepsiýanyň gutarnykly beýanyny girizmegi;
* degişli hasaba alyş syýasatyny saýlap almagy we ulanmagy;
* emele gelen ýagdaýlarda kabul ederlikli bolan bahalandyryş ululyklaryny kesgitlemegi.

Maliýe hasabatlylygyny taýýarlamagyň ulanyp boljak konsepsiýasynyň talaplarynyň berjaý edilmezligi maliýe hasabatlylygyndaky maglumatlaryň ýoýulmagyna getirýär. Auditiň halkara standartlarynda maliýe hasabatlylygynyň ýoýulmalary hasabatlylyga girizilen pul möçberleriniň, toparlamalaryň, berlenleriň ýa-da maliýe hasabatlylygynda açyp görkezilen maglumatlaryň we maliýe hasabatlylygyny taýýarlamagyň ulanyp boljak konsepsiýasyna laýyklykda talap edilýän pul möçberleriniň, toparlara bölünmeleriň, berlenleriň ýa-da açyp görkezilen maglumatlaryň arasyndaky deň gelmezlikler (aratapawut) hökmünde kesgitlenilýär. Ýoýulmalar ynsapsyz hereketleriň ýa-da ýalňyşlyklaryň netijesinde bolup biler. Eger ýoýulmalar maliýe hasabatlylygynyň esasynda peýdalanyjylaryň kabul eden ykdysady çözgütlerine täsir eden ýagdaýynda, onda olar düýpli diýlip hasap edilýär.

Maliýe hasabatlylygynyň auditi. Auditiň geçirilmegi maliýe hasabatlylygyny taýýarlamagyň ulanyp boljak konsepsiýasyna laýyklykda düýplüligiň ähli jähetleri babatynda maliýe hasabatlylygynyň taýýarlanandygy barasynda auditoryň pikirini beýan etmek arkaly, maliýe hasabatlylygynyň ygtybarlylygyna degişlilikde maglumaty peýdalanyjylaryň ynamyny berkitmäge gönükdirilendir. Käbir ýagdaýlarda hukuk namalary auditordan beýleki soraglar boýunça, ýagny içerki gözegçilik serişdeleriniň netijeliligi ýa-da audit geçirilýän subýektiň ýolbaşçylygynyň aýratyn hasabatlarynyň ygtybarlylygy hakynda pikiri beýan etmegi hem talap edýär.

Auditiň halkara 200 belgili standartynda «auditor» adalgasynyň manysy şeýle mazmunda berilýär, ýagny *auditor* – auditi geçirýän şahs ýa-da şahslar, adatça, tabşyrygyň ýolbaşçysy, ýa-da auditorçylyk toparynyň beýleki agzalary, şeýle-de degişli ýagdaýlardaky – edara. Eger Auditiň halkara standartlarynyň anyk birinde

belli bir talapyň ýa-da belli bir borçlaryň, tabşyrygyň ýolbaşçysynyň ýerine ýetirmelidigi açyk görkezilen bolsa, «auditor» adalgasynyň deregine «tabşyrygyň ýolbaşçysy» adalgasy ulanylýar. «Tabşyrygyň ýolbaşçysy» we «edara» adalgalary käbir ýagdaýlarda, ýagny döwlet sektoryna degişlilikde meňzeş adalgalar hökmünde kabul edilýär.

Audite degişli edaranyň maliýe hasabatlylygy – bu korporatiw dolandyryşa jogapkär şahslaryň gözegçiliginde edaranyň ýolbaşçylygynyň taýýarlan hasabatlylygydyr. *Ýolbaşçylyk* – edaranyň işjeňliginiň ýöredilişine jogapkär ýokary dolandyryjy hünärmeniň borçlaryny ýerine ýetirýän şahs ýa-da şahslar. Birnäçe hukuk namalarynda käbir edaralara degişlilikde korporatiw dolandyryşa jokapkär şahslaryň ählisi ýa-da belli birleri ýolbaşçylyga dergişli edilýär. Maliýe hasabatlylygyny taýýarlamak babatynda ýolbaşçylygyň we korporatiw dolandyryşa jokapkär şahslaryň borçlary kanunlarda ýa-da kadalaşdyryjy namalarda kesgitlenilýär. Bu ýagdaý degişli ýurtlarda birmeňzeş bolman ýa-da üýtgäp hem biler. Bu tapawutlara seretmezden Auditiň halkara standartlaryna laýyklykda audit esasyny düzýän ýol bermelere görä geçirilýär. Şunda edaranyň ýolbaşçylygy we zerur bolsa ýolbaşçylyk ygtyýarlygy berlen şahslar şu aşakdakylar babatynda öz jogapkärçiligini ykrar edýärler, ýagny:

▶ maliýe hasabatlylygyny taýýarlamagyň ulanyp boljak konsepsiýasyna laýyklykda maliýe hasabatlylygynyň düzülişine;

▶ içerki gözegçilik serişdeleriniň netijeli ýola goýluşyna (ýolbaşçylygyň pikiri boýunça içerki gözegçilik serişdeleri ynsapsyz hereketleriň ýa-da ýalňyşlyklaryň döredip biljek düýpli ýoýulmalaryny özünde saklamaýan maliýe hasabatlylygynyň taýýarlanylmagyny üpjün edýär);

▶ auditora ygtyýar bermeklige:

- maliýe hasabatlylygyny taýýarlamak üçin ähmiýetli bolan ähli maglumatlary (buhgalterçilik ýazgylaryny, resminamalary we ş.m.) almaga we zerurlyk ýüze çykan ýagdaýynda auditi geçirmegiň maksatlary üçin gaýry maglumatlary soramaga;

- audit geçirilýän subýektiň içindäki şahlar bilen olardan auditorçylyk subutnamalaryny almak üçin özara baglanyşyk saklamaga çäklendirilmedik mümkinçilige.

Auditi geçirmegiň tertibi Auditiň halkara standartlarynda kesgitlenilýär. Bu standartlar auditordan öz pikirini esaslandyrmak üçin maliýe hasabatlylygynyň umuman hem ynsapsyz hereketleriň sebäbi, hem ýalňyşlyklaryň netijesi boýunça düýpli ýoýulmalardan erkindigi babatynda oýlanyşykly ynamy almagy talap edýär. Maliýe hasabatlylygynyň auditini geçirmegiň jähetinden oýlanyşykly ynam, ynamlylyk – bu ynamlylygyň ýokary derejesidir, ol ýöne absolýut ynamlylygy aňlatmaýar. Audite we audit geçirilýän subýektiň içerki gözegçilik ulgamyna mahsus çäklendirmeler sebäpli, maliýe hasabatlylygynda düýpli ýoýulmalaryň bolmazlygy baradaky absolýut ynamlylyga ýetip bolmaýar. Şeýle çäklendirmeler şu aşakdaky sebäplere görä ýüze çykýar, ýagny:

- maglumatlary açmak we bahalandyryş ululyklaryny kesgitlemekde subýektiň ýagdaýlaryna we ýagdaýlaryna degişlilikde maliýe hasabatlylygyny taýýarlamagyň ulanyp boljak konsepsiýasynyň talaplaryny ulanmakda ýolbaşçylygyň hususy (subýektiw) çemeleşmeleri;
- auditora auditorçylyk subutnamalary hökmünde audit üçin ähmiýetli doly maglumatlaryň bilkastlaýyndan ýa-da bilkastlaýyndan däl berilmezligi;
- bilkastlaýyndan ýoýulmalaryň üstüni ýapmaklyga gönükdirilen resminamalary galplaşdyrmak we ynsapsyz hereketler bilen baglanyşykly ylalaşygyň bolmagy;
- bähbitleriň we harajatlaryň arasyndaky balansy berjaý etmek zerurlygyndan gelip çykýan auditorçylyk iş yzygiderlikleriniň barlag (test) häsiýeti, şeýle hem maliýe hasabatlylygyndan peýdalanyjylaryň kabul ederlikli möhletde we bahada auditorçylyk netijenamasyny almak bilen baglanyşykly garaşmalary.

Auditiň aýrylmaz çäklendirmeleriniň mümkin bolan täsiri Auditiň halkara 240 belgili «Maliýe hasabatlylygynyň auditi geçirilende ynsapsyz hereketler babatynda auditoryň borçnamalary» standartyna laýyklykda ýolbaşçylygyň ynsapsyz hereketleriniň netijeleri bolup duran düýpli ýoýulmalary, Auditiň halkara 250 belgili «Maliýe hasabatlylygynyň auditiniň dowamynda kanunlara we kadalaşdyryjy namalara seretmek» standarty esasynda kanunlaryň we kanunçylyk namalarynyň berjaý edilmezligini, Auditiň halkara 550 belgili «Bagly taraplar» standartyna laýyklykda bar bolan bagly taraplary we olaryň arasyndaky amallary, Auditiň halkara 570 belgili «Işiň üznüksizligi» (gaýtadan seredilen) standarty esasynda audit geçirilýän subýektiň işiniň üznüksizligine täsir edip biljek wakalary ýüze çykarmakda aýratyn ähmiýete eýedir. Degişli standartlarda aýrylmaz çäklendirmeleriň oňyn däl täsirini peseltmäge gönükdirilen auditorçylyk iş yzygiderlikleri beýan edilýär.

Auditiň talaba laýyk meýilleşdirilendigine we geçirilendigine garamazdan auditiň aýralmaz çäklendirmeleriniň netijesinde käbir düýpli ýoýulmalar ýüze çykarylman hem bilner. Şonuň üçin ynsapsyz hereketleriň ýa-da ýalňyşlyklaryň sebäbi bolup duran maliýe hasabatlylygynyň düýpli ýoýulmalarynyň soňundan ýüze çykarylmagy Auditiň halkara standartlaryna laýyklykda geçirilmändigini aňlatmaýar. Auditiň halkara standartlarynyň talaplaryna görä auditoryň tabşyryklary ýerine ýetirendigini kesgitlemek anyk ýagdaýlarda onuň haýsy auditorçylyk iş yzygiderliklerini ulanandygy, ýygnalan auditorçylyk subutnamalarynyň nä derejede ýeterlikdigi we ýerliklidigi, şeýle hem auditorçylyk netijenamasynyň degişli ýagdaýlara nähili laýyk gelýändigi esasynda amala aşyrylýar.

Auditorçylyk pikiri emele getirilende oýlanyşykly ynam, haçan auditorçylyk töwekgelçiligi kabul ederlikli pes derejä çenli getirilen ýagdaýynda gazanylýar.

170.0 x 240.0 mm

Auditiň halkara 200 belgili standartyna laýyklykda auditorçylyk *töwekgelçiligi* – bu maliýe hasabatlylygynda düpli ýoýulmalarynyň barlygynda auditoryň ýalňyş auditorçylyk pikiri emele getirmegidir. Auditorçylyk töwekgelçiligi gönüden-göni düýpli ýoýulmalaryň töwekgelçiligine we ýüze çykarmazlyk töwekgelçiligine baglydyr.

Düýpli ýoýulmalaryň töwekgelçiligi – bu auditi geçirmeklige başlanmazdan öň maliýe hasabatlylygynda ýol berlen düýpli ýoýulmalary özünde saklaýan töwekgelçilikdir. Şeýle töwekgelçilik tutuş maliýe hasabatlylygynyň derejesinde we ähli amallar, hasaplaryň galyndylary we maglumatlaryň açyp görkezilişi babatyndaky başlangyçlaryň derejesinde bolup biler. Düýpli ýoýulmalaryň töwekgelçiligi auditora bagly bolmazdan audit geçirilýän subýektiň töwekgelçiligini aňladýar we özem iki bölekden durýar, ýagny aýryp bolmaýan töwekgelçilik we gözegçilik serişdeleriniň töwekgelçiligi.

Aýryp bolmaýan töwekgelçilik – bu haýsydyr bir degişli gözegçilik serişdelerine seretmezden öň kesgitlenen hasaplar boýunça galyndylar, amallaryň görnüşleri we maglumatlaryň açyp görkezilişi barasynda berlen hem-de açylan maglumatlar babatyndaky başlangyçlaryň (maliýe hasabatlylygy düzülende ýolbaşçylygyň eden açyk ýa-da açyk däl görnüşdäki tassyklamalarynyň) ýoýulmalara duçar bolmagydyr. Şol ýoýulmalar aýratynlykda ýa-da beýleki ýoýulmalar bilen bilelikde düýpli bolup biler.

Gözegçilik serişdeleriniň töwekgelçiligi – bu amallaryň toparlary, hasaplaryň galyndylary we maglumatlaryň açylyp görkezilişi barasynda başlangyçlaryň ýoýulmalaryny öz wagtynda öňüni almazlyk ýa-da ýüze çykarmazlyk we audit geçirilýän subýektiň içerki gözegçilik ulgamynyň düzedip bilmezlik töwekgelçiligidir. Içerki gözegçiligiň aýrylmaz çäklendirmeleriniň (mümkin bolan adam ýalňyşlyklarynyň, içerki gözegçilikden sowlup geçmegiň, dil düwüşmegiň we ş.m.) netijesinde içerki gözegçilik serişdeleri maliýe hasabatlylygynyň düýpli ýoýulmalarynyň töwekgelçiligini diňe peseldip bilýär, ýöne ony doly aradan aýryp bilmeýär.

Ýüze çykarmazlyk töwekgelçiligi – bu auditorçylyk töwekgelçiligini kabul ederlikli pes derejä çenli getirmek maksady bilen, auditoryň ýerine ýetiren iş yzygiderlikleriniň netijesinde bar bolan ýoýulmalaryň ýüze çykarylmazlygydyr, ol öz gezeginde, aýratynlykda ýa-da beýleki ýoýulmalar bilen bilelikde düýpli bolup biler. Bu töwekgelçilik auditora, auditorçylyk töwekgelçiligini peseltmek üçin onuň ulanýan auditorçylyk iş yzygiderlikleriniň häsiýetine, möhletlerine we göwrümine baglydyr. Auditiň aýrylmaz çäklendirmeleriniň netijesinde ýüze çykarmazlyk töwekgelçiligini diňe peseldip bolýar, ýöne ony doly aradan aýryp bolmaýar. Ýüze çykarmazlyk töwekgelçiligini peseltmegiň ýoly hökmünde şu aşakdakylar çykyş edip biler, ýagny:

- meýilnamalaşdyrmak prosesini talaba laýyk ýerine ýetirmek;
- hünär şübheliligini ulanmak;

- auditorçylyk toparyna has tejribeli işgärleri saýlamak we girizmek;
- auditorçylyk tabşyryklarynyň ýerine ýetirilişine we netijelerine gözegçilik etmek.

Maliýe hasabatlylygynyň auditini meýilnamalaşdyrmagyň soraglary bilen bagalynyşykly talaplar we düşündirmeler hem-de auditoryň bahalandyrylan töwekgelçiliklere garaýşy Auditiň halkara 300 belgili «Maliýe hasabatlylygynyň auditini meýilnamalaşdyrmak» standartynda we Auditiň halkara 330 belgili «Baha berlen töwekgelçiliklere jogap hökmünde auditorçylyk iş yzygiderlikleri» standartynda beýan edilýär.

Her bir auditorçylyk tabşyrygynda auditorçylyk töwekgelçiliginiň bar bolmagy we auditiň aýrylmaz çäklendirmeleriniň netijesinde auditorçylyk töwekgelçiligini nola çenli peseldip bolmaýandygy sebäpli, maliýe hasabatlylylgynda düýpli ýoýulmalar bolup bilmez diýen absolýut ynamy ykrar etmek mümkin däldir. Şol esasda maliýe hasabatlylygy düýpli ýoýulmalary özünde saklamaýandygy babatynda auditor absolýut kepil geçýän hökmünde çykyş edip bilmeýär.

Auditorçylyk töwekgelçiligini kabul ederlikli pes derejä çenli peseltmek üçin, auditor maliýe hasabatlylygynyň ygtybarlylygy hakynda öz pikirini tassyklamak maksady bilen, ýeterlikli zerur auditorçylyk subutnamalaryny almalydyr. Öz gezeginde maliýe hasabatlylygynda düýpli ýoýulmalaryň ýokdugy barasyndaky auditoryň pikiri auditorçylyk subutnamalaryna esaslanýar.

Auditiň halkara 200 belgili standartyna laýyklykda auditorçylyk subutnamasy – bu auditor tarapyndan çözgütler emele getirilende auditorçylyk pikiriniň esaslanýan maglumatlarydyr. Auditorçylyk subutnamalary hem maliýe hasabatlylygynyň esaslanýan buhgalterçilik hasaba alnyşynyň maglumatlaryny, hem gaýry maglumatlary öz içine alýar. Auditiň halkara standartlarynyň maksatlary babatynda auditorçylyk subutnamalaryna şu aşakdaky talaplar bildirilýär, ýagny:

* auditorçylyk subutnamalarynyň ýeterlik bolmagy;
* auditorçylyk subutnamalarynyň zerur häsiýeti.

Auditorçylyk subutnamalarynyň ýeterliligi – bu auditorçylyk subutnamalarynyň mukdar taýdan bahalandyrmasydyr. Auditorçylyk subutnamalarynyň zerur mukdary auditoryň düýpli ýoýulmalaryň töwekgelçilikleriniň bahalandyrmasyna, şeýle hem şunuň ýaly auditorçylyk subutnamalarynyň hiline baglydyr.

Auditorçylyk subutnamalarynyň zerur häsiýeti – bu auditorçylyk subutnamalarynyň hil bahalandyrmasydyr, ýagny çözgütleri tassyklamak üçin olaryň ýerlikli we ygtybarly bolmalydygyny aňladýar .

Auditiň tutuş dowamynda auditoryň ýeterlik mukdarda zerur auditorçylyk subutnamalaryny almagy bilen baglanyşykly soraglar boýunça goşmaça talaplar we goşmaça düşündirişler Auditiň halkara 500 belgili «Auditorçylyk subutnamalary» standartynda beýan edilendir.

Auditiň halkara standartlary auditi meýilnamalaşdyrmagyň we ýerine ýetirmegiň dowamynda auditordan hünär garaýyşlaryny çykarmagy, hünär şübheliligine eýermegi, düýplülik ýörelgesini ulanmagy we gaýrylaryň hatarynda şu aşakdakylary ýerine ýetirmegi talap edýär, ýagny:

– içerki gözegçilik ulgamyny goşmak bilen, audit geçirilýän subýektiň işine we onuň daş-töweregine düşünmegiň esasynda ynsapsyz hereketlerden ýa-da ýalňyşlyklardan gelip çykýan düýpli ýoýulmalaryň töwekgelçiligini ýüze çykarmagy we oňa baha bermegi;

– bahalandyrylan töwekgelçilige jogap hökmünde maliýe hasabatlylygynyň düýpli ýoýulmalarynyň bolup biljekdigi babatynda ýeterlik we zerur auditorçylyk subutnamalaryny almaga gönükdirilen degişli iş yzygiderliklerini işläp taýýarlamagy we ýerine ýetirmegi;

– alnan auditorçylyk subutnamalaryna laýyklykda kabul edilen çözgütleriň esasynda maliýe hasabatlylygyna degişlilikde pikiri emele getirmegi.

Auditor düýpli ýoýulmalar barasynda garaýyşlaryny maliýe hasabatlylygyny peýdalanyjylaryň zerurlyklary, şeýle hem ýoýulmalaryň möçberi ýa-da häsiýeti esasynda mälim edýär. Maliýe hasabatlylygy babatynda düýpli bolup durmaýan ýoýulmalary ýüze çykarmak üçin auditor jogapkärçilik çekmeýär we Auditiň halkara 320 belgili «Audit meýilnamalaşdyrylanda we geçirilende düýplülik» hem-de Auditiň halkara 450 belgili «Auditiň dowamynda ýüze çykarylan ýoýulmalara baha bermek» standartlarynda berlen düýplüligiň konsepsiýasyndan ugur alýar. Maliýe hasabatlylygyny peýdalanyjylaryň, ýolbaşçylygyň, korporatiw dolandyryşa jogap berýän şahslaryň ýa-da audit geçirilýän subýekte gatnaşykda gaýry taraplaryň öňünde hasabaty bermek we habarly etmek boýunça auditoryň käbir beýleki borçlary hem bolup biler. Auditiň halkara 200 belgili standartynyň talaplary esasy maksatlara ýetmek boýunça auditoryň umumy borçlaryna degişlidir. Şol maksatlara maliýe hasabatlylygynyň auditiniň dowamynda ýetilmelidir.

Auditoryň esasy maksatlary. Auditiň halkara 200 belgili standartyna laýyklykda maliýe hasabatlylygynyň auditi geçirilende auditoryň esasy maksatlary şu aşakdakylardan ybarat, ýagny:

■ maliýe hasabatlylygyny taýýarlamagyň ulanyp boljak konsepsiýasyna laýyklykda düýplüligiň ähli jähetlerinde maliýe hasabatlylygynyň hakykatda taýýarlanandygyna degişlilikde auditoryň degişli pikiri beýan etmäge ýagdaýy bolar ýaly, hem ynsapsyz hereketleriň sebäbi boýunça, hem ýalňyşlyklaryň netijesinde maliýe hasabatlylygynyň, umuman, düýpli ýoýulmalardan erkindigi babatynda oýlanyşykly ynamy almakdan;

■ maliýe hasabatlylygy hakynda netijenamany taýýarlamakdan we ony Auditiň halkara standartlarynyň talaplaryny göz öňünde tutmak bilen we auditoryň gelen degişli netijelerine laýyklykda bermekden.

Eger oýlanyşykly ynama ýetmek mümkin däl bolsa, auditorçylyk hasabatynda bellikler bilen çykarylan pikir maliýe hasabatlylygyndan çaklanylýan peýdalanyjylary emele gelen ýagdaýlar barasynda habarly etmek üçin ýeterlik hasap edilmese, auditor pikiri beýan etmekden ýa-da mundan beýläk auditorçylyk tabşyrygyny ýerine ýetirmekden ýüz öwürmelidir. Şunda şonuň ýaly ýüz öwürmäge hereket edýän kanunlar ýa-da kadalaşdyryjy hukuk namalar rugsat bermelidir.

Maliýe hasabatlylygynyň auditiniň esasy maksatlaryna ýetmek üçin auditor degişli talaplary berjaý etmelidir (*3-nji surat*).

3-nji surat. Maliýe hasabatlylygynyň auditiniň esasy maksatlaryna ýetmek üçin talaplar

Maliýe hasabatlylygynyň auditine degişli edep talaplary – bu auditoryň maliýe hasabatlylygynyň auditiniň ýerine ýetirilmegine degişli, garaşsyzlygy üpjün etmek boýunça talaplary goşmak bilen, hünär edebiniň talaplaryny berjaý etmelidigini aňladýar.

Edep talaplary Buhgalterleriň edebiniň halkara standartlary boýunça geňeşiniň buhgalterleriň hünärmençilik edebiniň Kodeksiniň talaplaryny we milli talaplary öz içine alýar. Milli talaplar köp ýagdaýlarda Kodeksiň talaplaryndan has berk bolýar. Kodeks maliýe hasabatlylygynyň auditi geçirilende auditoryň berjaý etmeli hünärmençilik edebiniň şu aşakdaky düýpli ýörelgelerini kesgitleýär, ýagny:

* dogruçyllyk;
* obýektiwlilik;
* hünär taýdan başarjaňlyk we zerur dykgatlylyk;
* ýaşyrynlyk;
* hünär taýdan özüňi alyp barmak.

Maliýe hasabatlylygynyň auditi geçirilende edebiň düýpli ýörelgelerini berjaý etmekden daşary Buhgalterleriň halkara federasiýasynyň Kodeksi barlag geçirilýän subýektden garaşsyz bolmagy talap edýär, çünki şeýle talap jemgyýetçiligiň bähbitlerine laýyk gelýär.

Auditoryň audit geçirilýän subýektden garaşsyzlygy diýlip, onuň pikiri beýan etmekde we hereketlerinde barlag geçirilýän kärhanadan garaşsyzdygyna, şeýle pikire şübhe döretmekde üçünji şahslaryň täsiriniň ýokdugyna düşünilýär. Auditoryň garaşsyzlygy onuň dogruçyl hereket etmek ukybyny ýokarlandyrýar, obýektiw bolmagyna we hünär şübheliliginiň ýagdaýyny goldamaga ýardam edýär.

Hünär şübheliligi – bu auditoryň maliýe hasabatlylygynyň düýpli ýoýulmalaryna getirjek şeýle ýagdaýlaryň bolup biljekdigi barada özüne hasabat bermek esasynda, hünär şübheliligi bilen auditi meýilnamalaşdyrmalydygyny we ýerine ýetirmelidigini göz öňünde tutýar. Auditor şu aşakdakylara tankydy baha bermelidir, ýagny:

- auditorçylyk subutnamalarynyň çapraz gelmelerine, resminamalaryň ygtybarlylygyna we soramalar boýunça alnan jogaplara;
- mümkin bolan ynsapsyz hereketleri görkezip biljek ýagdaýlara;
- goşmaça auditorçylyk iş yzygiderliklerini geçirmegi göz öňünde tutýan ýagdaýlara;
- auditorçylyk subutnamalary hökmünde ulanylmaly resminamalaryň we soramalar boýunça alnan jogaplaryň ygtybarlylygyna şübhe döredýän maglumatlara.

Hünär şübheliliginiň goldanylmagy auditora adaty däl ýagdaýlary goýbermek töwekgelçiligini peseltmäge, netijeleri taýýarlamakda esaslandyrylmadyk jemlemelere ýol bermezlige we auditorçylyk iş yzygiderlikleriniň häsiýetini, wagt çägini we göwrümini kesgitlemekde hem-de olaryň netijelerine baha bermekde ýalňyş ýol bermeleri ulanmazlyga kömek edýär.

Hünär garaýşy – bu maliýe hasabatlylygynyň auditi meýilnamalaşdyrylanda we ýerine ýetirilende auditoryň hünär garaýşyny ulanmalydygyny aňladýar. Auditoryň hünär garaýşy anyk auditorçylyk tabşyrygyny ýerine ýetirmegiň dowamynda auditiň, buhgalterçilik hasaba alnyşynyň we edep standartlarynyň çygyrlarynda onuň toplanan degişli bilimlerine, tejribelerine we başarnyklaryna esaslanýar. Auditordan hünär garaýşyny ulanmagy borçlandyrýan standartyň talaby auditiň dowamynda onuň bilimlerine we tejribelerine esaslanýan köp sanly çözgütleri kabul etmek zerurlygy bilen baglanyşyklydyr. Olara şu aşakdakylary degişli etmek bolar, ýagny:

- düýplülik we auditorçylyk töwekgelçiligi barada;
- auditorçylyk iş yzygiderlikleriniň häsiýeti, ýerine ýetirmegiň möhleti we göwrümi barada;
- ýeterlik we zerur auditorçylyk subutnamalarynyň alnandygy barada;

170.0 x 240.0 mm

- maliýe hasabatlylygy taýýarlananda ýolbaşçylygyň ýerine ýetiren adalatly bahalandyrmalary barada;
- alnan auditorçylyk subutnamalaryna esaslanýan netijeleri taýýarlamak barada.

Auditordan garaşylýan hünär garaýşynyň tapawutly alamaty zerur ygtyýarlyklara ýetmäge mümkinçilik berýän degişli bilimi, tejribesi we başarnyklary bolan ýokary derejeli hünärmeniň oýlanyşykly garaýşy beýan etmeginden ybaratdyr. Ýöne hünär garaýşy anyk auditiň ýagdaýlary we ýagdaýlary ýa-da ýeterlik we zerur auditorçylyk subutnamalary bilen esaslandyrylmadyk çözgütleri aklamagyň delili hökmünde ulanylmaly däldir. Hünär garaýşy talabalaýyk resmileşdirilmelidir. Şunuň bilen baglanyşykda auditor auditiň dowamynda ýüze çykan ähmiýetli soraglar boýunça netijeleri işläp taýýarlamakda çykarylan hünär garaýşyna auditorçylyk barlagyna gatnaşmadyk tejribeli auditoryň düşünmegine mümkinçilik berjek ýeterlik auditorçylyk resminamalaryny taýýarlamalydyr.

Zerur auditorçylyk subutnamalarynyň ýeterlik sany we auditorçylyk töwekgelçiligi – bu oýlanyşykly ynamy almak üçin auditor auditor töwekgelçiligini kabul ederlikli iň pes derejä çenli düşürmek maksady bilen, zerur auditorçylyk subutnamalarynyň ýeterlik mukdaryny almalydygyny we şeýlelikde, oňa auditoryň pikirini esaslandyrmaga mümkinçilik berýän oýlanyşykly netijeleri çykarmaga ýardam etjekdigini göz öňünde tutýar. Auditorçylyk pikirini we netijenamasyny esaslandyrmak üçin auditorçylyk subutnamalary zerurdyr. Auditorçylyk subutnamalaryny almak we oňa baha bermek auditorçylyk pikiri işläp taýýarlamak boýunça auditoryň işiniň esasy bölegini düzýär.

Auditiň halkara standartlaryna laýyklykda auditi geçirmek – bu auditoryň anyk auditorçylyk tabşyrygy üçin ähmiýetli bolan Auditiň halkara standartlarynyň ählisini berjaý etmelidigini aňladýar. Ol ýa-da beýleki Auditiň halkara standarty auditorçylyk tabşyrygy üçin ähmiýetli bolup çykyş edýär, eger bu standart eýýäm hereket edýän bolsa we şol standartda seredilýän degişli ýagdaýlar bar bolsa. Ol ýa-da beýleki standartyň maksatlaryna düşünmek we onuň talaplaryny talabalaýyk ulanmak üçin, auditor bu standartyň tutuş mazmunyny, şol sanda ony ulanmak boýunça görkezmeleri we gaýry aýdyňlaşdyryjy materiallary bilmelidir. Eger auditor anyk audit üçin ähmiýetli bolan bu standartyň we galan beýleki Auditiň halkara standartlarynyň ähli talaplaryny berjaý etmese, ol Auditiň halkara standartlarynyň berjaý edilendigi barasynda özüniň auditorçylyk netijenamasynda beýan edip bilmeýär.

Döwlet sektorynda audit geçirilende Auditiň halkara standartlary ulanarlyklydyr. Ýöne döwlet sektorynda geçirilýän audit auditiň maksatlary we göwrümi, hasabatlylygyň görnüşleri, auditoryň borçlary we ygtyýarlyklary, kanunlaryň, kadalaşdyryjy namalaryň ýa-da hukugyň beýleki çeşmeleriniň (ministrlikleriň, hökümetiň ýa-da kanun çykaryjy edaralaryň görkezmeleriniň) döwlet sektorynyň

kärhanalaryna bildirýän talaplary babatynda özüniň aýratynlyklary bilen tapawutlanýar. Döwlet sektorynda geçirilýän audit Auditiň halkara standartlaryna laýyklykda ýerine ýetirilýän maliýe hasabatlylygynyň auditi bilen deňeşdireniňde has giň ýaýrawlary öz içine alýar. Auditiň halkara standartlarynda bu goşmaça borçlara seredilmeýär.

4.2. Auditorçylyk tabşyryklarynyň şertlerini ylalaşmak

Auditorçylyk tabşyryklarynyň şertleri ylalaşylanda auditor Auditiň halkara 210 belgili «Auditorçylyk tabşyryklarynyň şertlerini ylalaşmak» standartyna esaslanýar. Bu standart auditoryň ýolbaşçylyk we eger ýerlikli bolsa, korporatiw dolandyryşa jogapkär şahslar bilen, auditorçylyk tabşyryklarynyň şertleri ylalaşylanda borçlaryny kesgitleýär. Şeýle hem ady agzalan standartda auditi ýerine ýetirmek üçin käbir hökmany şertleri ýerine ýetirmek boýunça borçlaryň ýolbaşçylygyň we haçan ýerlikli bolsa korporatiw dolandyryşa jogapkär şahslaryň üstüne ýüklenilmegi görkezilýär. Auditora bagly bolan auditi geçirmegiň kabul edilen şertleriniň degişli jähetleri Auditiň halkara 220 belgili «Maliýe hasabatlylygynyň auditi geçirilende hile gözegçilik etmek» standartynda seredilýär.

Auditoryň maksady auditi ýerine ýetirmek hakynda teklibi kabul etmekden ýa-da ony geçirmegi diňe şu ýagdaýlarda, haçan-da, esasy şertler ylalaşylandan soň dowam etmekden ybaratdyr. Olaryň esasynda audit geçirilýär we şu aşakdakylar ýerine ýetirilýär, ýagny:

- auditi geçirmek üçin hökmany şertleriniň bardygyny görkezýän ýagdaýlary kesgitlemek;
- auditorçylyk tabşyrygynyň şertlerine birmeňzeş düşünmek üçin auditoryň we ýolbaşçylygyň, we eger ýerlikli bolsa, korporatiw dolandyryşa jogapkär şahslaryň arasyndaky ylalaşygy tassyklamak.

Auditiň halkara 200 belgili standartynda auditi geçirmegiň hökmany şertleri beýan edilýär. *Auditi geçirmegiň hökmany şertleri* – bu maliýe hasabatlylygy düzülende ýolbaşçylygyň peýdalanýan maliýe hasabatlylygyny taýýarlamagyň ulanyp boljak konsepsiýasydyr we ýolbaşçylygyň, eger ýerlikli bolsa, korporatiw dolandyryşa jogapkär şahslaryň audit ýerine ýetirilende esas bolup duran olaryň jogapkärçiligi barasynda binýatlaýyn ýol bermeleridir.

Auditi geçirmek üçin hökmany şertleriň bardygyny kesgitlemek maksady bilen, auditor şu aşakdakylary ýerine ýetirýär, ýagny:

a) maliýe hasabatlylygyny taýýarlamak üçin geljekde peýdalanylmaly maliýe hasabatlylygynyň degişli konsepsiýasynyň ulanylyp boljakdygyny kesgitleýär;

b) ýolbaşçylykdan öz jogapkärçiligini tassyklaýandygy we düşünýändigi barasynda onuň razylygyny alýar:

- maliýe hasabatlylygynyň ulanyp boljak konsepsiýasyna laýyklykda maliýe hasabatlylygynyň taýýarlanylyşy, şol sanda ýerlikli bolsa, onuň ygtybarly berilmegi üçin;

- hem-ä ynsapsyz hereketleriň sebäbi boýunça, hemem ýalňyşlyklaryň netijesinde düýpli ýalňyşlyklardan erkin maliýe hasabatlylygynyň taýýarlanylyşyny üpjün etmek maksady bilen, ýolbaşçylygyň zerur hasaplaýan şeýle içerki gözegçiligiň ýola goýulmagy üçin;

- auditory üpjün etmek üçin:

- ýolbaşçylyga mälim bolan we maliýe hasabatlylygyny düzmek üçin ähmiýeti bolan ähli maglumatlara ygtyýar bermek, mysal üçin, buhgalterçilik hasaba alnyşynyň, resminamalaryň we gaýry çeşmeleriň maglumatlaryna;
- auditiň maksatlary üçin auditoryň ýolbaşçylykdan soramagy mümkin bolan goşmaça maglumatlary bermek;
- auditoryň auditorçylyk subutnamalarynyň alynmagy zerur hasaplaýan audit geçirilýän subýektiň içerki şahslary bilen maglumat özara gatnaşyklyrynyň çäklendirilmedik mümkinçiligini döretmek.

Auditiň halkara 200 belgili standarty auditoryň auditi geçirmek boýunça tabşyryklary kabul edip bilmeýän ýagdaýlary hem düzgünleşdirýär. Ýöne hereket edýän kanunlaryň ýa-da kadalaşdyryjy hukuk namalaryň talap edýän ýagdaýlary muňa degişli däldir.

Auditor ýagdaýlara baglylykda ýa ýolbaşçylyk, ýa-da korporatiw dolandyryşa jogapkär şahslar bilen auditorçylyk tabşyrygynyň şertlerini ylalaşýar. Auditorçylyk tabşyrygynyň ylalaşylan şertleri ylalaşyk-hatynda beýan edilýär ýa-da gaýry zerur ýazmaça ylalaşyk görnüşde resmileşdirilýär. Olar şu aşakdakylary öz içine alýar, ýagny:

- maliýe hasabatlylygynyň maksadyny we göwrümini;
- auditoryň borçlaryny;
- ýolbaşçylygyň borçlaryny;
- maliýe hasabatlylygynyň ulanyp boljak konsepsiýasynyň görkezilmegini;
- auditoryň taýýarlamaly netijenamalarynyň we hasabatlarynyň çaklanylýan görnüşleriniň we mazmunynyň beýanyny, şeýle hem auditoryň netijenamasynyň ýa-da hasabatynyň görnüşi we mazmuny boýunça garaşylýandan tapawutlandyrjak şeýle ýagdaýlaryň bolup biljekdiginiň beýannamasyny.

Auditorçylyk tabşyrygynyň şertleri hakynda ylalaşyk-haty, bir tarapdan, audit geçirilýän subýektiň, beýleki tarapdan, auditoryň bähbitleri üçin audit geçirilmezinden öň, auditi geçirmek babatynda düşünmezlikleriň öňüni almak maksady bilen, düzülýär we gol çekilýär.

Auditor ylalaşyk-hatynda şu aşakdakylary görkezip biler, ýagny:

- onuň esaslanýan kanunçylygy, kadalaşdyryjy hukuk namalary, edep we beýleki standartlary;

170.0 x 240.0 mm

- auditiň aýryp bolmaýan çäklendirmeleri we içerki gözegçilik serişdeleriniň aýryp bolmaýan çäklendirmeleri sebäpli, käbir düýpli ýoýulmalaryň ýüze çykarylmazlygy bilen baglanyşykly bolup biljek gutulgysyz töwekgelçiligi;
- ýolbaşçylykdan ýazmaça arzalary almak bilen baglanyşykly tamalary;
- auditi meýilnamalaşdyrmak we geçirmek prosesini, auditorçylyk toparynyň düzümini kesgitlemegi;
- auditorçylyk tabşyrygynyň netijeleri barasynda islendik beýleki görnüşleri;
- hyzmatlaryň gymmatyny hasaplamagyň tertibini, hasap-ýagdaýlaryny töleg üçin bermegi we ş.m.

Zerur bolanda auditorçylyk tabşyrygynyň şertleri barasynda ylalaşyk-hatynda başga-da şu aşakdakylar görkezilip bilner, ýagny:

– beýleki auditorlary we hünärmenleri çekmek barada ylalaşyklary;

– içerki auditorlary we audit geçirilýän subýektiň beýleki işgärlerini çekmek barada ylalaşyklary;

– ilkinji gezek audit geçirilen ýagdaýynda öňki auditor bilen gazanylan ylalaşyklary;

– auditoryň jogapkärçiligini islendik çäklendirmeleri, eger şeýle çäklendirmek mümkinçiligine ýer bolsa;

– beýleki taraplara auditiň iş resminamalaryny bermegiň islendik borçnamalaryny.

Auditorçylyk tabşyryklary gaýtadan ýerine ýetirilende auditor auditorçylyk tabşyrygynyň täzeden gözden geçirmegi talap edýändigine we hereket edýän auditorçylyk tabşyrygynyň şertleri barasynda audit geçirilýän subýekte ýatlatmak zerurlygyna baha berýär. Gaýtalanýan auditde auditor her döwür üçin auditorçylyk tabşyrygynyň şertleri barasynda täze ylalaşyk-hatyny audit geçirilýän subýekte ibermän biler. Eger şertlere gaýtadan seretmegi ýa-da auditorçylyk tabşyrygynyň hereket edýändigi barasynda ýatlamagy zerur hasaplansa, onda şeýle iş yzygiderlikler şu aşakdaky ýagdaýlar bolanda maksada laýyk hasaplanýar, ýagny:

- audit geçirilýän subýekt auditiň maksadyna we göwrümine nädogry düşünse;
- ýokary ýolbaşçylygyň düzüminde üýtgemeler golaýda bolan ýagdaýynda;
- eýeleriniň düzüminde uly üýtgemeler bolan ýagdaýynda;
- audit geçirilýän subýektiň işjeňliginiň häsiýetinde ýa-da göwrüminde uly üýtgemeler bolan ýagdaýynda;
- kanunlaryň ýa-da kanunçylyk namalarynyň talaplary üýtgän ýagdaýynda;
- maliýe hasabatlylygyny taýýarlamagyň konsepsiýasynda üýtgemeler bolan ýagdaýynda;
- auditorçylyk tabşyrygynyň gaýtadan seredilen ýa-da ýörite şertleri bolan ýagdaýynda.

Ýeterlik esas bolmasa, auditora auditorçylyk tabşyrygynyň şertlerine üýtgetme girizmäge razylyk bermeklige rugsat berilmeýär. Ýeterlik esas bar diýlip, audit geçirilýän subýektiň talaplaryna täsir edýän ýagdaýlaryň üýtgemeleri, ilkibaşda sargyt edilen auditorçylyk hyzmatlaryna nädogry düşünmek ýaly sebäpler kabul edilip bilner. Tersine, üýtgeme, eger nädogry, doly däl ýa-da gaýry kanagatlandyrmaýan maglumatyň kesgitlenen talaplaryndan gelip çykan ýagdaýynda, oňa ýeterlik esas hökmünde seredilmeýär.

Eger auditorçylyk tabşyrygynyň şertleri üýtgese, onda auditor we ýolbaşçylyk auditi geçirmek hakynda ylalaşyk-hatynda tabşyrygy ýerine ýetirmegiň täze şertlerini beýan etmelidirler hem-de ylalaşmalydyrlar. Auditor tabşyrygyň şertleriniň üýtgemesini ylalaşyp bilmese, ýolbaşçylygyň bolsa oňa ilkibaşdaky şertlerde başlanan tabşyrygy dowam etmäge rugsat bermese, onda auditor tabşyrygy ýerine ýetirmekden ýüz öwürmelidir we şeýle ýagdaýlar barada gyzyklanma bildirýän taraplary (paýdarlary, korporatiw dolandyryşa jogapkär şahslary ýa-da kadalaşdyryjy edaralary) habarly etmelidir.

Maliýe hasabatlylygynyň auditini geçirmek üçin maliýe hasabatlylygyny taýýarlamagyň ulanyp boljak konsepsiýasy ynamlylygy üpjün etmek boýunça tabşyrygyň hökmany elementi bolan ölçegleri ýerine ýetirýär. Maliýe hasabatlylygyny taýýarlamagyň ulanyp boljak konsepsiýasy bolmazdan, audit geçirilýän subýektiň ýolbaşçylygynyň maliýe hasabatlylygyny taýýarlamak üçin zerur esasy ýokdur, auditoryň bolsa maliýe hasabatlylygynyň auditi üçin ýaramly ölçegleri ýokdur. Maliýe hasabatlylygyny taýýarlamagyň ulanyp boljak konsepsiýasyny kesgitlemekde auditor şu aşakdaky ýagdaýlary göz öňünde tutmalydyr, ýagny:

- ▶ audit geçirilýän subýektiň häsiýetini (täjirçilik kärhanasy, döwlet sektorynyň edarasy ýa-da täjirçilik däl gurama bolup durýandygyny);
- ▶ maliýe hasabatlylygynyň niýetlenilişini (onuň peýdalanyjylaryň giň toparynyň adaty maglumat zerurlyklaryny ýa-da anyk peýdalanyjylaryň ýörite maglumat zerurlyklaryny kanagatlandyrmak üçin niýetlenendigini);
- ▶ maliýe hasabatlylygynyň häsiýetini (onuň maliýe hasabatlylygynyň doly toplumy ýa-da ýeke-täk maliýe hasabatlylygy bolup durýandygyny);
- ▶ kanunlarda we kadalaşdyryjy namalarda maliýe hasabatlylygyny taýýarlamagyň ulanyp boljak degişli konsepsiýany ulanmak üçin görkezilendigini.

Häzirki wagtda tutuş dünýäde ykrar edilen obýektiw we ygtybarly kabul ederlikli maliýe hasabatlylygyny taýýarlamagyň konsepsiýasy ýokdur. Şonuň üçin umumy maksatly maliýe hasabatlylygy üçin kabul ederlikli konsepsiýa hökmünde şu aşakdakylar çykyş edýär, ýagny:

- * Maliýe hasabatlylygynyň halkara standartlary;

* Jemgyýetçilik sektorynyň edaralary üçin Maliýe hasabatlylygynyň halkara standartlary;
* gyzyklanma bildirýän taraplaryň giň toparynyň pikirlerini göz öňünde tutýan, standartlary işläp taýýarlamak boýunça ygtybarly ýa-da ykrar edilen guramanyň kesgitlän buhgalterçilik hasaba alnyşynyň ýörelgeleri.

Köplenç, maliýe hasabatlylygynyň bu standartlary umumy maksatly maliýe hasabatlylygyny taýýarlamagyň ulanyp boljak konsepsiýasy hökmünde kanunlar ýa-da kadalaşdyryjy namalar tarapyndan berkidilýär. Şonuň bilen bilelikde auditor dürli ýagdaýlara duçar bolup biler. Şonda ol maliýe hasabatlylygyny taýýarlamagyň ýolbaşçylygyň ulanýan konsepsiýasynyň kabul ederliklidigine baha bermelidir. Hususan-da, hukuk ygtyýarlyklarynyň anyk çäginde standartlaşdyrmagyň ygtybarly ýa-da ykrar edilen edarasy bolman biler, maliýe hasabatlylygynyň standartlary kanunda ýa-da kadalaşdyryjy namada görkezilmän bilner, maliýe hasabatlylygyny taýýarlamagyň ol ýa-da beýleki konsepsiýasyny ulanmak baradaky meseläni bolsa audit geçirilýän subýektiň ýolbaşçylygy çözüp biler. Başga ýagdaýlarda maliýe hasabatlylygyny taýýarlamagyň standartlary kanunda ýa-da kadalaşdyryjy namada görkezilip bilner, ýöne konsepsiýa kesgitlenen talaplary çapraz gelýän kanunlaryň ýa-da kadalaşdyryjy namalaryň talaplary goşulmagy mümkin. Ahyr soňy, auditor, eger kanunda ýa-da kadalaşdyryjy namada görkezilmedik ýagdaýynda, maliýe hasabatlylygyny taýýarlamakda ulanylýan konsepsiýasynyň kabul ederlikli däl diýen netijä gelip biler. Şeýle ýagdaýlarda auditoryň hereketiniň tertibi Auditiň halkara 210 belgili standartyny ulanmak boýunça görkezmelerinde beýan edilýär. Hususan-da, eger auditoryň kabul ederlikli däl diýip hasap eden maliýe hasabatlylygyny taýýarlamagyň konsepsiýasyny kanunçylyk ýa-da kadalaşdyryjy namalary ulanmagy talap eden ýagdaýynda, standart auditora tabşyrygy kabul etmäge diňe ýolbaşçylygyň maliýe hasabatlylygyndaky maglumatlary goşmaça açmagy üpjün etmäge razylyk beren ýagdaýynda rugsat berýär. Maglumatlaryň goşmaça açylmagy maliýe hasabatlylygyndan peýdalanyjylary ýalňyşdyrmazlyk üçin zerurdyr. Şu ýagdaýda auditorçylyk tabşyrygynyň ylalaşylan şertleri auditorçylyk netijenamasynda maglumatyň goşmaça açyp görkezilendigini mälim edýän abzasyň bardygyny ykrar edýär.

Eger baş kärhananyň auditory onuň düzüm bölekleriniň (golçur kärhanasynyň, şahamçasynyň ýa-da ş.m.) auditory bolup durýan bolsa, onda auditoryň golçur kärhanada, şahamçada ýa-da beýleki gurluş düzümde auditi geçirmek barada aýratyn ylalaşyk-hatyny düzmek babatyndaky kabul etjek çözgüdine şu aşakdaky ýagdaýlar täsir edýär, ýagny:

- düzüm bölegiň auditoryny bellemegiň tertibi;
- şu düzüm bölegi babatynda aýratyn auditorçylyk netijenamasyny düzmegiň zerurlygy;
- auditory bellemek babatynda kanunçylygyň talaplary;

- beýleki auditorlaryň ýerine ýetiren işleriniň göwrümi;
- baş kärhananyň eýeçiliginiň paýy;
- düzüm böleginiň ýolbaşçylygynyň baş kärhana bolan garaşsyzlygynyň derejesi.

Döwlet sektorynyň kärhanalary üçin auditi geçirmek barasynda ylalaşykhatyny düzmek ileri tutulýar, ýöne hökmany hasap edilmeýär. Döwlet sektorynda auditory bellemegi, onuň borçlaryny we ygtyýarlyklaryny, şeýle hem audit boýunça ylalaşygyň şertlerini üýtgetmegiň tertibini kadalaşdyrýan kanunçylykda kesgitlenen ýörite talaplar bolup biler. Mysal üçin, eger audit geçirilýän döwlet kärhanasy auditiň göwrümini çäklendirmäge synanyşyk eden ýagdaýynda, onda auditor gönüden-göni ministri, kanun çykaryjy ýa-da jemgyýetçilik edarasyny bu barada habardar etmäge borçly edilip bilner.

Eger kiçi kärhananyň maliýe hasabatlylygyny taýýarlamaga hyzmat edýän edara gatnaşýan bolsa, onda auditora maliýe hasabatlylygyny taýýarlamagyň ulanyp boljak konsepsiýasyna laýyklykda maliýe hasabatlylygynyň taýýarlanylyşyna ýolbaşçylygyň jogapkärdigi barada olara ýatlatmak peýdaly bolup biler.

4.3. Maliýe hasabatlylygynyň auditi geçirilende hile gözegçilik etmek

Auditiň halkara 220 beligi «Maliýe hasabatlylygynyň auditi geçirilende hile gözegçilik etmek» standarty maliýe hasabatlylygynyň auditi geçirilende hile gözegçilik etmegiň iş yzygiderlikleri babatynda auditoryň borçlaryny kesgitleýär. Şeýle hem bu standartda tabşyrygyň ýerine ýetirilişiniň hilini barlamagy ýerine ýetirýän şahsyň jogapkärçiligine, haçan kabul ederlikli bolsa, seredilýär.

Auditiň halkara 220 beligi standartynda degişli adalgalara düşündirişler berilýär. Standartda «auditor» adalgasy «auditorçylyk topary» adalgasynyň deň derejesi (ekwiwalenti) hökmünde ulanylýar we tabşyrygyň ýolbaşçysyny, auditorçylyk iş yzygiderliklerini ýerine ýetirýän işgärleri we islendik çekilen şahslary (daşarky bilermenlerden başgalary), şeýle hem auditorçylyk tabşyrygyny ýerine ýetirmäge göni gatnaşýan audit geçirilýän subýektiň içerki gözegçilik gullugynyň işgärlerini öz içine alýar. Auditiň halkara 220 beligi standartynda şu aşakdaky adalgalaryň kesgitlemeleri getirilýär, ýagny:

- *tabşyrygyň ýolbaşçysy* – tabşyryga we onuň ýerine ýetirilişine jogap berýän auditorçylyk guramanyň, şeýle hem auditorçylyk guramanyň adyndan netijenama çykarýan we zerur bolsa oňa hünärmençilik edaranyň, ýuridik şahsyň ýa-da kadalaşdyryjy guramanyň degişli ygtyýarlyklary berlen, hyzmatdaşy ýa-da beýleki işgäri. Döwlet sektory babatynda «tabşyrygyň ýolbaşçysy», «hyzmatdaş» we «auditorçylyk guramasy» adalgalaryna degişli ýagdaýlarda deň derejeli adalgalar (adalgalaryň ekwiwalentleri) hökmünde düşünilýär;

170.0 x 240.0 mm

- *tabşyrygyň ýerine ýetirilişiniň barlagy* – belli bir ýagdaýa ýa-da şertnamany baglaşmagyň senesine çenli we netijenamany emele getirmekde edilen auditorçylyk toparynyň ähmiýetli garaýyşlaryna we onuň netijelerine obýektiw baha bermäge çagyrýan prosesdir. Tabşyrygyň ýerine ýetirilişiniň hilini barlamak prosesi guramaçylykly söwdalara gymmatly kagyzlary goýberilen kärhananyň maliýe hasabatlylygynyň auditi we auditorçylyk guramasynyň kesgitlän, tabşyryklaryň ýerine ýetirilişiniň hilini barlamagy talap edýän, beýleki bar bolan tabşyryklar üçin niýetlenendir;
- *tabşyrygyň ýerine ýetirilişiniň hil barlagyny ýerine ýetirýän şahs* – ýeterlikli, zerur tejribesi we ygtyýarlygy bilen, auditorçylyk toparynyň eden ähmiýetli garaýyşlaryna we netijäni emele getirmekde onuň çykaran çözgütlerine obýektiw baha bermäge mümkinçilik berýän, olaryň hiç biri auditorçylyk toparynyň düzümine girmeýän auditorçylyk guramasynyň hyzmatdaşy, gaýry işgäri, zerur hünär derejesi bolan keseki şahs ýa-da şeýle şahslaryň topary;
- *auditorçylyk topary* – anyk tabşyrygy ýerine ýetirýän ähli hyzmatdaşlar we işgärler, şeýle hem auditorçylyk guramasynyň ýa-da bu tabşyrygyň çäklerinde iş yzygiderliklerini ýerine ýetirýän ulgama girýän edaranyň çeken islendik şahslary. Şunda bu adalga auditorçylyk guramasy ýa-da ulgama girýän edara tarapyndan çekilen daşarky bilermenlere degişli däldir. Şeýle-de «auditorçylyk topary» adalgasy, haçan daşarky auditor Auditiň halkara 610 belgili «Içerki auditorlaryň işlerini ulanmak» (gaýtadan seredilen) standartynyň talaplaryny berjaý edende, auditorçylyk tabşyrygyny ýerine ýetirmäge göni gatnaşýan müşderiniň içerki gözegçilik gullugynyň işgärlerini özüne degişli edýär.
- *auditorçylyk guramasy* – özbaşdak işleýän hünärmen, hyzmatdaşlyk ýa-da korporasiýa, ýa-da buhgalterleriň beýleki hünärmençilik edarasy;
- *inspektirleme* – auditorçylyk toparlarynyň syýasatlary bejaý edişleriniň subutnamalaryny üpjün etmek üçin neýitlenen iş yzygiderlikleri we tamamlanan tabşyryklar babatynda guramanyň kesgitlän hile gözegçilik etmegiň iş yzygiderlikleri;
- *guramaçylykly söwdalara gymmatly kagyzlary goýberilen kärhanalar* – haýsy hem bolsa bir ykrar edilen gazna biržasynda bahalandyrylýan ýa-da bahalandyrmagyň sanawyna girizilen paýnamalary, paýly ýa-da bergidarlyk gurallary bolan kärhana, şeýle hem ykrar edilen biržanyň ýa-da şonuň ýaly guramanyň dessuryna laýyklykda paýnamalary, paýly ýa-da bergidarlyk gurallary satuwa hödürleýän kärhana;
- *monitoring* – audit geçirilýän subýektiň hile gözegçilik etmek ulgamyny üznüksiz seljermegi we bahalandyrmagy, şol sanda audit geçirilýän subýektiň hile gözegçilik etmek ulgamynyň netijeli işleýändigi babatynda oýlanyşykly ynamy üpjün etmek maksady bilen, tamamlanan auditorçylyk tabşyryklaryny seçip alma esasynda dowamlaýyn inspektirlemegi göz öňünde tutýan proses;
- *ulgama girýän edara* – ulgama degişli auditorçylyk gurama;
- *ulgam* – iri gurluş düzümi, ol:

170.0 x 240.0 mm

a) hyzmatdaşlyga gönükdirilendir;

b) açyk görnüşde peýda almagy ýa-da harajatlary paýlamagy maksat edinýändir, ýa umumy eýeleriniň, umumy gözegçiligiň, ýa-da ýolbaşçylygyň umumy agzalarynyň, umumy içerki syýasatynyň we hile gözegçilik etmegiň iş yzygiderlikleriniň, umumy işewürlik strategiýasynyň, umumy firma adynyň ýa-da hünärmençilik resurslarynyň uly böleginiň bolmagyny göz öňünde tutýandyr;

- *hyzmatdaş* – hünärmençilik hyzmatlaryny ýerine ýetirmek boýunça auditorçylyk guramasynyň üstüne ýüklemäge ygtyýarlygy bolan islendik fiziki şahs;
- *işgär* – hyzmatdaşlar we işgärler;
- *hünärmençilik standartlary* – Auditiň halkara standartlary we edebiň degişli talaplary;
- *edebiň degişli talaplary* – auditorçylyk toparyna we tabşyrygyň ýerine ýetirilişiniň hilini barlamagy amala aşyrýan şahslara bildirilýän edebiň talaplary. Şol talaplara, adatça, Buhgalterleriň edebiniň halkara standartlary boýunça geňeşiň buhgalterleriň hünärmençilik edebiniň A we B böleklerini, şeýle hem milli kanunçylygyň has berk talaplary degişlidir;
- *işgärler* – bilermenleri goşmak bilen, hyzmatdaşlaryň düzümine girmeýän auditorçylyk guramasy tarapyndan hakyna tutulan ussatlar (professionallar);
- *zerur hünär derejeli keseki şahslar* – taslamanyň/tabşyrygyň ýolbaşçysy hökmünde hereket etmäge ygtyýarlyga we başarnyklara eýe bolan guramanyň işgäri bolup durmaýan şahs, mysal üçin, beýleki guramanyň hyzmatdaşy ýa-da ugurdaş hyzmatlary etmek boýunça tabşyryklary, ýa-da ynamlylygy üpjün etmek boýunça gaýry tabşyryklary ýerine ýetirýän, ýa-da agzalary geçen döwürleriň maliýe maglumatlarynyň deslapky (obzor) barlaglaryny we auditi geçirip bilýän buhgalterleriň hünärmençilik birleşmelerine girýän işgär.

Auditorçylyk guramasynyň borçlary hile gözegçilik etmek, şol sanda işgärleriň hünärmençilik ussatlygy, garaşsyzlygy, müşderiler bilen gatnaşyklary goldamagy, monitoring prosesiniň hasabyna ulanylýan kanunlaryň we kadalaşdyryjy namalaryň talaplarynyň berjaý edilişi babatynda ulgamy, syýasaty we iş yzygiderliklerini kesgitlemek bolup durýar. Anyk auditorçylyk tabşyrygy babatynda hile gözegçilik etmegiň iş yzygiderlikleriniň ýerine ýetirilişine, garaşsyzlyk ýörelgesiniň berjaý edilişini üpjün edýän firma maglumatlaryň berilmegine audit boýunça takyk auditorçylyk tabşyrygyny ýerine ýetirýän auditorçylyk topary jogap berýär.

Auditoryň maksady ýerine ýetirilýän auditorçylyk tabşyrygynyň derejesinde oýlanyşykly ynamlylygy üpjün edýän hile gözegçilik etmegiň iş yzygiderliklerini ornaşdyrmakdan ybarat, ýagny:

- ýerine ýetirilýän audit hünärmençilik standartlaryna we ulanylýan kanunçylyk we kadalaşdyryjy hukuk namalarynyň talaplaryna laýyk gelýär;
- çykarylan auditorçylyk netijenamasy anyk ýagdaýlarda zerur häsiýete eýedir.

Standartyň talaplaryna laýyklykda hile gözegçilik etmegiň iş yzygiderlikleri şu aşakdaky ugurlar boýunça amala aşyrylýar, ýagny:

▶ auditiň hili üçin tabşyrygyň ýolbaşçysynyň jogapkärçiligi;

▶ edep talaplarynyň berjaý edilişi;

▶ täze müşderiniň kabul edilmegi, onuň bilen gatnaşyklaryň dowam edilmegi we anyk tabşyrygyň kabul edilmegi;

▶ auditorçylyk toparynyň emele getirilmegi;

▶ tabşyrygyň ýerine ýetirilmegi;

▶ ýerine ýetirilýän tabşyrygyň hiliniň monitoringi.

Tabşyrygyň ýolbaşçysy özüniň ýolbaşçylyk edýän her bir auditorçylyk tabşyrygynyň ýerine ýetirilişiniň hiline jogapkärdir. Onuň hereketi we auditorçylyk toparynyň beýleki agzalaryna berýän görkezmeleri şu aşakdakylaryň möhümdigini bellemelidir, ýagny:

X hünärmençilik standartlarynyň we ulanylýan kanunçylyk we kadalaşdyryjy hukuk namalarynyň talaplaryna laýyklykda işleriň ýerine ýetirilişini;

X guramanyň hile gözegçilik etmegiň syýasatyny we iş yzygiderliklerini berjaý edişini;

X degişli ýagdaýlara laýyk gelýän auditorçylyk netijenamalarynyň çykarylyşyny.

Tabşyrygyň ýolbaşçysy auditorçylyk toparynyň gatnaşyjylarynyň edep talaplary ýerine ýetirişlerine gözegçilik etmelidir we zerurlyk ýüze çyksa, şol talaplaryň ýerine ýetirilmeýändigi babatynda gulluk barlaglaryny geçirmelidir. Edep talaplarynyň berjaý edilmedik ýagdaýynda tabşyrygyň ýolbaşçysy auditorçylyk guramasynyň jogapkär şahslary bilen, kabul edilmegi zerur bolan geljekki hereketleri kesgitlemelidir. Tabşyrygyň ýolbaşçysy anyk audite degişlilikde ulanylýan garaşsyzlyk talaplarynyň berjaý edilişi barasynda belli bir netijä gelmelidir. Onuň üçin tabşyrygyň ýolbaşçysyna şu aşakdakylary ýerine ýetirmek zerurdyr, ýagny:

* garaşsyzlyga howp döredýän ýagdaýlary we gatnaşyklary kesgitlemek hem-de baha bermek üçin, auditorçylyk guramasyndan we eger zerur bolsa, onuň bilen baglaşykly kompaniýalardan degişli maglumatlary almak;

* garaşsyzlygy üpjün etmek boýunça auditorçylyk guramasynyň syýasatyň we iş yzygiderlikleriniň ýüze çykarylan düzgün bozulmalary barasyndaky maglumatlara baha bermek hem-de olaryň anyk auditorçylyk tabşyrygy üçin howp döredýändigini kesgitlemek;

* şeýle howplary aradan aýyrmak ýa-da seresaplylyk çärelerini işläp düzmek arkaly olary kabul ederlikli pes derejä çenli düşürmek ýa-da eger ulanylýan kanunlara we kadalaşdyryjy hukuk namalaryna laýyklykda mümkin bolsa, tabşyrygy ýerine ýetirmekden ýüz öwürmek üçin degişli hereketleri etmek.

170.0 x 240.0 mm

Eger tabşyrygyň ýolbaşçysy kabul edilmäge degişli bolan zerur hereketleri kesgitläp bilmese, ol bu barada auditorçylyk guramasyny çalt habarly etmelidir.

Tabşyrygyň ýolbaşçysy müşderini kabul etmek, onuň bilen gatnaşyklary dowam etmek we anyk audit bilen baglanyşykly tabşyrygyň üstünde işlemek boýunça zerur iş yzygiderlikleriniň ýerine ýetirilendigine, şeýle hem bu babatda edilen netijeleriň barabarlygyna göz ýetirmelidir. Şeýle iş yzygiderlikleri şu aşakdakylara baha bermegi öz içine alýar, ýagny:

- audit geçirilýän subýektiň esasy eýeleriniň, ýolbaşçylygynyň we korporatiw dolandyryşa jogapkär şahslarynyň dogruçyllygyna;
- auditorçylyk tabşyrygyny ýerine ýetirýän auditorçylyk toparynyň başarnyklaryna, şol toparda wagty we serişdeleri göz öňünde tutmak bilen, zerur mümkinçilikleriň bardygyna;
- edep talaplarynyň berjaý edilişiniň mümkinçiliklerine;
- häzirki we geçen tabşyryklary ýerine ýetirmegiň dowamynda ýüze çykan wajyp soraglara we olaryň gatnaşyklary dowam etmeklige ýetirip biljek täsirine.

Tabşyrygyň degişli ýagdaýlaryna laýyk gelýän auditorçylyk netijenamasyny taýýarlamagy üpjün etmek maksady bilen, hünärmençilik standartlaryna we hereket edýän kanunçylyk hem-de kadalaşdyryjy hukuk namalarynyň talaplaryna laýyklykda tabşyrygy ýerine ýetirmek üçin, auditorçylyk toparynyň we çekilen islendik bilermenleriň zerur bolan başarnyklara we ukyplara eýedigine tabşyrygyň ýolbaşçysynyň ynamy bolmalydyr. Auditorçylyk toparynyň agzalarynyň hünär başarnyklaryna we ukyplaryna baha berlende tabşyrygyň ýolbaşçysy şu aşakdakylary seljerip biler, ýagny:

- meňzeş häsiýetli we çylşyrymly tabşyryklary ýerine ýetirmegiň bilimlerini hem-de iş tejribesini;
- hünärmençilik standartlary, hereket edýän kanunçylygyň we kadalaşdyryjy edaralaryň talaplary babatynda bilimleri;
- tehniki, şol sanda degişli maglumat tehnologiýalary ýaýrawlaryndaky we buhgalterçilik hasaba alnyşynyň ýa-da auditiň ýöriteleşdirilen ýaýrawlaryndaky bilimleri we tejribeleri;
- müşderiniň işleýän degişli pudaklaryndaky bilimleri;
- hünärmençilik garaýyşlaryny emele getirmegiň ukyplaryny;
- auditorçylyk guramasynyň hile gözegçilik etmegiň syýasaty we iş yzygiderlikleri babatyndaky bilimleri.

Tabşyrygyň ýolbaşçysy şu aşakdakylara jogapkärçilik çekýär, ýagny:

- hünärmençilik standartlaryna we hereket edýän kanunçylyk hem-de kadalaşdyryjy hukuk namalarynyň talaplaryna laýyklykda auditorçylyk tabşyrygynyň ýerine ýetirilmegi, oňa gözegçilik we ýolbaşçylyk etmegi üçin;
- tabşyrygyň ýagdaýlaryna laýyk gelýän auditorçylyk netijenamasynyň taýýarlanylmagy üçin;

170.0 x 240.0 mm

- auditorçylyk guramasynyň syýasatyna we iş yzygiderliklerine laýyklykda ýerine ýetirilen işlere deslapky (obzor) barlaglarynyň geçirilmegi üçin;
- çylşyrymly ýa-da jedelli soraglar boýunça auditorçylyk toparynyň agzalarynyň maslahatlary almaklary üçin.

Auditorçylyk toparynyň ýolbaşçylygy toparyň agzalaryny şu aşakdakylar barasynda habarly etmelidir, ýagny:

- degişli edebiň talaplaryny ýerine ýetirmegiň zerurlygyny goşmak bilen, auditi meýilnamalaşdyrmak we ýerine ýetirmek boýunça olaryň jogapkärçiligi barasynda;
- tabşyrygyň maksatlary barasynda;
- töwekgelçilikler bilen baglanyşykly soraglar barasynda;
- tabşyrygy ýerine ýetirmegiň tertibi barasynda;
- mümkin bolan meseleler barasynda.

Tabşyrygyň ýerine ýetirilişine gözegçilik etmek şu aşakdakylary öz içine alýar, ýagny:

- tabşyrygyň ýerine ýetirilişiniň barşyna gözegçilik etmegi;
- ýüze çykýan wajyp soraglara seretmegi we meýilleşdirilen çemeleşmä degişli düzedişleri girizmegi;
- käbir işgärleriň hünärmençilik başarnyklaryna we ukyplaryna, olarda öz işlerini ýerine ýetirmek üçin ýeterlik wagtyň we serişdeleriň bardygyna baha bermegi;
- işleriň maksatnama laýyklykda ýerine ýetirilendigini barlamagy;
- maslahatlary almak üçin zerur bolan soraglary kesgitlemegi ýa-da has tejribeli işgärleri çekmegi.

Ýerine ýetirilen işleriň deslapky (obzor) barlaglary auditorçylyk toparynyň tejribesi az işgärleriniň işlerini onuň tejribesi baý işgärleri tarapyndan barlamak boýunça iş yzygiderliklerini ýerine ýetirmekden ybarat. Şeýle barlaglaryň dowamynda şu aşakdaky soraglara seredilýär, ýagny:

- hünärmençilik standartlaryna we hereket edýän kanunçylyk hem-de kadalaşdyryjy hukuk namalarynyň talaplaryna laýyklykda işleriň ýerine ýetirilendigine;
- geljekde seretmegi talap edýän wajyp soraglaryň ýüze çykarylandygyna;
- degişli maslahatlaryň alnandygyna we resminamalar bilen resmileşdirilendigine, şeýle hem olaryň esasynda netijeleriň çykarylandygyna;
- ýerine ýetirilýän işleriň häsiýetine, möhletine we göwrümine gaýtadan seretmek zerurlygynyň bardygyna;
- çykarylan netijeleri ýerine ýetirilen işleriň tassyklaýandygyna we olaryň zerur resminamalar bilen resmileşdirilendigine;

* auditorçylyk netijenamasyny tassyklamak üçin alnan subutnamalaryň ýeterlik we zerur bolup durýandygyna;
* auditorçylyk tabşyrygynyň öz maksatlaryna ýetendigine.

Tabşyrygyň ýerine ýetirilişiniň hilini barlaýan şahs auditorçylyk netijenamasyny taýýarlamak prosesinde auditorçylyk toparynyň eden wajyp garaýyşlaryna we netijelerine obýektiw baha bermelidir. Şeýle bahalandyrma şu aşakdakylary öz içine alýar, ýagny:

- tabşyrygyň ýolbaşçysy bilen, wajyp soraglary ara alyp maslahatlaşmagy;
- maliýe hasabatlylygyny we çaklanylýan auditorçylyk netijenamasyny seljermegi;
- auditorçylyk toparynyň eden wajyp garaýyşlarynyň we netijelerine degişlilikde auditorçylyk resminamalarynyň seçip alma barlagyny;
- auditorçylyk netijenamasy emele getirilende edilen netijelere baha bermegi we teklip edilýän auditorçylyk netijenamasynyň dogrudygyny barlamagy.

Tabşyrygyň ýerine ýetirilişiniň hiliniň deslapky (obzor) gözegçiliginiň çägi auditiň çylşyrymlylygyna we auditorçylyk töwekgelçiligine bagly bolup biler. Eger gymmatly kagyzlaryny gazna biržalaryna çykarýan kompaniýanyň maliýe hasabatlylygynyň auditi geçirilen ýagdaýynda, ýerine ýetirilýän tabşyrygyň hiliniň barlagyna jogapkär şahs şu aşakdaky soraglary hem seljermelidir, ýagny:

– audit boýunça tabşyryk babatynda auditorçylyk guramasynyň garaşsyzlygyna baha bermegi;

– tabşyrygy ýerine ýetirmegiň dowamynda ýüze çykarylan möhüm töwekgelçiliklere baha bermegi we şol töwekgelçilikleriň garşysyna edilen hereketleri;

– garaýyşlarda çaprazlyklar bellenen, beýleki çylşyrymly ýa-da jedelli soraglar babatynda alnan degişli maslahatlary, şeýle hem şol maslahatlaryň esasynda kabul edilen çözgütleri;

– tabşyrygyň ýerine ýetirilişiniň hilini barlamak üçin alnan auditorçylyk resminamalarynyň wajyp garaýyşlar babatynda hakyky ýerine ýetirilen işleri şöhlelendirýändigini, onuň kabul edilen çözgütleri tassyklaýandygyny;

– ýolbaşçylygyň, korporatiw dolandyryşa jogapkär şahslaryň we zerur bolsa kadalaşdyryjy edaralar ýaly beýleki taraplaryň habarly edilmeli soraglary.

Tabşyrygyň ýerine ýetirilişiniň hiliniň barlagynyň geçirilmegi degişli audit we onuň ýerine ýetirilmegi üçin tabşyrygyň ýolbaşçysynyň jogapkärçiliginiň derejesini peseltmeýär. Auditorçylyk toparynyň agzalarynyň, maslahat berijileriň aralarynda ýa-da barlagyň ýolbaşçysynyň we tabşyrygyň ýerine ýetirilişiniň hiline jogapkär şahsyň arasynda dürli pikirler ýüze çykan ýagdaýynda, auditorçylyk topary olary aradan aýyrmak üçin auditorçylyk guramasynyň syýasatyna we iş yzygiderliklerine eýermelidir.

Auditorçylyk guramasynyň hile gözegçilik etmek ulgamy bu ulgam bilen baglanyşykly syýasatyň we iş yzygiderlikleriniň döwrebaplygy, barabarlygy, ýeter-

likdigi we netijeli hereket edýändigi babatynda oýlanyşykly ynamy üpjün etmeklige niýetlenen monitoring çärelerini öz içine almalydyr. Tabşyrygyň ýolbaşçysy auditorçylyk guramasynyň, şeýle hem beýleki edaralaryň ýerine ýetirýän tabşyryklarynyň monitoringiniň netijeleri bolup durýan materiallary seljermelidir. Seljerme esasynda degişli materiallarda bellenen kemçilikleriň geçirilen audite ýetirip biljek oňyn bolmadyk täsirine baha berilýär.

Auditorçylyk guramasynyň hile gözegçilik etmek ulgamyndaky kemçilikler audit boýunça anyk tabşyrygyň hünärmençilik standartlaryna, hereket edýän kanunçylygyň we kadalaşdyryjy edaralaryň talaplaryna laýyklykda ýerine ýetirilmändigini hökmany görkezmeýär ýa-da auditorçylyk netijenamasynyň tabşyrygyň ýagdaýlaryna laýyk gelmeýändigini aňlatmaýar.

Auditor auditorçylyk resminamalaryna şu aşakdakylary goşmalydyr, ýagny:

- degişli edep talaplarynyň berjaý edilişi babatynda ýüze çykarylan meseleleri we olaryň nähili çözülendigi barasyndaky maglumaty;
- auditorçylyk tabşyrygy babatynda ulanylýan garaşsyzlyk talaplarynyň ýerine ýetirilişi hakynda netijeleri we şol netijeleri goldamak üçin auditorçylyk guramasy bilen geçirilen islendik maslahatlaşmalary;
- müşderini kabul etmek, müşderi bilen gatnaşyklary dowam etmek we belli bir tabşyryklary kabul etmek babatynda edilen çözgütleri;
- audit boýunça tabşyrygy ýerine ýetirmegiň dowamynda alnan maslahatlaryň häsiýetini we göwrümini, şeýle hem olaryň esasynda kabul edilen çözgütleri.

Şeýle-de ýerine ýetirilen deslapky (obzor) barlaglarynyň göwrümini we möhletini tabşyrygyň ýolbaşçysy resmileşdirmelidir. Auditorçylyk tabşyrygynyň ýerine ýetirilişiniň hilini barlamagy amala aşyrýan şahs şu aşakdakylary resminamalaýyn tassyklamalydyr, ýagny:

- hili barlamak boýunça ähli iş yzygiderlikleriniň ýerine ýetirilişini;
- auditorçylyk netijenamasynyň bellenen senesinden gijä galman tabşyryklaryň hil barlagynyň tamamlanandygyny;
- auditorçylyk toparynyň wajyp garaýyşlarynyň we çözgütleriniň nädogrudygy barasynda esas döretmäge mejbur edýän haýsy hem bolsa bir çözülmedik meseleler hakynda oňa mälim bolan maglumatlaryň ýokdugyny.

4.4. Auditorçylyk resminamalary

Auditiň ähli tapgyrlarynda, ýagny meýilnamalaşdyrmada, auditorçylyk subutnamalaryny toplamakda we auditorçylyk netijenamasyny taýýarlamakda auditorlar ýerine ýetirilen iş yzygiderliklerini resminamalaşdyrýarlar.

Auditiň halkara 230 belgili «Auditorçylyk resminamalary» standartynda maliýe hasabatlylygynyň auditi geçirilende auditorçylyk resminamalaryny taýýarlamak boýunça auditoryň borçnamalary kesgitlenilýär, şeýle hem auditorçylyk

pikirini tassyklaýan, auditiň halkara standartlaryna laýyklykda geçirilendigini delillendirýän subutnamalary toplamak nukdaýnazaryndan wajyp bolan maglumatlary resminamalaýyn resmileşdirmelidigi we auditoryň audite umumy düşünmegini üpjün etmek üçin zerur bolan iş resminalaryny ýeterlik derejede doly we jikme-jik görnüşde düzmelidigi aýratyn nygtalýar.

Auditiň halkara 230 belgili standartyna görä iş resminamalarynyň düzülmegine resmileşdirmek diýlip düşünilýär. Auditoryň resminamalary şu aşakdakylary öz içine alýar:

a) auditoryň taýýarlaýan iş resminamalaryny we materiallaryny;

b) auditor üçin taýýarlanylýan iş resminamalaryny we materiallaryny.

Şeýle resminamalar kagyz ýa-da elektron göterijilerde, ýa-da beýleki görnüşlerde bolup biler. Auditorçylyk resminamalarynyň görnüşlerine mysal hökmünde şu aşakdakylary görkezip bolar:

- auditorçylyk maksatnamalaryny;
- analitik resminamalaryny;
- meseleli soraglar boýunça ýatlama ýazgylaryny;
- ähmiýetli meseleleriň gysgaça jemlemesini;
- ýazmaça tassyklamalary we ýazmaça arzalary;
- gözegçilik sanawlaryny;
- ähmiýetli meseleler boýunça hat (şol sanda elektron görnüşdäki) alyşmalary.

Auditor auditorçylyk resminamalaryna audit geçirilýän subýektiň resminamalarynyň nusgalaryny ýa-da böleklerini goşup biler (mysal üçin, şertnamalaryň we ylalaşyklaryň nusgalaryny). Ýöne auditorçylyk resminamalary audit geçirilýän subýektiň buhgalterçilik ýazgylarynyň ýerini çalyşmaly däldir.

Auditorçylyk resminamalary, iş resminamasy – bu ýerine ýetirilen auditorçylyk iş yzygiderlikleri, alnan ýerlikli auditorçylyk subutnamalary we auditoryň çykaran netijeleri hakyndaky ýazgylardyr.

Auditiň halkara 230 belgili standartynyň we Auditiň halkara standartlarynyň beýleki görnüşleriniň talaplaryna laýyk gelýän auditorçylyk resminamalary:

- auditoryň esasy maksatlaryna ýetendigi barasynda auditoryň çykaran netijesini esaslandyrýan subutnama;

- Auditiň halkara standartlaryna, beýleki kanunçylyk we kadalaşdyryş namalarynyň talaplaryna laýyklykda auditiň meýilnamalaşdyrylandygyna hem-de geçirilendigine şaýatlyk edýän subutnama hökmünde çykyş edýär.

Iş resminamalary audit meýilnamalaşdyrylanda we geçirilende, gündelik gözegçilik amala aşyrylanda we auditor tarapyndan baglag işleri ýerine ýetirilende peýdalanylýar, auditoryň pikirini tassyklamak maksady bilen alynýan auditorçylyk subutnamalaryny bellige almak üçin ulanylýar.

Auditorçylyk resminamalarynyň görnüşleri we mazmuny audit geçirilýän subýektiň häsiýetine, möçberine we gurluşynyň çylşyrymlylygyna, onuň içer-

170.0 x 240.0 mm

ki gözegçilik ulgamyna, audit geçirilýän subýektden alnan maglumatlaryň ýaramlylygyna, şeýle hem auditoryň peýdalanýan usulyýetine baglydyr. Şunda resminamalaryň düzüminde barlagyň dowamynda seredilen resminamanyň ýa-da soragyň şöhlelendirilmegi zerur bolup durmaýar.

Iş resminamalaryny taýýarlamagyň, gözegçilik etmegiň we barlamagyň netijeliligini ýokarlandyrmak maksady bilen, olaryň nusgalyk görnüşlerini işläp düzmek maksada laýyk hasaplanylýar. Mysal üçin, auditorçylyk faýlynyň, blankalarynyň ýa-da soragnamalarynyň gurluşyny kesgitlemek we olary auditorçylyk guramasynyň içeki standartlarynda beýan etmeklik möhüm diýlip kabul edilýär.

Standarta laýyklykda auditor, hususan-da, şu aşakdaky jähetleri resmileşdirmelidir:

- auditorçylyk barlagyny meýilnamalaşdyrmagy, şol sanda auditiň strategiýasyny we meýilnamasyny düzmegi, şeýle hem olara girizilýän islendik üýtgetmeleri;
- maliýe hasabatlylygynyň düýpli ýoýulmalaryny ýüze çykarmagyň we töwekgelçiliklere baha bermegiň iş yzygiderliklerini, şeýle-de olara girizilýän islendik düzedişleri;
- audit geçirilýän subýektiň işjeňligine düşünýändigi we onuň içerki gözegçilik ulgamyndaky ýüze çykarylan ýetmezçilikler hakyndaky maglumatlary;
- ýerine ýetirilen auditorçylyk iş yzygiderlikleriniň häsiýetiniň, wagt çäginiň we göwrüminiň, şeýle hem olaryň netijeleriniň beýan edilişini;
- auditorçylyk iş yzygiderlikleriniň esasynda ýüze çykarylan ýoýulmalaryň düýplüliginiň derejesi hakyndaky netijeleriň esaslandyrylyşyny;
- audit geçirilýän subýektiň ýolbaşçylary ýa-da beýleki işgärleri tarapyndan ýol berlen ýaramaz hereketleriň ýüze çykarylan ýagdaýlary hakyndaky maglumatlary;
- audit geçirilýän subýektiň kadalaşdyryjy hukuk namalarynyň talaplaryny berjaý etmezliginiň ýüze çykarylan ýagdaýlary hakyndaky maglumatlary;
- audit geçirilýän subýektiň öz işjeňligini üznüksiz dowam etmek mümkinçiligine ýeterlik şübhe döredýän ýagdaýlar hakyndaky maglumatlary;
- bagly taraplar, şeýle hem olar bilen geçirilen amallaryň audit geçirilýän subýektiň maliýe hasabatlylygyna edýän düýpli täsiri hakyndaky maglumatlary;
- maliýe hasabatlylygy üçin düýpli soraglar boýunça daşarky çeşmelerden alnan maglumatlary (beýleki auditorlara, bilermenlere we üçünji taraplara iberilen hem-de olardan alnan maglumatlaryň nusgalary);
- başga auditor bilen bilelikde işlenen ýagdaýynda iş yzygiderlikleriniň netijelerini we çykarylan çözgütleri, şol sanda içerki auditoryň hasabatlaryna salgylanmalary;

170.0 x 240.0 mm

- daşyndan çekilen bilermeniň ýazmaça hasabat görnüşinde beren işleriniň netijelerini;
- maliýe hasabatlylygynyň nusgalaryny we auditorçylyk netijemanasynyň görnüşini, şol sanda düýpli ýoýulmalar babatynda edilen zerur bellikleri;
- auditiň wajyp jähetleri boýunça auditoryň çykaran netijelerini, şol sanda auditorçylyk iş yzygiderliklerini ýerine ýetirmegiň dowamynda auditoryň ýüze çykaran adaty däl ýagdaýlary, olary düzetmek bilen baglanyşykly geçirilen işleri.

Auditorçylyk netijenamasynyň berlen senesinden soňra auditor auditorçylyk resminamalaryny öz wagtynda auditorçylyk faýlynda jemlemelidir we şol faýly gutarnykly emele getirmek bilen baglanyşykly administratiw iş yzygiderliklerini tamamlamalydyr. *Auditorçylyk faýly* – anyk tabşyryga degişli auditorçylyk resminamalaryny saklamak üçin niýetlenen bir ýa-da binäçe jiltler, şeýle hem maglumatlaryň beýleki kagyz ýa-da elektron göterijileri. Auditiň halkara 230 belgili standartynda auditorçylyk faýlyny gutarnykly emele getirmegiň zerur bolan ahyrky möhleti auditorçylyk netijenamasynyň senesinden soň, adatça, 60 günden geçmeli däldir. Auditorçylyk faýly gutarnykly emele getirilenden soň auditora auditorçylyk resminamalarynyň islendik görnüşini saklanyş möhleti tamamlanmazdan öň olary ýok etmäge rugsat berilmeýär.

Eger käbir ýagdaýlara görä auditorçylyk faýly gutarnykly emele getirilenden soň auditor saklanylýan auditorçylyk resminamalaryny üýtgetmegi ýa-da olaryň üstüni täze resminamalar bilen dolmagy zerur hasaplasa, onda ol, üýtgetmegiň ýa-da üstüni dolmagyň häsiýetine garamazdan, şu aşakdakylary resmileşdirmelidir:

a) üýtgetme girizmegiň ýa-da üstüni dolmagyň zerurlyklarynyň anyk sebäplerini;

b) haçan we kim tarapyndan olaryň girizilendigini we barlanylandygyny.

Auditor iş resminamalarynyň ýaşyrynlygyny we aýawly saklanylmagyny üpjün etmelidir. Auditorçylyk resminamalary auditoryň eýeçiligine degişli bolup durýar. Auditiň halkara 230 belgili standarty auditorçylyk guramalaryndan tabşyryklar boýunça resminamalary saklamagyň syýasatyny we tertibini işläp düzmegi talap edýär. Auditorçylyk tabşyryklary boýunça resminamalary saklamagyň möhleti, adatça, audit geçirilen subýektiň maliýe hasabatlylygy hakynda auditorçylyk netijenamasynyň senesinden soň 5 ýyldan az bolmaly däldir.

4.5. Ynsapsyz hereketler babatynda auditoryň borçlary

Auditiň halkara 240 belgili «Maliýe hasabatlylygynyň auditi geçirilende ynsapsyz hereketler babatynda auditoryň borçnamalary» standarty maliýe hasabatlylygynyň auditi geçirilende ynsapsyz hereketleriň netijesinde maliýe hasabatlylygynyň düýpli ýoýulmalarynyň töwekgelçiliklerini ýüze çykarmak we bahalandyrmak boýunça auditoryň borçnamalaryny kesgitleýär.

Auditor audit meýilnamalaşdyrylanda we geçirilende ynsapsyz hereketleriň netijeleri bolup durýan maliýe hasabatlylygynyň düýpli ýoýulmalarynyň töwek-

gelçiligine seretmelidir. Maliýe hasabatlylygynyň düýpli ýoýulmalarynyň sebäbi hökmünde ynsapsyz hereketler ýa-da ýalňyşlyklar çykyş edip biler. Ynsapsyz hereketleri we ýalňyşlyklary biri-birinden tapawutlandyrýan ýagdaýlara maliýe hasabatlylygynyň ýoýulmalaryna getirýän bilkastlaýyn ýa-da bilkastlaýyn däl hereketler degişlidir.

Ynsapsyz hereketler – ýolbaşçylygyň düzüminden bir ýa-da birnäçe şahslaryň, korporatiw dolandyryşa jogap berýän şahslaryň, işgärleriň ýa-da üçünji şahslaryň nädogry ýa-da bikanun artykmaçlyklary almak üçin aldawçylyk kömegi bilen amala aşyran bilkastlaýyn hereketleridir.

Ýalňyşlyk – arifmetik ýa-da logiki ýalňyşlyklaryň, nädogry bahalandyrma ululyklarynyň, toparlara bölünmä, takyk ölçege, ykrar etmäge, bermäge we açyp görkezmäge degişli hasaba alnyşyň ýörelgelerini ulanmakdaky ýalňyşlyklaryň netijeleri hökmünde maliýe hasabatlylygynyň bilkastlaýyn däl ýoýulmasydyr.

Ynsapsyz hereketler giň hukuk düşünjesi bolmak bilen, Auditiň halkara standartlarynyň maksatlary üçin auditor diňe maliýe hasabatlylygynyň düýpli ýoýulmalaryna getirýän ynsapsyz düzülmelere we hereketlere, hususan-da, maliýe hasabatlylygynyň ynsapsyz düzülmelere we aktiwleriň bikanun eýelenmegine seredýär. Şunda eger auditor ynsapsyz hereketleriň ýagdaýlaryny güman etse ýa-da ýüze çykarsa, ol bu ýagdaýy hukuk nukdaýnazardan kesgitlemeýär. Islendik görnüşdäki ynsapsyz hereketler olary amala aşyrmaga mejbur etmek we akyl ýetirmek maksady bilen, zor salmalaryň ýa-da höweslendirmeleriň bardygyny göz öňünde tutýar. Mysal üçin, maliýe hasabatlylygynyň ynsapsyz düzülmegine, berilmegine meýil döretmegi höweslendirmeklige bolan esas, haçan-da, ýolbaşçylygyň zähmet hakynyň mümkin bolmadyk meýilnama görkezijilerine ýa-da maliýe netijelerine ýetmeklige garaşly edilen ýagdaýynda bolup biler, ýa-da fiziki şahslaryň aktiwleri bikanun eýelemegine bolan höwes olaryň gazanýan serişdelerine laýyk ýaşamaýandygy sebäpli döräp biler. Ýolbaşçylygyň, korporatiw dolandyryşa jogapkär şahslaryň uly wezipeleri eýelemekleri, abraýdan peýdalanmaklary ýa-da olaryň içerki gözegçilik ulgamynyň belli bir ýetmezçilikleri barasynda habarly bolmaklary, öz gezeginde, içerki gözegçilik ulgamyndan sowlup geçmeklige bolan ynamlary döretmegi, netijede bolsa akyl ýetirmek bilen olaryň ynsapsyz hereketleri amala aşyrmaklaryna itergi bermegi mümkindir.

Ynsapsyzlyk bilen düzülen maliýe hasabatlylygy, maliýe hasabatlylygyndan peýdalanyjylary ýalňyşdyrmak üçin maliýe hasabatlylygyndaky maglumatlary açmagy ýa-da goýberilen pul möçberleri goşmak bilen, bilkastlaýyn ýoýulmalary aňladýar. Mysal üçin, ýolbaşçylyk salgyt töleglerini kemeltmek maksady bilen, düýpli pul möçberde girdejileri azaltmaga ýa-da bank karzlaryny almak üçin girdejileri artdyrmaga synanaşyk edip biler.

Şu aşakdakylar maliýe hasabatlylygyny ynsapsyz düzmegiň esaslary hökmünde çykyş etmegi mümkindir, ýagny:

170.0 x 240.0 mm

- pirimler, galplaşdyrmalar (resminamalary galplaşdyrmagy goşmak bilen) ýa-da maliýe hasabatlylygyny taýýarlamak üçin ulanylýan buhgalterçilik ýazgylaryny ýa-da tassyklaýjy resminamalaryny üýtgetmeler;
- nädogry maglumatlaryň berilmegi ýa-da maliýe hasabatlylygyndan wakalaryň, amallaryň ýa-da gaýry düýpli maglumatlaryň bilkastlaýyn aýrylmagy;
- pul möçberlerine, toparlara bölmä, maglumatlary bermegiň ýa-da açmagyň usullaryna degişli buhgalterçilik hasaba alnyşynyň ýörelgeleriniň bilkastlaýyn nädogry ulanylmagy.

Aktiwleriň bikanun eýelenmegi audit geçirilýän subýektiň emläkleriniň ogurlanmagyny aňladýar we köplenç, işgärler tarapyndan uly bolmadyk we düýpli däl pul möçberlerde amala aşyrylýar. Ýöne audit geçirilýän subýektiň ýolbaşçylygy hem aktiwleri bikanun eýeläp biler. Olaryň bikanun eýelenen aktiwleri ýüze çykarmazlyk maksady bilen, ogurlanan emläkleriň üstüni ýapmak üçin mümkinçilikleri uludyr. Aktiwleriň bikanun eýelenmeginiň dürli görnüşleri bardyr, ýagny:

- girdejileri öz haýryňa geçirmek (mysal üçin, gelip gowşan debitor bergilerini bikanun eýelemek);
- maddy aktiwleri ýa-da intellektual eýeçiligi ogurlamak (mysal üçin, şahsy maksatlar ýa-da satmak üçin ätiýaçlyklary ogurlamak);
- alynmadyk harytlaryň we hyzmatlaryň bergisini tölemek üçin karhanadan pul serişdelerini geçirmek (mysal üçin, toslanan üpjün edijilere töleg geçirmek, toslanan işgärlere tölegler, bahanyň esassyz ýokarlandyrylandygyna çalyşma hökmünde kärhananyň satyn almalar boýunça jogapkär işgäriniň haýryna üpjün ediji tarapyndan alnan tölegleriň bir bölegini gaýtaryp bermek);
- şahsy maksatlar üçin kärhananyň aktiwlerini peýdalanmak (mysal üçin, şahsy maksatly ýa-da bagly taraplara kazlary almak üçin girew hökmünde kärhananyň aktiwlerini peýdalanmak).

Ynsapsyz hereketleriň öňüni almak we ýüze çykarmak üçin esasy jogapkärçilik audit geçirilýän subýektiň ýolbaşçylygynyň hem-de korporatiw dolandyryşa jogapkär şahslaryň üstüne ýüklenendir. Şeýle jogapkärçilik korporatiw dolandyryşa jogapkär şahslar tarapyndan gözegçilik etmek boýunça işjeň çäreleri goldamagy öz içine alýan dogruçyllygyň we özüňi alyp barmak edebiniň medeniýetini döretmäge ýykgyn etmekligi aňladýar. Ýolbaşçylyk şu aşakdakylar babatynda anyk garaýşa eýe bolmalydyr, ýagny:

- ynsapsyz hereketleriň öňüni almak babatynda, bu olary amala aşyrmagyň mümkinçiligini azaldyp biler;
- ynsapsyz hereketler üçin berilýän jeza (temmi) babatynda, ýüze çykarmagyň we jeza (temmi) bermegiň ýokary ähtimallygynyň sebäbi boýunça adamlary ynandyryp biler.

Auditor ynsapsyz hereketleriň we ýalňyşlyklaryň netijesinde maliýe hasabatlylygy özünde düýpli ýoýulmalary saklamaýandygy barasynda oýlanyşykly

170.0 x 240.0 mm

ynamy almak üçin jogapkärdir. Audit zerur derejede meýilnamalaşdyrylandygyna we ýerine ýetirilendigine garamazdan, auditiň aýrylmaz çäklendirmeleri sebäpli, maliýe hasabatlylygynyň käbir düýpli ýoýulmalaryny ýüze çykarmak başartmaýar. Ýalňyşlyklar sebäpli düýpli ýoýulmalary ýüze çykarmazlyk töwekgelçiligine garanyňda ynsapsyz hereketleriň netijesinde düýpli ýoýulmalary ýüze çykarmazlyk töwekgelçiligi ýokarydyr, çünki ynsapsyz hereketler gizlin dil düwüşmeklige esaslanyp, olaryň üsti açylmazlygy üçin takyk we çylşyrymly işlenip taýýarlanan meseleler bilen baglanyşyklydyr.

Maliýe hasabatlylygynyň auditi geçirilende ynsapsyz hereketler babatynda auditoryň öňünde şu aşakdaky maksatlar goýulýar, ýagny:

–ynsapsyz hereketleriň netijesinde maliýe hasabatlylygynyň düýpli ýoýulmalarynyň töwekgelçiliklerini ýüze çykarmak we baha bermek;

–iş yzygiderliklerini işläp düzmek we ýerine ýetirmek arkaly ynsapsyz hereketleriň esasynda bahalandyrylan düýpli ýoýulmalaryň töwekgelçiliklerine degişlilikde ýeterlik we zerur bolan auditorçylyk subutnamalaryny almak;

–ýüze çykarylan ýa-da şübhe döredýän ynsapsyz hereketlere garşy degişli hereketleri ulanmak.

Auditoryň öňünde duran maksatlara ýetmek üçin Auditiň halkara 240 belgili standarty şu aşakdakylar babatynda talaplary kesgitleýär, ýagny:

* hünär şübheliligi;
* auditorçylyk toparynyň agzalarynyň arasynda maslahatlaşma;
* töwekgelçilikleri bahalandyrmagyň iş yzygiderlikleri we ugurdaş hereketler;
* ynsapsyz hereketleriň netijesinde düýpli ýoýulmalaryň töwekgelçiliklerini ýüze çykarmak we baha bermek;
* ynsapsyz hereketleriň netijesinde düýpli ýoýulmalaryň bahalandyrylan töwekgelçiliklerine jogap hökmünde auditorçylyk iş yzygiderlikleri;
* auditorçylyk subutnamalaryna baha bermek;
* auditoryň auditorçylyk tabşyrygyny ýerine ýetirmegi dowam edip bilmezlik ýagdaýy;
* ýazmaça arzalar;
* ýolbaşçylygy we korporatiw dolandyryşa jogapkär şahslary habarly etmek;
* kadalaşdyryjy we hukuk goraýjy edaralary habarly etmek;
* resminamalaşdyrmak.

Hünär şübheliligi. Auditiň halkara 200 belgili «Auditiň halkara standartlaryna laýyklykda garaşsyz auditoryň we auditi geçirmegiň esasy maksatlary» standartyna laýyklykda auditor auditiň tutuş dowamynda hünär şübheliligini saklamalydyr. Şunda ol audit geçirilýän subýektiň ýolbaşçylygynyň we korporatiw dolandyryşa jogapkär şahslarynyň dogruçyllygy we ynsaplylygy hakynda şaýatlyk edýän auditoryň geçen tejribesine garamazdan, ynsapsyz hereketleriň netijesinde

düýpli ýoýulmalaryň bolup bijekdigine düşünmelidir. Auditor, ters subutnamalary kabul edýänçä, ýazgylary we resminamalary asyl nusgalary hökmünde kabul edýär. Eger auditiň dowamynda ýüze çykarylan ýagdaýlar belli bir resminamanyň galpdygy babatynda auditory piriklenmäge mejbur etse ýa-da haýsy hem bolsa bir resminamanyň şerti üýtgedilse we şol üýtgetme auditora açyp görkezilmese, auditor goşmaça barlaglary geçirmelidir. Şeýle barlaglar şu aşakdakylar arkaly ýerine ýetirilip biler, ýagny:

- tassyklamalary üçünji şahsyň göni özünden almak;
- resminamalaryň asyl nusgasyny kesgitlemek üçin olaryň bilermenizasyny geçirmek.

Eger soramalar boýunça ýolbaşçylykdan we korporatiw dolandyryşa jogapkär şahslardan alnan jogaplar biri-biri bilen baglanyşyksyz bolsa, auditor şol baglanyşyksyzlygy barlamalydyr.

Auditorçylyk toparynyň agzalarynyň arasynda geçirilýän maslahat. Auditiň halkara 315 belgili «Guramany we onuň töweregini öwrenmek arkaly düýpli ýoýulmalary ýüze çykarmak we baha bermek» (gaýtadan seredilen) standarty auditorçylyk toparynyň agzalarynyň arasynda maslahat geçirmegi, şeýle hem tabşyrygyň ýolbaşçysynyň maslahatlara gatnaşmadyk auditorçylyk toparynyň agzalarynyň dykgatyna ýetirilmeli soraglaryň toplumyny kesgitlemegi talap edýär. Maslahatlaryň dowamynda esasy üns audit geçirilýän subýektiň maliýe hasabatlylygynyň haýsy bölegi we nähili ýagdaýda ynsapsyz hereketleriň netijesinde düýpli ýoýulmalara sezewar edilip bilinjekdigine, şeýle-de ynsapsyz hereketleriň nähili ýerine ýetiriljekdigine berilmelidir. Maslahatlaryň geçirilýän wagtynda ýolbaşçylygyň we korporatiw dolandyryşa jogapkär şahslaryň dogruçyl we ynsaply adamlar hökmünde auditorçylyk toparynyň agzalarynyň mümkin bolan göz öňüne getirmeleri inkär edilmelidir. Auditorçylyk toparynyň agzalarynyň arasynda geçirilýän maslahatlar şu aşakdakylara ýardam edýär, ýagny:

- auditorçylyk toparynyň has tejribeli agzalaryna maslahatlaşylýan soraglar boýunça özleriniň düşünjelerini paýlaşmaga mümkinçilik döredýär;
- ynsapsyz hereketlerden gelip çykýan maliýe hasabatlylygynyň düýpli ýoýulmalara sezewar edilmelerine garşy zerur jogap hereketleri we auditorçylyk toparynyň haýsy agzalarynyň belli bir auditorçylyk iş yzygiderliklerini ýerine ýetirmelidigini kesgitlemäge mümkinçilik berýär;
- auditora auditorçylyk toparynyň agzalary bilen auditorçylyk iş yzygiderlikleriniň netijeleri baradaky maglumatlary bilelikde ulanmagyň tertibini, şeýle hem auditora mälim boljak ynsapsyz hereketler barasyndaky islendik arzalara seretmegiň tertibini kesgitlemäge mümkinçilik döredýär.

Töwekgelçilikleri bahalandyrmagyň iş yzygiderlikleri we ugurdaş hereketler. Auditiň halkara 315 belgili standartyna laýyklykda auditorçylyk guramasynyň audit geçirilýän subýektiň işine we onuň töweregine, şol sanda içerki gözegçilik ulgamyna düşünmek maksady bilen, töwekgelçiliklere baha bermegiň iş yzygiderlik-

170.0 x 240.0 mm

leri geçirilende we şolar bilen baglanyşykly hereketler edilende, auditor ynsapsyz hereketleriň netijesinde düýpli ýoýulmalaryň töwekgelçiliklerini ýüze çykarmak üçin zerur maglumatlary alar ýaly şu aşakdakylar babatynda iş yzygiderlikleri ýerine ýetirmelidir, ýagny:

- ýolbaşçylyk we audit geçirilýän subýektiň içindäki gaýry şahslar;
- korporatiw dolandyryşa jogapkär şahslar;
- adaty däl ýa-da garaşylmadyk gatnaşyklary ýüze çykarmak;
- ynsapsyz hereketleriň töwekgelçiliginiň ýagdaýlaryna baha bermek.

Ýolbaşçylyk we audit geçirilýän subýektiň içindäki gaýry şahslar. Auditor audit geçirilýän subýektiň ýolbaşçylygyndan şu aşakdaky soraglar boýunça maglumatlary soramalydyr, ýagny:

a) ynsapsyz hereketleriň netijesinde maliýe hasabatlylygynyň düýpli ýoýlup bilinjekdiginiň töwekgelçiligine ýolbaşçylygyň baha bermegi, şol sanda şeýle bahalandyrmalaryň häsiýeti, göwrümi we ýygylygy;

b) audit geçirilýän subýektde ynsapsyz hereketleriň töwekgelçiliklerini ýüze çykarmak boýunça ýolbaşçylygyň iş yzygiderlikleri we şol töwekgelçiliklere täsiri, şol sanda ýolbaşçylygyň ýüze çykaran ýa-da olara mälim bolan ynsapsyz hereketleriň ähli anyk töwekgelçilikleri, ýa-da ynsapsyz hereketleriň töwekgelçiliginiň ähtimal bolup biljekdigi babatynda amallaryň görnüşleri, hasaplar boýunça galyndylary, maglumatlary açyp görkezmegi;

ç) ýolbaşçylygyň habarly etmegi, eger korporatiw dolandyryşa jogapkär şahslary, audit geçirilýän subýektde ynsapsyz hereketleriň töwekgelçiliklerini ýüze çykarmak we şol töwekgelçiliklere täsir etmek maksady bilen, ýolbaşçylyk tarapyndan ýerine ýetirilýän iş yzygiderlikleri barasynda şeýle habarly etmeklige ýer bolan bolsa;

d) ýolbaşçylygyň habarly etmegi, eger işewürlik tejribesi we edep taýdan özüňi alyp barmak babatynda ýolbaşçylygyň garaýyşlary hakynda audit geçirilýän subýektiň işgärlerini şeýle habarly etmeklige ýer bolan bolsa.

Auditor ýolbaşçylykdan we zerur bolan ýagdaýynda audit geçirilýän subýektiň içerki gaýry şahslaryndan olaryň haýsy hem bolsa bir hakyky ynsapsyz hereketler dogrusynda bilýän, şeýle hem audit geçirilýän subýektde ynsapsyz hereketler bilen baglanyşykly şübhelenmeler ýa-da günä ýöňkemeler babatynda maglumatlary soramalydyr. Audit geçirilýän subýektlerde içerki audit gullugy hereket edýän bolsa, auditor şol gulluklaryň degişli wezipeli işgärlerinden subýekte täsir edýän hakyky ynsapsyz hereketleriň mälim bolan ýagdaýlary we ynsapsyz hereketler hakynda şübhelendirýän ýagdaýlar ýa-da arzalar barasynda, şeýle hem ynsapsyz hereketleriň töwekgelçiliklerine degişlilikde olaryň pikirleri bilen tanyşmak üçin maglumatlary almalydyr.

Korporatiw dolandyryşa jogapkär şahslar. Haçan-da, korporatiw dolandyryşa jogapkär şahslaryň ähli̇si audit geçirilýän subýekti dolandyrmaga gatnaşýan halat-

170.0 x 240.0 mm

lardan başga ýagdaýlarda, auditor korporatiw dolandyryşa jogapkär şahslaryň nähili tertipde subýektde ynsapsyz hereketleriň töwekgelçiliklerini ýüze çykarmak we şol töwekgelçiliklere täsir etmek boýunça ýolbaşçylygyň işine, şeýle hem bu töwekgelçilikleri peseltmek üçin ýolbaşçylygyň kesgitlän içerki gözegçilik ulgamyna gözegçiligi amala aşyrýandygy barada düşünjeleri almalydyr.

Haçan-da, korporatiw dolandyryşa jogapkär şahslaryň ählisi audit geçirilýän subýekti dolandyrmaga gatnaşýan halatlardan başga ýagdaýlarda, auditor korporatiw dolandyryşa jogapkär şahslara subýekte täsir edýän ynsapsyz hereketleriň mälim bolan hakyky ýagdaýlaryny, şeýle hem ynsapsyz hereketler hakynda şübhelendirýän ýagdaýlary ýa-da arzalary kesgitlemek üçin soramalary ibermelidir. Şeýle soramalar ýolbaşçylykdan öň alnan soramalar boýunça jogaplary tassyklamak üçin iberilýär.

Adaty däl ýa-da garaşylmadyk gatnaşyklary ýüze çykarmak. Auditor analitik, şol sanda düşewüntleri (girdejileri) hasaba alýan hasaplar bilen baglanyşykly iş yzygiderlikleri ýerine ýetirilende, adaty däl ýa-da garaşylmadyk gatnaşyklarynyň ynsapsyz hereketleriň netijesinde düýpli ýoýulmalaryň töwekgelçiliklerini görkezip biljekdigine baha bermelidir. Şeýle-de, auditor alnan gaýry maglumatlaryň ynsapsyz hereketleriň netijesinde düýpli ýoýulmalaryň töwekgelçiliklerini görkezip biljekdigini seljermelidir.

Ynsapsyz hereketleriň töwekgelçiliginiň ýagdaýlaryna baha bermek. Auditor töwekgelçilikleri bahalandyrmagyň we olar bilen baglanyşykly hereketleriň gaýry iş yzygiderliklerini ulanmagyň netijesinde alnan ynsapsyz hereketleriň töwekgelçiliginiň bir ýa-da birnäçe ýagdaýlarynyň bardygyny görkezip biljek maglumatlara baha bermelidir. Ýöne ynsapsyz hereketleriň töwekgelçiliginiň ýagdaýlary ynsapsyz hereketleriň bardygyny hökmany görkezmeýär, olar köp ýagdaýlarda şeýle hereketleriň bolýan halatlarynda duş gelýär. Şonuň üçin şol ýagdaýlar ynsapsyz hereketleriň netijesinde düýpli ýoýulmalaryň töwekgelçiligini görkezip biler. Ynsapsyz hereketleriň töwekgelçiliginiň ýagdaýlaryna seredilende audit geçirilýän subýektiň möçberi, çylşyrymlylygy we eýeçiliginiň gurluşy möhüm täsirini ýetirýär. Eger iri subýekt bolan ýagdaýynda auditor, adatça, ýolbaşçylygyň talaba laýyk bolmadyk özüňi alyp barmagyň mümkinçiligini çäklendirýän ýagdaýlary öwrenýär, ýagny:

- korporatiw dolandyryşa jogapkär şahslar tarapyndan ýerine ýetirilýän gözegçiligiň netijeliligi;
- içerki audit gullugynyň netijeliligi;
- özüňi alyp barmagyň kodeksiniň bolmagy we ýerine ýetirilmegi.

Ynsapsyz hereketleriň netijesinde düýpli ýoýulmalaryň töwekgelçiliklerini ýüze çykarmak we baha bermek. Auditiň halkara 315 belgili standartyna laýyklykda auditor maliýe hasabatlylygynyň derejesinde we amallaryň görnüşleri, hasaplar boýunça galyndylar we maglumatlary açmak babatynda başlangyçlaryň dere-

170.0 x 240.0 mm

jesinde ynsapsyz hereketleriň netijesinde düýpli ýoýulmalaryň töwekgelçiligini ýüze çykarmalydyr hem-de oňa baha bermelidir. Auditor ynsapsyz hereketleriň netijesinde düýpli ýoýulmalaryň töwekgelçiligini ýüze çykaranda we baha berende düşewüntleri (girdejileri) ykrar etmekde ynsapsyz hereketleriň töwekgelçilikleriniň bardygyna ýol bermeklige esaslanmak bilen, ol düşewüntleriň haýsy görnüşleriniň, düşewüntleri ykrar etmek boýunça amallaryň ýa-da başlangyçlaryň şeýle töwekgelçiliklere getirýändigine baha bermelidir. Ynsapsyz hereketleriň netijesinde düýpli ýoýulmalaryň bahalandyrylan töewekgelçiliklerini möçberi uly hökmünde degişli etmelidir we şeýle töwekgelçiliklere degişli bolan gözegçilik hereketlerini goşmak bilen, audit geçirilýän subýektiň içerki gözegçilik ulgamyna düşünmegi gazanmalydyr.

Ynsapsyz hereketleriň netijesinde düýpli ýoýulmalaryň bahalandyrylan töwekgelçiliklerine jogap hökmünde auditorçylyk iş yzygiderlikleri. Ýolbaşçylyk ynsapsyz hereketleri amala aşyrmak babatynda özboluşly mümkinçilige eýedir. Çünki olar içerki gözegçilik serişdelerini sowlup geçmek bilen, buhgalterçilik hasaba alnyşynyň maglumatlaryny üýtgedip we ynsapsyz maliýe hasabatlylygyny taýýarlap bilýär. Dürli subýektlerde içerki gözegçilik serişdelerini sowlup geçmek töwekgelçiliginiň derejesi birmeňzeş däldir. Bu töwekgelçilik ähli subýektlerde bardyr. Şunuň ýaly sowlup geçme usullaryny öňünden çak edip bolmaýandygy sebäpli, bu töwekgelçilik ynsapsyz hereketleriň netijesinde düýpli ýoýulmalaryň töwekgelçiligi bolup durýar. Şonuň üçin içerki gözegçilik serişdelerini sowlup geçmek töwekgelçiligi uly diýlip hasaplanýar.

Ýolbaşçylygyň bahalandyran içerki gözegçilik serişdelerini sowlup geçmek töwekgelçiligine bagly bolmazdan, auditor şu aşakdakylar üçin degişli auditorçylyk iş yzygiderliklerini işläp düzmelidir we ýerine ýetirmelidir, ýagny:

a) esasy registrlerdäki buhgalterçilik ýazgylarynyň we maliýe hasabatlylygy taýýarlananda ýerine ýetirilen gaýry düzedişleriň zerur häsiýetini barlamak. Şeýle barlaglar üçin auditorçylyk iş yzygiderlikleri işlenip taýýarlananda we ýerine ýetirilende auditor borçly:

– maliýe hasabatlylygyny taýýarlamak prosesine gatnaşýan şahslara buhgalterçilik ýazgylarynyň we gaýry düzedişleriň işlenilmegine degişli zerur däl ýa-da adaty däl hereketler hakynda soramalary ibermäge;

– hasabat döwrüniň ahyrynda ýerine ýetirilen buhgalterçilik ýazgylaryny we gaýry düzedişleri saýlap almaga;

– tutuş döwür üçin buhgalterçilik ýazgylaryny we gaýry düzedişleri barlamagyň zerurlygyna seretmäge;

b) ynamsyzlyk babatynda bahalandyryş ululyklaryny seljermek we ynamsyzlygy döredýän, eger şeýle ynamsyzlyga ýer bar bolsa, ynsapsyz hereketleriň netije-

sinde düýpli ýoýulmalaryň töwekgelçiligi hakynda şaýatlyk edýän ýagdaýlara baha bermek. Şeýle seljermeleri ýerine ýetirende auditor aşakdakylara borçly:

– maliýe hasabatlylygyna girizilen işlenip taýýarlanan bahalandyryş ululyklara degişlilikde ýolbaşçylygyň kabul eden kararlaryna we çözgütlerine baha bermäge;

– geçen ýylyň maliýe hasabatlylygynda şöhlelendirilen uly möçberli bahalandyryş ululyklaryna degişli ýolbaşçylygyň garaýyşlaryna we ýol bermelerine retrospektiw seljerme geçirmäge;

ç) subýektiň adaty işjeňliginiň çäginden daşyna çykýan ýa-da gaýry esaslara laýyklykda adaty däl bolan uly möçberli amallar boýunça, auditoryň subýekte we onuň daş-töweregine düşünmegini, şeýle hem auditiň dowamynda alnan gaýry maglumatlary hasaba almak bilen, auditor şol amallaryň täjirçilik oý-pikiri (ýa-da onuň ýokdugy) babatynda bu amallaryň maliýe hasabatlylygyny ynsapsyzlyk bilen düzmek ýa-da aktiwleriň bikanun eýelenmeginiň üstüni ýapmak maksady bilen ýerine ýetirilendigini göz öňünde tutulýandygyna baha bermelidir. Subýektiň adaty işjeňliginiň çäginden daşyna çykýan ýa-da gaýry esaslara laýyklykda adaty bolmadyk uly möçberli amallaryň alamatlaryna mysal hökmünde şu aşakdakylary görkezmek bolar, ýagny:

– bu amallar görnüşi boýunça çendenaşa çylşyrymlydyr (mysal üçin, amallara bir jebislendirilen topara degişli birnäçe subýektler ýa-da özara bagly bolmadyk birnäçe keseki şahslar gatnaşýar);

– ýolbaşçylyk şeýle amallaryň häsiýeti we hasaba alnyşynyň tertibi babatynda korporatiw dolandyryşa jogapkär şahslar bilen ara alyp maslahatlaşmalary geçirmedik, şeýle-de olar boýunça resminamalar ýeterlik däl;

– ýolbaşçylyk degişli amallaryň ykdysady manysyna garanyňda, olaryň hasaba alnyşynyň tertibine uly üns berýär;

– ýörite maksatly edaralary goşmak bilen, jebislendirmeklige degişli bolmadyk, bagly taraplaryň gatnaşmagynda geçirilen amallar zerur ýagdaýda seljerilmedik ýa-da korporatiw dolandyryşa jogapkär şahslar tarapyndan makullanylmadyk;

– amallara öň barabarlygy anyklanmadyk bagly taraplaryň ýa-da audit geçirilýän subýektiň kömegi bolmazdan amallary ýerine ýetirmek boýunça emläk, ýa-da maliýe mümkinçiligi bolmadyk taraplaryň gatnaşmaklary.

Auditorçylyk subutnamalaryna baha bermek. Audit tamamlanmazdan öň ýerine ýetirilýän analitik iş yzygiderlikleriniň audit geçirilýän subýekte düşünmegine umuman, maliýe hasabatlylygynyň laýyk gelýändigi hakynda çözgütleri emele getirmekde öň ynsapsyz hereketleriň netijesinde ykrar edilmedik düýpli ýoýulmalaryň töwekgelçiligini görkezýändigine auditor baha bermelidir.

Ýoýulmalar ýüze çykarylanda auditor şeýle ýoýulmalaryň ynsapsyz hereketleri görkezip biljekdigine seretmelidir. Eger degişli alamatlar bar bolsa, auditor şeýle ýoýulmalaryň auditiň beýleki jähetleri üçin täsirine seretmelidir. Eger auditor ynsap-

syz hereketleriň netijesi bolup biljek ýoýulmalary ýüze çykarsa we olara ýolbaşçylyk gatnaşan bolsa, ol ynsapsyz hereketleriň netijesinde düýpli ýoýulmalaryň töwekgelçiliklerine we olaryň bahalandyrylan töwekgelçilikleriň garşysyna ýerine ýetirilmeli auditorçylyk iş yzygiderlikleriniň häsiýetine, möhletine we göwrümine ýetirjek täsirine gaýtadan baha bermelidir. Şeýle hem auditor bar bolan ýagdaýlaryň ýa-da şertleriň işgärleriň, ýolbaşçylygyň ýa-da üçünji taraplaryň gatnaşmagynda mümkin bolan dildüwüşmelerini görkezýän soraglaryna seretmelidir.

Eger auditor ynsapsyz hereketleriň netijesinde maliýe hasabatlylygyny düýpli ýoýlan hökmünde tassyklasa, ýa-da şeýle ýoýulmanyň bardygy ýa-da ýokdugy barasynda ýeke-täk çözgüt çykaryp bilmese, ol audit üçin bahalandyryş ululyklar ýagdaýlaryň täsirine baha bermelidir. Auditor ynsapsyz hereketleriň netijesinde düýpli ýoýulmalaryň töwekgelçiligine ýeterlik derejede laýyk gelýän auditorçylyk iş yzygiderliklerini işläp düzmegiň mümkinçiliginiň ýokdugy barasynda çözgüt kabul edip biler. Şunuň ýaly ýagdaýlarda auditor tabşyrygy dowam etmek ähtimallygyna seretmelidir.

Auditoryň auditorçylyk tabşyrygyny ýerine ýetirmegi dowam edip bilmezlik ýagdaýy. Eger ynsapsyz hereketleriň esasynda ýoýulmalaryň ýa-da ynsapsyz hereketlere bolan şübhelenmeleriň netijesinde auditor tabşyrygy ýerine ýetirmegi dowam etmeklige ikirjiňleme döredýän aýratyn ýagdaýlara duçar gelse, ol şu aşakdakylara borçludyr, ýagny:

- şu ýagdaýlara ulanarlykly hünärmençilik we hukuk jogapkärçiligini, şol sanda auditi geçirmek üçin özüni bellän şahsa ýa-da şahslara, käbir ýagdaýlarda kadalaşdyryjy edaralara emele gelen ýagdaýlar barasynda habar bermek babatynda auditora bildirilýän talaplary kesgitlemeklige;
- eger kanun ygtyýar berýän bolsa, tabşyryk boýunça hyzmatlary ýerine ýetirmegi bes etmek mümkinçiligine seretmeklige.

Haçan-da, auditor tabşyrygy ýerine ýetirmekden boýun gaçyrsa, onda ol audit geçirilýän subýektiň ýolbaşçylygynyň degişli derejeleri we korporatiw dolandyryşa jogapkär şahslary bilen, tabşyrygy ýerine ýetirmegi dowam etmekden boýun gaçyrsa, onuň sebäplerini ara alyp maslahatlaşmalydyr, şeýle hem bu ýagdaýlar barasynda auditi geçirmek üçin auditory bellän şahsy ýa-da şahslary, käbir ýagdaýlarda kadalaşdyryjy edaralary habarly etmegi düzgünleşdirýän hünärmençilik, ýa-da hukuk talaplarynyň bardygyny kesgitlemelidir.

Ýazmaça arzalar. Auditor audit geçirilýän subýektiň ýolbaşçylygyndan we eger ýerlikli bolsa, korporatiw dolandyryşa jogapkär şahslardan şu aşakdakylar barasynda ýazmaça arzalary almalydyr, ýagny:

a) ynsapsyz hereketleriň öňüni almak we ýüze çykarmak üçin içerki gözegçilik ulgamyny işläp düzmek, ornaşdyrmak we goldamak babatynda olaryň öz jogapkärçiligini tassyklaýandygy;

b) ynsapsyz hereketleriň netijesinde maliýe hasabatlylygynyň düýpli ýoýulma mümkinçiliginiň bolup biljekdigi barasynda töwekgelçilige ýolbaşçylygyň baha bermesiniň degişli netijelerini olaryň auditora açyp görkezendigi;

ç) şu aşakdakylaryň gatnaşmagynda audit geçirilýän subýekte täsir edýän ynsapsyz hereketler ýa-da ynsapsyz hereketlere şübhelenmeler barasynda ähli mälim bolan ýagdaýlary olaryň auditora açyp görkezendigi, ýagny:

- ýolbaşçylygyň;
- içerki gözegçilik ulgamynyň çäklerinde wajyp wezipeleri ýerine ýetirýän işgärleriň;
- ynsapsyz hereketleri amala aşyran ýagdaýynda maliýe hasabatlylygyna düýpli täsir edip biljek gaýry şahslaryň;

d) işgärleriň, öňki işgärleriň, bilermenleriň, kadalaşdyryjy edaralaryň we gaýry şahslaryň habar beren audit geçirilýän subýektiň maliýe hasabatlylygyna täsir edýän ynsapsyz hereketler ýa-da ynsapsyz hereketlere şübhelenmeler barasynda mälim bolan islendik arzalary olaryň auditora açyp görkezendigi.

Ýolbaşçylygy we korporatiw dolandyryşa jogapkär şahslary habarly etmek. Eger auditor ynsapsyz hereketleri ýüze çykarsa ýa-da ynsapsyz hereketleriň bardygyny görkezýän maglumatlary alsa, ol ýolbaşçylygyň degişli derejesini öz wagtynda habarly etmelidir, bahalandyryş ululyklar öz gezeginde düýpli däl diýlip ykrar edilen soraglara hem degişlidir (mysal üçin, uly bolmadyk biderek harçlama). Ýolbaşçylygyň degişli derejesini kesgitlemek hünärmençilik garaýyşlarynyň soragydyr we birnäçe ýagdaýlara (dil düwüşmek ähtimallygy, şübhelendirýän ynsapsyz hereketleriň häsiýeti we gerimi) baglydyr. Adatça, subýektiň ýolbaşçylygynyň degişli derejesi hökmünde pesinden ynsapsyz hereketleri edendigi şübhe döredýän şahsyň derejesinden bir dereje ýokary derejeli ýolbaşçy hasaplanýar.

Eger auditor ynsapsyz hereketleriň ýagdaýyna ýolbaşçylygyň, içerki gözegçilik ulgamynda möhüm wezipeleri ýerine ýetirýän işgärleriň dahylynyň bardygyny ýüze çykarsa we şol şahslaryň ynsapsyz hereketleri maliýe hasabatlylygyna düýpli täsir edýän bolsa, ol bahalandyryş ululyklar barada öz wagtynda korporatiw dolandyryşa jogapkär şahslara dil üsti bilen ýa-da ýazmaça görnüşinde habar bermelidir. Auditor auditi tamamlamak üçin korporatiw dolandyryşa jogapkär şahslar bilen auditorçylyk iş yzygiderlikleriniň häsiýeti, ýerine ýetirmegiň möhleti we göwrümi barasynda maslahatlaşmalydyr. Şeýle hem auditor ynsapsyz hereketler bilen baglanyşykly islendik beýleki soraglar boýunça korporatiw dolandyryşa jogapkär şahslar bilen pikir alyşmalydyr, mysal üçin:

- ynsapsyz hereketleriň öňüni almak we ýüze çykarmak üçin kesgitlenen gözegçilik serişdelerine audit geçirilýän subýektiň ýolbaşçylygynyň ýerine ýetirýän bahalandyrmasynyň häsiýeti, göwrümi we yzygiderlilik möhleti, şeýle hem maliýe hasabatlylygynyň düýpli ýoýulmalarynyň töwekgelçiligi;

170.0 x 240.0 mm

- ýüze çykarylan içerki gözegçilik ulgamynyň düýpli ýetmezçiliklerine ýa-da ynsapsyz hereketleriň ýagdaýlaryna zerur derejede täsir etmek babatynda ýolbaşçylygyň ukypsyzlygy;
- audit geçirilýän subýektiň ýolbaşçylygynyň başarjaňlygy we dogruçyllygy bilen baglanyşykly soraglary goşmak bilen, subýektiň gözegçilik gurşawyna auditoryň baha bermegi;
- ynsapsyz maliýe hasabatlylygynyň berilmegini görkezip biljek ýolbaşçylygyň ýerine ýetiren hereketleri, mysal üçin, subýektiň işiniň netijelerine we peýdalylygyna düşünmeklige täsir etmek arkaly maliýe hasabatlylygyndan peýdalanyjylary nädogry pikir etmeklige getirmek babatynda ýolbaşçylygyň girdejileri üýtgetmek bilen baglanyşykly synanyşyk etmegine şaýatlyk edýän belli bir hasaba alyş syýasatyny seçip almak we ulanmak;
- audit geçirilýän subýektiň adaty işjeňliginiň çäginden daşyna çykýan amallaryň barabarlygy we doly makullananlygy bilen baglanyşykly soraglar.

Eger auditor ýolbaşçylygyň we korporatiw dolandyryşa jogapkär şahslaryň dogruçyllygyna we akýürekliligine şübhelenýän bolsa, oňa geljekki zerur hereketleri kesgitlemek üçin hukuk maslahatlaryny almaklyk ýerlikli hasaplanýar.

Kadalaşdyryjy we hukuk goraýjy edaralary habarly etmek. Auditor ynsapsyz hereketleri ýüze çykarsa ýa-da onda bu ýagdaýyň bardygyna şübhe dörese, ol şeýle hereketler ýa-da şübhelenmeler barada üçünji taraplary habarly etmek boýunça özüniň borçludygyny kesgitlemelidir. Müşderiniň maglumatlarynyň ýaşyrynlygyny berjaý etmek boýunça auditoryň hünärmençilik borjy üçünji taraplary habarly etmekde ony saklap biler. Ýöne auditoryň hukuk borçlary ýurtlara baglylykda üýtgeýär we käbir halatlarda kanunçylygyň, kadalaşdyryjy hukuk namalarynyň talaplary ýa-da kazyýetiň çözgüdi bilen, auditor maglumatlaryň ýaşyrynlygyny berjaý etmek borjundan boşadylýar. Mysal üçin, käbir ýurtlarda maliýe edarasynyň auditory kanunçylyk tertipde ýüze çykarylan ynsapsyz hereket barasynda gözegçilik edarasyny habarly etmeklige borçly edilýär. Beýleki ýurtlarda audit geçirilýän subýektiň ýolbaşçylygy we korporatiw dolandyryşa jogapkär şahslary ynsapsyz hereketleri düzetmek boýunça zerur işleri geçirip bilmese, auditor ygtyýarly edaralara habar bermäge borçly edilýär.

Resminamalaşdyrmak. Auditiň halkara 230 belgili we 315 belgili standartlarynyň talaplaryna görä auditor auditorçylyk resminamalaryna özüniň audit geçirilýän subýekte we onuň daş-töweregine düşünýändiginiň, düýpli ýoýulmalaryň töwekgelçiliklerine baha bermegiň şu aşakdaky jähetlerini girizmelidir, ýagny:

- ynsapsyz hereketleriň netijesinde düýpli ýoýulmalaryň töwekgelçiligine audit geçirilýän subýektiň maliýe hasabatlylygynyň sezewar bolmagyna degişlilikde auditorçylyk toparynyň agzalarynyň arasyndaky maslahatlaşmalaryň dowamynda işlenip düzülen ähmiýetli çözgütleri;

- maliýe hasabatlylygynyň derejesinde we başlangyçlaryň derejesinde ynsapsyz hereketleriň netijesinde ýüze çykarylan we bahalandyrylan düýpli ýoýulmalaryň töwekgelçiliklerini.

Auditiň halkara 330 belgili standartynyň talaplaryna laýyklykda bahalandyrylan düýpli ýoýulmalaryň töwekgelçiliklerine jogap hökmünde auditorçylyk resminamalaryna iş yzygiderlikleri boýunça şu aşakdakylary goşmalydyr, ýagny:

- maliýe hasabatlylygynyň derejesinde ynsapsyz hereketleriň netijesinde düýpli ýoýulmalaryň töwekgelçilikleriniň bahalandyrmalary bilen baglanyşykly umumy häsiýetli auditorçylyk iş yzygiderliklerini, şeýle hem auditorçylyk iş yzygiderlikleriniň häsiýetlerini, möhletlerini we göwrümini, şeýle-de başlangyçlaryň derejesinde ynsapsyz hereketleriň netijesinde düýpli ýoýulmalaryň töwekgelçilikleriniň bahalandyrmalary bilen şol auditorçylyk iş yzygiderlikleriniň baglanyşygyny;
- ýolbaşçylygyň gözegçilik serişdelerini sowlup geçmek töwekgelçiligini peseltmeklige gönükdirilen degişli iş yzygiderliklerini goşmak bilen, auditorçylyk iş yzygiderlikleriniň degişli netijelerini.

Auditor ýolbaşçylygyň, korporatiw dolandyryşa jogapkär şahslaryň, kadalaşdyryjy edaralaryň we gaýry şahslaryň üns merkezine ynsapsyz hereketler barasynda ýetirilen maglumatlary auditorçylyk resminamalaryna girizmelidir. Eger auditor tabşyrygyň şertlerine laýyk gelmeýän girdejileri ykrar etmek bilen baglanyşykly ynsapsyz hereketleriň netijesinde düýpli ýoýulmalaryň töwekgelçiligini gümän edýän bolsa, ol bu ýagdaýlary resminamalaýyn esaslandyrmalydyr. Bu soraglary resminamalaşdyrmagyň göwrümi auditoryň hünärmençilik garaýşyna degişlidir.

4.6. Maliýe hasabatlylygynyň auditiniň dowamynda kanunlara we kadalaşdyryjy namalara seretmek

Maliýe hasabatlylygynyň auditi geçirilende auditor Auditiň halkara 250 belgili «Maliýe hasabatlylygynyň auditiniň dowamynda kanunlara we kadalaşdyryjy namalara seretmek» standartynyň talaplaryny ýerine ýetirmelidir. Bu standart belli bir kanunlaryň ýa-da kadalaşdyryjy namalaryň berjaý edilişi hakynda barlagy geçirmek we aýratyn netijenamany emele getirmek boýunça auditoryň öňünde goýulýan anyk maksadyň çäklerinde ynamlylygy üpjün etmegiň tabşyryklary babatynda ulanylmaýar.

Maliýe hasabatlylygyna täsir edişi boýunça kanunlar we kadalaşdyryjy namalar düýpli tapawutlanýar. Audit geçirilýän subýekte degişlilikde ulanylýan kanunlar we kadalaşdyryjy namalar öz gezeginde kadalaşdyrjy-hukuk binýadyny düzýär. Käbir kanunlaryň ýa-da kadalaşdyryjy namalaryň düzgünleri maliýe hasabatlylygyna göni täsir edýär we olar subýektiň maliýe hasabatlylygyndaky san görkezijilerini açyp görkezmeli maglumatlary kesgitleýär. Beýleki kanunlar ýa-da kadalaşdyryjy namalar ýolbaşçylyk tarapyndan berjaý edilmelidir ýa-da olar audit geçirilýän

subýektiň işjeňligini giňeltmeklige ygtyýar berýän düzgünleri belleýär. Ýöne şunuň ýaly hukuk resminamalary audit geçirilýän subýektiň maliýe hasabatlylygyna göni täsir etmeýär.

Käbir subýektler öz işjeňligini hukuk namalarynyň berk kadalaşdyrýan pudaklarynda amala aşyrýarlar. Mysal üçin, bank edaralary we himiýa kärhanalary. Beýleki subýektleriň işjeňliginiň umuman amaly jähetlerine degişli kanunlaryň we kadalaşdyryjy namalaryň toplumy ulanylýar. Mysal üçin, zähmeti we saglygy goramaga, şeýle hem işe ýerleşmekde deň hukuklaryň üpjün edilmegine degişli kanunlar we kadalaşdyryjy namalar.

Kanunlary we kadalaşdyryjy namalary berjaý etmezlik subýekt üçin jerimelere, kazyýet seljermelerine ýa-da gaýry ýagdaýlara getirip biler. Olar bolsa maliýe hasabatlylygyna özüniň düýpli täsirini ýetirýär.

Auditiň halkara 250 belgili standartynda «berjaý etmezlik» adalgasynyň manysy açylyp görkezilýär. *Berjaý etmezlik* – hereket edýän kanunlara we kadalaşdyryjy namalara garşy gelýän öz üstüne kabul etmek ýa-da maglumatlary goýbermek (hasaba almazlyk) bilen baglanyşykly subýektiň hem bilkastlaýyn, hemem bilkastlaýyn däl hereketleridir. Şeýle hereketlere audit geçirilýän subýektiň ýa-da onuň adyndan, ýa onuň bähbitleri üçin ýolbaşçylygyň, korporatiw dolandyryşa jogapkär şahslaryň, işgärleriň amala aşyran amallary degişlidir. Audit geçirilýän subýektiň işine dahyly bolmadyk, ýolbaşçylygyň, korporatiw dolandyryşa jogapkär şahslaryň ýa-da işgärleriň şahsy düzgün bozmalary, subýektiň kanunlaryň we kadalaşdyryjy namalaryň talaplaryny berjaý etmezligi hökmünde seredilmeýär.

Korporatiw dolandyryşa jogapkär şahslaryň gözegçilik astynda ýolbaşçylygyň jogapkärçiligi audit geçirilýän subýektiň işjeňliginiň maliýe hasabatlylygyň san görkezijilerini we maglamatlaryny açmagy kesgitleýän kanunlaryň we kadalaşdyryjy namalaryň düzgünlerini berjaý etmegi goşmak bilen, kanunlaryň we kadalaşdyryjy namalaryň düzgünlerine laýyklykda amala aşyrylmagyny üpjün etmekden ybarat.

Audit geçirilýän subýekt kanunlaryň we kadalaşdyryjy namalaryň berjaý edilmezliginiň öňüni almaga we ýüze çykarmaga ýardam bermek üçin şu aşakdaky syýasatyň we iş yzygiderlikleriniň görnüşlerini ulanyp biler, ýagny:

- kanunlaryň talaplarynyň we şol talaplaryň berjaý edilişiniň zerurlygyny hasaba almak bilen, işlenip taýýarlanan amaly iş yzygiderlikleriniň üpjün edilişiniň monitoringi;
- zerur içerki gözegçilik ulgamynyň döredilmegi we hereket etmeginiň üpjün edilmegi;
- özüňi alyp barma kodeksiniň işlenip düzülmegi, ýaýradylmagy we berjaý edilmegi;
- işgärleriň gaýtadan taýýarlanylmagynyň zerur derejesiniň we olaryň özüňi alyp barma kodeksine düşünmeklerini gazanmaly;
- özüňi alyp barma kodeksiniň berjaý edilişiniň monitoringi we ony berjaý etmeýän işgärlere görülýän zerur temmi çäreleriniň ulanylyşy;

170.0 x 240.0 mm

- kanunlaryň talaplarynyň monitoringini geçirmekde kömek etmekleri üçin hukukçylaryň çekilmegi;
- anyk pudakda işjeňlik amala aşyrylanda subýektleriň berjaý etmeli kanunlaryň we kadalaşdyryjy namalaryň sanawynyň, şeýle hem arza-şikaýatlaryň hasabynyň ýöredilmegi.

Iri kärhanalarda bu syýasatyň we iş yzygiderlikleriniň üsti şu aşakdaky gulluklara degişli borçlaryň geçirilmegi bilen doldurylyp bilner, ýagny:

■ içerki audit gullugyna;
■ audit boýunça komitete;
■ kanunlaryň we kadalaşdyryjy namalarynyň berjaý edilişini üpjün edýän gulluga.

Auditiň halkara 250 belgili standartynyň talaplary kanunlary we kadalaşdyryjy namalary berjaý etmezligiň netijesinde maliýe hasabatlylygynyň düýpli ýoýulmalaryny ýüze çykarmakda auditora kömek bermäge gönükdirilendir. Ýöne auditor şeýle berjaý etmezligiň öňüni almak babatynda jogapkärçilik çekmeýär hem-de ol kanunlary we kadalaşdyryjy namalary berjaý etmezligiň ähli ýagdaýlaryny ýüze çakarar diýip garaşylmaýar.

Auditor hem ynsapsyz hereketleriň, hemem ýalňyşlyklaryň netijelerinde maliýe hasabatlylygy özünde düýpli ýoýulmalary saklamaýandygy babatynda oýlanyşykly ynamy üpjün etmek üçin jogapkärdir. Maliýe hasabatlylygynyň auditi geçirilende auditor ulanylýan kadalaşdyryjy-hukuk binýady hasaba alýar. Auditiň zerur derejede meýilnamalaşdyrylandygyna we Auditiň halkara standartlaryna laýyklykda ýerine ýetirilendigine garamazdan, audite aýrylmaz çäklendirmeleriň mahsus bolmagy sebäpli, maliýe hasabatlylygynyň käbir düýpli ýoýulmalaryny ýüze çykarmak başartmaz diýen gutulgysyz töwekgelçiligiň bolmagyna ýol berilýär. Kanunlaryň we kadalaşdyryjy namalaryň jähetinde şeýle aýrylmaz çäklendirmeleriň auditoryň düýpli ýoýulmalary ýüze çykarmak ukybyna edýän mümkin bolan täsiri şu aşakdaky sebäplere görä güýçlenýär, ýagny:

► maliýe hasabatlylygyna, adatça, täsir etmeýän we maliýe hasabatlylygyna degişli audit geçirilýän subýektiň maglumat ulgamlarynyň bellige almaýan, şol subýektiň işewürliginiň, umuman, amaly jähetlerine degişli kanunlaryň we kadalaşdyryjy namalaryň toplumynyň bar bolmagyna;

► kanunlaryň we kadalaşdyryjy namalaryň berjaý edilmezligi dil düwüşmek, galplaşdyrmak, amallary hasaba almakda maglumatlary bilkastlaýyn goýbermek, ýolbaşçylyk tarapyndan gözegçilik serişdelerinden sowlup geçmek ýa-da auditora bilkastlaýyn ýalan maglumatlary bermek ýaly berjaý etmezligiň ýagdaýlaryň üstüni ýapmaklyga gönükdirilen hereketleriň bolup biljek sebäplerine;

► kazyýet edaralarynyň ygtyýarlyklaryna girýän hukuk nukdaýnazaryndan ol ýa-da beýleki hereketleriň kanuny bozulma getirýändiginiň kesgitlenilmegine.

Auditiň halkara 250 belgili standarty kanunlaryň we kadalaşdyryjy namalaryň iki derejesiniň berjaý edilýandigi babatynda auditoryň borjuny şeýle ýagdaýda tapawutlandyrýar, ýagny:

- kanunlaryň we kadalaşdyryjy namalaryň düzgünleri, adatça, olar maliýe hasabatlylygynyň düýpli görkezijileriniň we maglumatlary açmagyň kesgitlenilişine göni täsir edýär;
- gaýry kanunlar we kadalaşdyryjy namalar, adatça, olar maliýe hasabatlylygynyň düýpli görkezijileriniň we maglumatlary açmagyň kesgitlenilişine göni täsir etmeýär, ýöne olaryň berjaý edilmegi audit geçirilýän subýektiň işini dowam etmeklige ukyplydygyna, işewürliginiň amaly jähetlerine gatnaşygy ýa-da düýpli jerime çärelerinden gutulmak boýunça möhüm hasaplanýar (mysal üçin, ygtyýarlandyrmagyň şertleriniň berjaý edilmegi, tölege ukyplylygy goldamak boýunça kadalaşdyryjy edaralaryň talaplarynyň berjaý edilmegi, daşky gurşawy goramak boýunça kadalaşdyryjy namalaryň berjaý edilmegi).

Şu aşakdakylar auditoryň maksatlary bolup durýar, ýagny:

* maliýe hasabatlylygynyň düýpli görkezijileriniň we maglumatlary açmagyň kesgitlenilişine göni täsir edýän degişli kanunlaryň we kadalaşdyryjy namalaryň düzgünleriniň berjaý edilişi barasynda ýeterlik we zerur auditorçylyk subutnamalary almak;
* maliýe hasabatlylygyna düýpli täsir edip biljek gaýry kanunlary we kadalaşdyryjy namalary berjaý etmezlik ýagdaýlaryny ýüze çykarmaklyga gönükdirilen anyk auditorçylyk iş yzygiderliklerini ýerine ýetirmek;
* auditiň dowamynda ýüze çykarylan kanunlary we kadalaşdyryjy namalary berjaý etmezlige ýa-da berjaý etmezlik babatynda şübhelenmä zerur derejede täsir etmek.

Şu maksatlara ýetmek üçin auditor indiki talaplary ýerine ýetirmelidir, ýagny:

a) audit geçirilýän subýektiň kanunlary we kadalaşdyryjy namalary berjaý edişine auditoryň seretmegi;

b) kanunlaryň we kadalaşdyryjy namalarynyň düzgünleriniň berjaý edilmezliginiň ýüze çykarylan ýa-da berjaý edilmezligine şübhelenme döreden ýagdaýlarynda zerur iş yzygiderliklerini ýerine ýetirmegi;

ç) kanunlaryň we kadalaşdyryjy namalarynyň düzgünleriniň berjaý edilmezliginiň ýüze çykarylandygy ýa-da berjaý edilmezligine şübhelenme döredendigi barasynda habar bermegi;

d) ýüze çykarylan berjaý etmezlikleri auditorçylyk resminamalarynda şöhlelendirmegi.

Kanunlaryň we kadalaşdyryjy namalarynyň berjaý edilişine auditoryň seretmegi. Auditiň halkara 315 belgili standartyna laýyklykda audit geçiriljek subýekti we onuň daş-töweregini öwrenmek prosesiniň dowamynda auditor şu aşakdaky umumy düşünjeleri almalydyr, ýagny:

- subýekte we onuň işjeňligi amala aşyrylýan pudagyna ýa-da ykdysadyýetiň sektoryna degişlilikde ulanylýan kadalaşdyryjy-hukuk binýady barasynda;

170.0 x 240.0 mm

- subýektiň bu kadalaşdyryjy-hukuk namalarynyň talaplaryny nähili berjaý edýändigi barasynda.

Auditor maliýe hasabatlylygynyň möhüm görkezijileriniň we açyp görkezilmeli maglumatlarynyň kesgitlenilişine göni täsir edýän kanunlaryň we kadalaşdyryjy namalarynyň düzgünleriniň berjaý edilişi babatynda ýeterlik we zerur auditorçylyk subutnamalaryny almalydyr. Şeýle hem auditor maliýe hasabatlylygyna düýpli täsir edýän gaýry kanunlaryň we kadalaşdyryjy namalarynyň berjaý edilmezliginiň ýagdaýlaryny ýüze çykarmaga gönükdirilen şu aşakdaky auditorçylyk iş yzygiderliklerini ýerine ýetirmelidir, ýagny:

- ýolbaşçylygyň we eger ýerlikli bolsa, korporatiw dolandyryşa jogapkär şahslaryň salgysyna audit geçirilýän subýektiň kanunlary we kadalaşdyryjy namalaryny berjaý edýändigine degişlilikde soramalary ýollamagy;
- degişli ygtyýarlandyryjy we kadalaşdyryjy edaralar bilen hat alyşmalary, eger olar bar bolsa, öwrenmegi.

Auditiň dowamynda auditor ýerine ýetirilýän beýleki auditorçylyk iş yzygiderlikleri hem kanunlaryň we kadalaşdyryjy namalarynyň ýüze çykarýan ýa-da mümkin bolan berjaý edilmezliginiň ýagdaýlaryny görkezip biljekdigi barasynda ýatlamalydyr. Şeýle auditorçylyk iş yzygiderliklerine şu aşakdakylary degişli etmek bolar, ýagny:

- mejlisleriň teswirnamalaryny öwrenmegi;
- kazyýet seljermelerine, kazyýet talaplaryna ýa-da bahalandyryş ululyklaryna degişlilikde audit geçirilýän subýektiň ýolbaşçylygyna we içerki ýa-da daşarky hukukçylaryna soramalary ibermegi;
- amallaryň görnüşlerine, hasaplar boýunça galyndylara ýa-da maglumatlary açmagyň jikme-jikligine degişlilikde mazmuny boýunça baglag (test) geçirmegi.

Auditor ýolbaşçylykdan we eger ýerlikli bolsa, korporatiw dolandyryşa jogapkär şahslardan maliýe hasabatlylygyna täsir edýän kanunlaryň we kadalaşdyryjy namalarynyň düzgünleriniň berjaý etmezliginiň ýa-da berjaý etmezligi şübhelendirýän olara mälim bolan ýagdaýlary auditora açyp görkezilendigi barasynda soramalydyr. Ýazmaça arzalar maliýe hasabatlylygyna düýpli täsir edip biljek kanunlaryň we kadalaşdyryjy namalarynyň düzgünleriniň ýüze çykarylan ýa-da mümkin bolan berjaý edilmezligi hakynda ýolbaşçylygyň habarlydygy barasynda zerur auditorçylyk subutnamalaryny üpjün edýär. Ýöne ýazmaça arzalaryň özi ýeterlik we zerur auditorçylyk subutnamalaryny üpjün etmeýär hem-de auditoryň ýygnamaly gaýry auditorçylyk subutnamalarynyň häsiýetine we göwrümine täsir etmeýär.

Kanunlaryň we kadalaşdyryjy namalaryň düzgünleriniň berjaý edilmezliginiň ýüze çykarylan ýa-da berjaý edilmezligine şübhelenme döreden ýagdaýlarynda zerur iş yzygiderliklerini ýerine ýetirmek. Eger auditora kanunlaryň we kadalaşdyryjy namalarynyň düzgünleriniň berjaý edilmezligi ýa-da berjaý edilmezligine bolan şübhelenmeler hakynda maglumatlar mälim bolsa, ol şu aşakdakylary almalydyr, ýagny:

ⵋ şeýle berjaý etmezligiň we olaryň bolup geçen ýagdaýlarynyň häsiýetine düşünmegi;

ⵋ şeýle berjaý etmezligiň maliýe hasabatlylygyna mümkin bolan täsirine baha bermek üçin goşmaça maglumatlary.

Eger auditora şu ýagdaýlaryň bardygy mälim bolsa ýa-da ol olar baradaky maglumatlary alsa, bu kanunlaryň we kadalaşdyryjy namalarynyň berjaý edilmezliginiň alamatlary hökmünde çykyş edip biler, ýagny:

* Hökümet we kadalaşdyryjy edaralaryň geçiren barlaglary ýa-da jerimeleriň we puşmana tölegleriň tölenmegi;
* belli bir hyzmatlar üçin tölegler ýa-da maslahatçylara, bagly taraplara, işgärlere ýa-da döwlet gullukçylaryna karzlar;
* adaty kärhanalaryň ýa-da onuň pudagyndaky we hakyky kabul edilen hyzmatlar üçin tölegler bilen deňeşdirilende çendenaşa bolan söwdalar boýunça komission tölegler ýa-da araçyllyk höweslendirmeleri;
* bazar bahadan ep-esli ýokary ýa-da pes satyn almalar boýunça nyrhlar;
* adaty däl nagt tölegler, görkezijiniň pulhana (kassa) çegi görnüşindäki tölegleri bilen ýa-da hasaplara bank geçirmeleri görnüşindäki satyn almalar;
* uly möçberdäki salgyt ýeňillikleri bolan offşolarda bellige alnan kärhanalar bilen adaty däl amallar;
* harytlaryň ýa-da hyzmatlaryň kabul edilen ýurtlaryna degişli bolmadyk tölegi alyjylara şol gymmatlyklar üçin geçirilen tölegler;
* daşary ýurt pulundaky gözegçilik boýunça zerur resminamalary bolmazdan geçirilen tölegler;
* ýa gurluşynyň aýratynlygy, ýa göz öňünde tutulmadyk sebäpler boýunça soňky barlagy geçirmek mümkinçiligini üpjün etmeýän maglumat ulgamlarynyň bolmagy;
* gadagan edilen amallar ýa-da hasaba alnyşda nädogry şöhlelendirilen amallar;
* metbugatdaky ters teswirlemeler.

Kanunlaryň we kadalaşdyryjy namalarynyň berjaý edilmezligi babatynda auditorda şübhe dörese, ol bu soragy ýolbaşçylyk we eger ýerlikli bolsa korporatiw dolandyryşa jogapkär şahslar bilen ara alyp maslahatlaşmalydyr. Ýolbaşçylyk we korporatiw dolandyryşa jogapkär şahslar audit geçirilýän subýekt tarapyndan kanunlaryň we kadalaşdyryjy namalaryň berjaý edilişini tassyklaýan ýagdaý babatynda ýeterlik maglumatlary bermegi üpjün etmeseler, auditor özünde dörän şübhelenmäniň maliýe hasabatlylygyna ýetirýän täsirini düýpli hasap edip biler. Şeýle ýagdaýda ol hukuk maslahat kömegini almagyň maksada laýyklygy hakyndaky soraga seretmelidir.

Eger kanunlaryň we kadalaşdyryjy namalaryň berjaý edilmezliginiň şübhelenmeleri barasynda ýeterlik maglumatlary almak mümkin däl bolsa, auditor zerur auditorçylyk subutnamalarynyň ýetmezçiliginiň auditoryň pikirine ýetirip biljek hakyky täsirine baha bermelidir. Auditor kanunlaryň we kadalaşdyryjy

namalaryň berjaý edilmezliginiň töwekgelçiligiň auditorçylyk bahalandyrmasyny we ýazmaça arzalaryň ygtybarlylygyny, kabul edilýän zerur çäreleri goşmak bilen, auditiň gaýry jähetleriniň gatnaşygyna edýän netijelerine baha bermelidir.

Kanunlaryň we kadalaşdyryjy namalarynyň düzgünleriniň berjaý edilmezliginiň ýüze çykarylandygy ýa-da berjaý edilmezligine şübhelenme döredendigi barasynda habar bermek. Korporatiw dolandyryşa jogapkär şahslaryň ählisiniň audit geçirilýän subýekti dolandyrmaga gatnaşýan ýagdaýlaryndan başgasynda, Auditiň halkara 260 belgili «Korporatiw dolandyryşa jogapkär şahslar bilen özara maglumat baglanyşygy» (gaýtadan seredilen) standartyna laýyklykda, auditor ýüze çykarylan ýa-da şübhe döredýän berjaý edilmezlige degişli soraglar boýunça auditiň dowamynda özüne mälim bolan kanunlaryň we kadalaşdyryjy namalaryň berjaý edilmezligi bilen baglanyşykly ýagdaýlar barasyndaky maglumatlary korporatiw dolandyryşa jogapkär şahslaryň dykgatyna ýetirmelidir. Bu ähmiýeti pes häsiýetli ýagdaýlara degişli däldir.

Eger, auditoryň pikiri boýunça, ýokarda beýan edilen berjaý etmezlik bilkastlaýyn we düýpli diýlip hasap edilse, ol ilkinji mümkinçilikden peýdalanyp, bu ýagdaý barada korporatiw dolandyryşa jogapkär şahslary habardar etmelidir. Auditor berjaý etmezlige ýolbaşçylygyň agzalarynyň ýa-da korporatiw dolandyryşa jogapkär şahslaryň gatnaşandygyna gümän etse, ol bu barada audit geçirilýän subýektiň korporatiw dolandyryş ulgamynyň indiki derejesiniň (eger şeýle dereje bar bolsa, mysal üçin, audit boýunça komitetiniň ýa-da gözegçilik geňeşiniň) wezipeli şahslaryna habar bermelidir. Eger korporatiw basgançagyň has ýokarky derejesi ýok bolsa, ýa-da auditor özüniň beren habary boýunça hiç bir çäre kabul edilmez diýip hasap etse, ýa-da onuň kime ýüz tutmalydygyna ynamy bolmasa, auditor hukuk maslahat kömegini almagyň maksada laýykdygy barasyndaky meselä seretmelidir.

Kanunlary we kadalaşdyryjy namalaryny berjaý etmezlik maliýe hasabatlylygyna düýpli täsir edýän bolsa, auditor Auditiň halkara 705 belgili «Auditorçylyk netijenamasyndaky modifisirlenen pikir» (gaýtadan seredilen) standartyna laýyklykda maliýe hasabatlylygy hakynda bellikler bilen pikiri ýa-da oňyn däl pikiri beýan etmelidir. Ýolbaşçylyk ýa-da korporatiw dolandyryşa jogapkär şahslar auditora maliýe hasabatlylygy üçin düýpli bolup biljek kanunlaryň we kadalaşdyryjy namalarynyň berjaý edilmezliginiň ýagdaýlaryna baha bermek maksady bilen, ýeterlik we zerur auditorçylyk subutnamalaryny almakda päsgelçilik döretseler, ol Auditiň halkara 705 belgili standartyna laýyklykda auditiň göwrüminiň çäklendirilendigine esaslanyp, maliýe hasabatlylygy hakynda bellikler bilen pikiri beýan etmelidir ýa-da pikiri beýan etmekden ýüz öwürmelidir.

Auditor ýolbaşçylygyň ýa-da korporatiw dolandyryşa jogapkär şahslaryň hereketleriniň sebäpleri boýunça däl-de, ýagdaýlardan gelip çykýan çäklendirmelere görä, kanunlaryň we kadalaşdyryjy namalaryň berjaý edilmezliginiň bolandygyny kesgitläp bilmese, ol Auditiň halkara 705 belgili standartyna laýyk-

lykda şol ýagdaýlaryň auditoryň pikirine edýän täsirine baha bermelidir. Auditor kanunlaryň we kadalaşdyryjy namalaryň berjaý edilmezligini ýüze çykarsa ýa-da şübhelense, ol bu barada audit geçirilýän subýekte gatnaşygy boýunça üçünji taraplara (kadalaşdyryjy we hukuk goraýjy edaralara) habar bermek bilen baglanyşykly özüniň borjuny kesgitlemelidir.

Resminamalaşdyrmak. Auditor kanunlaryň we kadalaşdyryjy namalaryň ýüze çykarylan ýa-da mümkin bolan berjaý edilmezligini, şeýle hem ýolbaşçylyk we eger ýerlikli bolsa, korporatiw dolandyryşa jogapkär şahslar, audit geçirilýän subýekte gatnaşygy boýunça daşarky şahslar bilen degişli netijeleri ara alyp maslahatlaşmalary auditorçylyk resminamalaryna goşmalydyr. Bu resminamalar şu aşakdakylary öz içine alyp biler, ýagny:

- resminamalaryň göçürme nusgalaryny ýa-da tassyklaýjy beýleki maglumatlary;
- ýolbaşçylyk, korporatiw dolandyryşa jogapkär şahslar ýa-da daşarky şahslar bilen geçirilen ara alyp maslahatlaşmalaryň teswirnamalaryny.

Özbaşdak taýýarlanmak üçin soraglar

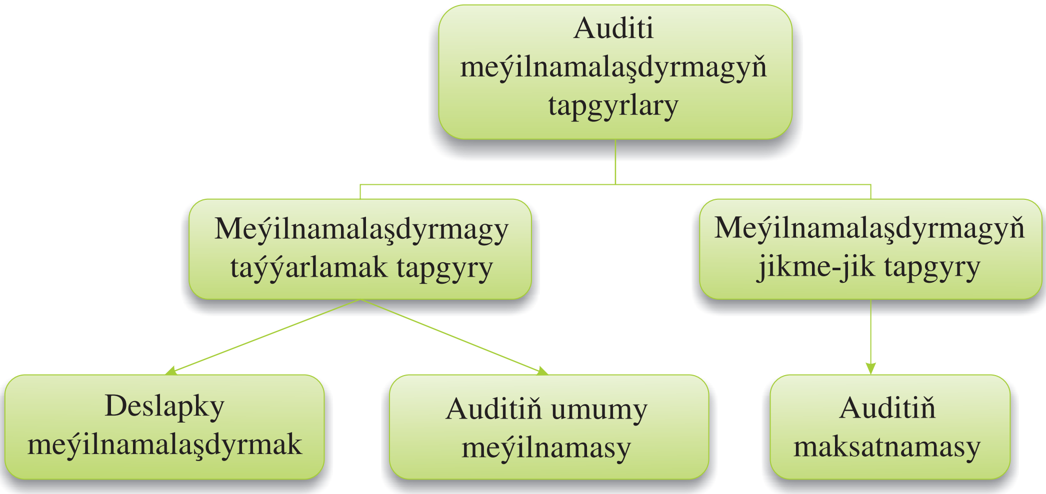
1. Maliýe hasabatlylygynyň auditiniň maksady nämeden ybarat?
2. «Maliýe hasabatlylygyny taýýarlamagyň ulanyp boljak konsepsiýasy» adalgalarynyň manysy nämeden ybarat?
3. Maliýe hasabatlylygyny taýýarlamagyň konsepsiýasynyň haýsy görnüşleri tapawutlandyrylýar?
4. Maliýe hasabatlylygynyň auditi geçirilende auditoryň berjaý etmeli hünärmençilik edebiniň haýsy ýörelgeleri bar?
5. Auditiň halkara standartlaryna laýyklykda auditiň geçirilmeginiň ylalaşylýandygy hakynda ylalaşyk-hatyny taýýarlamagyň zerurlygy nähili?
6. Auditiň halkara standartlaryna laýyklykda ylalaşyk-hatynda haýsy maglumatlaryň görkezilmegi maslahat berilýär?
7. Baş kärhananyň düzüm bölekleri barlananda ylalaşyk-hatyny taýýarlamak babatynda auditoryň kabul etjek çözgüdine haýsy ýagdaýlar täsir edýär?
8. Hemişelik müşderiniň auditi geçirilende haýsy şertlerde täze ylalaşyk-hatynyň taýýarlanmagy ýa-da oňa üýtgetmeleriň girizilmegi zerur?
9. Auditi geçirmegiň şertlerini ylalaşmagyň esasy elementleri haýsylar?
10. Auditde hile gözegçilik etmegiň iş yzygiderlikleri haýsy ugurlary öz içine alýar?
11. Auditorçylyk tabşyrygynyň hilini barlamagyň maksady nämeden ybarat?
12. Auditorçylyk pikiri emele getirmekde «oýlanyşykly ynamlylyk» düşünjesi nämäni aňladýar?
13. Auditde resminamalaşdyrmak düşünjesi, onuň mazmuny we auditorçylyk subutnamalaryny hem-de auditorçylyk iş yzygiderliklerini resminamalaşdyrmak nämeden ybarat?
14. Auditorçylyk iş resminamalarynyň düzümine haýsy resminamalar girýär?
15. Ynsapsyz hereketleriň mazmuny nämeden ybarat we olar bilen baglanyşykly töwekgelçiliklere nähili baha berilýär?
16. Ynsapsyz hereketler babatynda auditoryň borçlary nämeden durýar?
17. Auditde maglumatlaryň ýoýulmagynyň haýsy görnüşleri tapawutlandyrylýar we olaryň häsiýetli aýratynlyklary haýsylar?
18. Auditoryň we audit geçirilýän subýektiň kanunlaryň hem-de kadalaşdyryjy namalaryň düzgünleriniň berjaý edilmezligi babatynda jogapkärçilikleri nämeden ybarat?

V BAP

TÖWEKGELÇILIKLERE BAHA BERMEK WE OLARA LAÝYK HEREKETLER

5.1. Maliýe hasabatlylygynyň auditini meýilnamalaşdyrmak

Maliýe hasabatlylygynyň auditini netijeli geçirmekligi üpjün etmek üçin ony meýilnamalaşdyrmak möhüm hasaplanýar. Auditi meýilnamalaşdyrmak öz içine degişli tapgyrlary alýar (*4-nji surat*).



4-nji surat. Auditi meýilnamalaşdyrmagyň tapgyrlary

Meýilnamalaşdyrmak prosesine belli bir ýörelgeler mahsusdyr, ýagny:

- *toplumlylyk* – meýilnamalaşdyrmagyň ahli tapgyrlarynyň özara baglanyşygyny we sazlaşygyny üpjün etmek;
- *üznüksizlik* – auditorçylyk toparynyň biri-birine bagly tabşyryklaryny hem-de meýilnamalaşdyrmagyň tapgyrlarynyň möhletleri we audit geçirilýän subýektiň düzüm bölekleri boýunça arabaglanyşygyny kesgitlemek;
- *amatlylyk* – auditiň meýilnamasynyň we maksatnamasynyň mümkin bolan iň amatly görnüşini seçip almak üçin meýilnamalaşdyrmagyň özgerijiligini üpjün etmek.

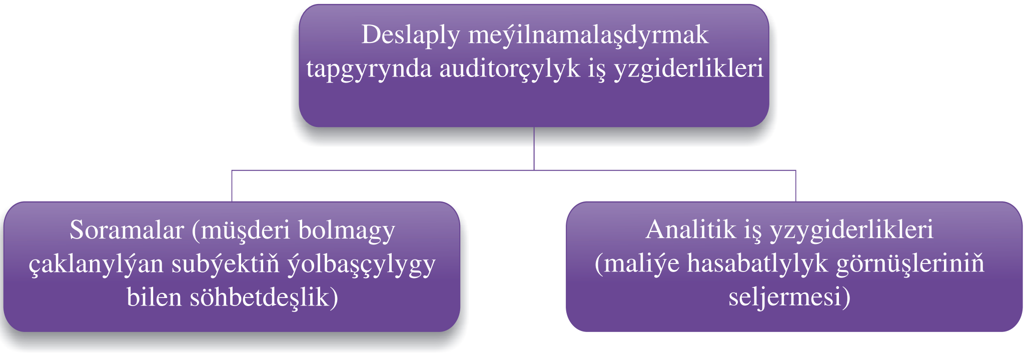
Auditiň ilkinji taprygy ýerine ýetirilmeli auditorçylyk barlagynyň deslapky meýilnamalaşdyrmaklygy öz içine alýar. Deslapky meýilnamalaşdyrmak geljekki auditorçylyk barlagynyň çylşyrymlylygyny we dowamlylygyny kesgitlemek, şeýle

170.0 x 240.0 mm

hem müşderi bolmagy çaklanylýan subýekt bilen auditorçylyk hyzmatlaryny etmek hakynda şertnama gol çekmek mümkinçiligini anyklamak maksady bilen ýerine ýetirilýär.

Deslapky meýilnamalaşdyrmak tapgyrynda bolup biljek hyzmatdaşlaryň (auditorçylyk guramasynyň we ykdysady subýektiň) tanyşmaklaryna we maglumatlary alyşmaklaryna mümkinçilik döreýär. Bu öz gezeginde her bir tarapa hyzmatdaşlyk etmek hakynda çözgüt kabul etmäge ýardam edýär.

Deslapky meýilnamalaşdyrmak şertnama gol çekilmezinden öň ýerine ýetirilýär. Şonuň üçin auditor diňe gizlin häsiýeti bolmadyk maglumatlar bilen işlemek mümkinçiligine eýe bolýar. Bu ýagdaýda auditor, adatça, iki görnüşli auditorçylyk iş yzygiderliklerini ýerine ýetirýär (*5-nji surat*).



5-nji surat. Deslapky meýilnamalaşdyrmak tapgyry

Müşderi bolmagy çaklanylýan subýektiň ýolbaşçylygy bilen söhbetdeşligiň dowamynda auditora şu aşakdakylar barada soraglary bermek zerur hasaplanýar, ýagny:

- eýeçiligiň görnüşi we guramaçylyk gurluşy, affilirlenen şahslaryň bardygy;
- hasabat ýylynyň dowamynda ýolbaşçylygyň çalşyrylandygy ýa-da eýeleriniň düzüminiň üýtgändigi;
- işjeňligiň esasy görnüşleri, hasabat ýylynda işjeňligiň täze görnüşleriniň ýüze çykandygy;
- buhgalterçilik hasaba alnyşy ulgamynyň guralyşy, hasaba alnyş işlerini awtomatlaşdyrmagyň haýsy ulgamynyň ulanylýandygy;
- hasaba alyş syýasatynyň haýsy elementleri öz içine alýandygy we hasabat ýylynda hasaba alyş syýasatynda üýtgemeleriň bolandygy;
- buhgalterçilik ýa-da salgyt hasaba alnyşynyň ýörite tertibinde göz öňünde tutulan amallaryň, şol sanda müşderi üçin adaty däl amallaryň ýerine ýetirilendigi;

- salgyt salmagyň haýsy ulgamynyň ulanylýandygy, salgyt salmagyň aýratynlyklary;
- içerki gözegçilik ulgamynyň guralyşy, şol sanda emläkleriň we borçnamalaryň tükellemesiniň tertibi, haýsy şahslara gözegçilik iş yzygiderliklerini ýerine ýetirmek borçlarynyň berkidilendigi;
- edarada resminama dolanyşynyň guralyşynyň tertibi we olaryň göwrümi;
- işgärler syýasatynyň haýsy elementleri öz içine alýandygy, şol sanda işgärleri işe kabul etmegiň we işden boşatmagyň tertibi, işgärleriň wezipe borçlaryny ýerine ýetirişi;
- geçen ýyllaryň auditorçylyk we salgyt barlaglarynyň netijeleri;
- auditoryň hünär garaýşyna laýyklykda mümkin bolan beýleki soraglary.

Deslapky meýilnamalaşdyrmak tamamlanandan soňra auditor şu aşakdaky maglumatlary ele almalydyr, ýagny:

- kärhananyň ykdysady ýagdaýlaryny we pudak aýratynlyklaryny şöhlelendirýän hojalyk işlerine täsir edýän daşarky ýagdaýlar baradaky;
- kärhananyň hojalyk işlerine täsir edýän içerki ýagdaýlar baradaky;
- audit geçirilýän subýekte gatnaşykda auditorçylyk guramasynyň garaşsyzlygy baradaky maglumatlary.

Maliýe hasabatlylygynyň görkezijileri babatynda analitik iş yzygiderliklerini auditor auditorçylyk barlagynyň dowamynda hasaba alnyşyň aýratyn üns berilmeli ýerlerini ýüze çykarmak maksady bilen ýerine ýetirýär. Maliýe hasabatlylygynyň görnüşleriniň seljerilmesi, adatça, şu aşakdaky jähetleri öz içine alýar, ýagny:

- ▶ umumy jemde hasabatyň maddalarynyň paýyny kesgitlemek maksady bilen dikleýin (wertikal) seljerme geçirmegi;
- ▶ hasabatyň görkezijileriniň üýtgeýşiniň depginini kesgitlemek maksady bilen keseleýin (gorizontal) seljerme geçirmegi;
- ▶ adaty bolmadyk üýtgemeleri ýüze çykarmak maksady bilen, hasabatlylygyň aýratyn görkezijileriniň arasyndaky gatnaşyklary öwrenmek;
- ▶ maliýe koeffisiýentlerini bahalandyrmak üçin olaryň hasaplamasyny ýerine ýetirmek;
- ▶ auditoryň hünär garaýşyna laýyklykda mümkin bolan beýleki jähetler.

Söhbetdeşligiň we analitik iş yzygiderlikleriniň netijelerini auditorlar ýazmaça görnüşde ýörite özleri tarapyndan taýýarlanan işçi resminamalary bilen resmileşdirýärler.

Auditi ýerine ýetirmek hakynda şertnamany baglaşmazdan öň we baglaşandan soň auditor audit geçirilýän subýektiň işine düşünmegiň iş yzygiderliklerini amala aşyrýar. Bu iş yzygiderlikleri auditorçylyk barlagynyň tutuş dowamynda onuň hilini ýokarlandyrmak we netijelerini takyklaşdyrmak maksady bilen ýerine ýetirilýär. Olar Auditiň halkara 315 belgili «Guramany we onuň töweregini öwrenmek

arkaly düýpli ýoýulmalary ýüze çykarmak we baha bermek» (gaýtadan seredilen) standarty esasynda kadalaşdyrylýar.

Audit geçirilýän subýektiň işine, onuň gurşawyna düşünmek audit geçirilende wajyp jähet bolup çykyş edýär we auditi meýilnamalaşdyrmak, maliýe hasabatlylygynyň düýpli ýoýulmalarynyň töwekgelçiliklerine baha bermekde auditoryň hünär garaýşyny beýan etmek üçin, audit prosesinde şol töwekgelçilikler bilen baglanyşykly onuň şu aşakdaky hereketleriniň esasy hökmünde hyzmat edýär, ýagny:

- düýplüligiň derejesini kesgitlemekde we auditiň dowamynda onuň üýtgewsiz ýagdaýda durýandygyna baha bermekde;
- hasaba alyş syýasatyny saýlap almagyň laýyklygyny we ulanmagyň tertibini, şeýle hem maliýe hasabatlylygynda maglumatlaryň barabar açyp görkezilişini seljermekde;
- auditiň dowamynda aýratyn üns berilmegi talap edilýän auditorçylyk barlagynyň çygyrlaryny ýüze çykarmakda;
- analitik iş yzygiderlikleri ýerine ýetirilende ulanylýan bahalandyryş ululyklaryny kesgitlemekde;
- auditorçylyk töwekgelçiliklerini kabul ederlikli pes derejä çenli düşürmek üçin auditorçylyk iş yzygiderliklerini meýilnamalaşdyrmakda we ýerine ýetirmekde;
- alnan auditorçylyk subutnamalarynyň ýeterlikli zerur häsiýetlidigine baha bermekde.

Auditorçylyk hyzmatlaryny ýerine ýetirmegiň şertnamasynyň baglaşylmagy. Auditorçylyk hyzmatlary guramaçylyk-hukuk we eýeçilik görnüşine bagly bolmazdan islendik ykdysady subýekt üçin ýerine ýetirilip bilner. Şunda ykdysady subýektler auditorçylyk hyzmatlary ýerine ýetirmekleri üçin auditory, auditorçylyk guramasyny özbaşdak saýlaýarlar.

Auditorçylyk guramasynyň müşderi bilen aragatnaşyklary auditorçylyk hyzmatlaryny ýerine ýetirmegiň şertnamasy we Auditiň halkara 210 belgili «Auditorçylyk tabşyryklarynyň şertlerini ylalaşmak» standarty esasynda düzgünleşdirilýär. Bu standart audite ugurdaş hyzmatlar babatynda hem ulanylyp bilner.

Şertnamany baglaşmazdan öň auditor auditi geçirmek hakyndaky haty düzýär we ony müşderi bolmagy çaklanylýan subýekte iberýär. Şol hatyň mazmunynda auditorçylyk tabşyrygynyň esasy şertleri görkezilýär. Audit geçiriljek subýektiň ýolbaşçylygynyň görkezilen şertler bilen ylalaşan ýagdaýynda hata gol çekýär. Adatça, auditorçylyk hyzmatlaryny ýerine ýetirmegiň şertnamasynda (auditi geçirmek hakyndaky hatda) şu aşakdakylar görkezilýär, ýagny:

* maliýe hasabatlylygynyň auditiniň maksady;

170.0 x 240.0 mm

* audit geçiriljek subýektiň ýolbaşçylygynyň jogapkärçiligi;
* auditiň göwrümi;
* auditiň netijeleri boýunça taýýarlanylmagy göz öňünde tutulýan auditorçylyk netijenamasy we beýleki resminamalar;
* audit tamamlanandan soň maliýe hasabatlylygyndaky aýratyn ýoýulmalaryň ýüze çykarylman galyp biljekdigi barasynda maglumat;
* auditoryň barlagyň dowamynda soralýan maglumatlara erkin elýeterli bolmagyny üpjün etmegiň talaby;
* audit geçirmegiň bahasy, şeýle hem hasaplaşyklaryň tertibi.

Şeýle hem auditorçylyk hyzmatlaryny ýerine ýetirmegiň şertnamasynda (auditi geçirmek hakyndaky hatda) şu aşakdakylar görkezilip bilner, ýagny:

- auditoryň we audit geçirilýän subýektiň işgärleriniň işlerini sazlaşdyrmak bilen baglanyşykly ylalaşyklar;
- audit geçirilýän subýektiň ýolbaşçylygyndan resmi ýazmaça arzalary almak babatynda auditoryň hukugy;
- audit geçirilýän subýektiň ýolbaşçylygynyň üçünji taraplara soramalary ibermäge ýardam etmek bilen bagalanyşykly borçnamasy;
- tükelleme geçirilende auditoryň gatnaşmagyny üpjün etmekde audit geçirilýän subýektiň ýolbaşçylygynyň borçnamasy.

Zerurlyk bolanda auditorçylyk hyzmatlaryny ýerine ýetirmegiň şertnamasynda (auditi geçirmek hakyndaky hatda) şu aşakdakylar göz öňünde tutulyp bilner, ýagny:

• belli bir soraglar boýunça barlaga bilermenleri çekmek hakynda ylalaşyklary;
• bilelikdäki işlere içerki auditorlary, şeýle hem audit geçirilýän subýektiň beýleki işgärlerini çekmek hakynda ylalaşyklary;
• geçen auditorlar (eger olar bar bolsa) bilen özara gatnaşyga ýardam berjek ylalaşyklary;
• auditoryň we audit geçirilýän subýektiň arasynda islendik goşmaça ylalaşyklar hakynda maglumatlary.

Birnäçe ýyllaryň dowamynda şol bir audit geçirilýän subýektde auditorçylyk barlagy yzygiderli geçirilýän ýagdaýynda auditor auditorçylyk tabşyrygynyň şertlerine gaýtadan seretmegiň zerurlygyny çözmelidir we auditi geçirmek hakynda haty täzeden düzmegiň maksada laýyklygyna seretmelidir.

Şertleri ylalaşmak we şertnamany baglaşmak tapgyryndan soňra auditor geljekki auditorçylyk barlagyny meýilnamalaşdyrmaklyga girişýär. Maliýe hasabatlylygynyň auditini meýilnamalaşdyrmak boýunça auditoryň borçlaryny Auditiň halkara 300 belgili «Maliýe hasabatlylygynyň auditini

170.0 x 240.0 mm

meýilnamalaşdyrmak» standarty kesgitleýär. Bu standart gaýtalanýan auditorçylyk tabşyryklaryna degişlidir. Onda ilkinji ýerine ýetirilýän auditorçylyk tabşyrygyna degişli goşmaça bellikler berilýär.

Auditi meýilnamalaşdyrmak tabşyryk boýunça auditiň umumy strategiýasyny işläp taýýarlamagy we auditiň meýilnamasyny düzmegi göz öňünde tutýar. Meýilnamalaşdyrmagyň talaba laýyk ýerine ýetirilmegi maliýe hasabatlylygynyň auditi geçirilende peýdalydyr, çünki:

- auditora auditiň möhüm jähetlerine zerur üns bermegine kömek edýär;
- auditora mümkin bolan meseleleri öz wagtynda ýüze çykarmaga we düzetmäge ýardam edýär;
- auditora auditorçylyk tabşyrygyny talaba laýyk guramaga we onuň netijeli ýerine ýetirilmegini üpjün etmek üçin ýolbaşçylyk etmäge şert döredýär;
- garaşylýan töwekgelçilikleri peseltmek üçin zerur hünär derejelerine we başarnyklaryna eýe bolan auditorçylyk toparynyň agzalaryny seçip almaga, şeýle hem olaryň arasynda işleri paýlamaga kömek edýär;
- auditorçylyk toparynyň agzalaryna ýolbaşçylygy we gözegçiligi amala aşyrmaga, şeýle hem olaryň işlerini seljermäge mümkinçilik berýär;
- zerur halatlarda auditorlaryň we bilermenleriň işlerini utgaşdyrmaga ýardam edýär.

Meýilnamalaşdyrmak boýunça işleriň häsiýeti we göwrümi audit geçirilýän subýektiň çylşyrymlylygyna we möçberine, bu subýektiň işleri bilen auditorçylyk toparynyň esasy agzalarynyň öňki tejribelerine, şeýle hem auditi ýerine ýetirmegiň dowamynda ýüze çykan ýagdaýlar sebäpli, üýtgemelere baglylykda özgermelere sezewar bolup biler. Meýilnamalaşdyrmak, köplenç, öňki auditorçylyk tabşyrygy tamamlandan soňra dessine başlanýar we tä häzirki auditorçylyk tabşyrygy ýerine ýetirmeklige başlanýan pursadyna çenli dowam edýär. Ol belli bir işleriň we auditorçylyk iş yzygiderlikleriniň möhletlerini seljermegi göz öňünde tutýar. *Mysal üçin*, meýilnamalaşdyrmak auditoryň düýpli ýoýulmalaryň töwekgelçiligini ýüze çykarmazdan we baha bermezden öň şu aşakdaky ýaly soraglary seljermegiň zerurlygyny öz içine alýar, ýagny:

- töwekgelçiliklere baha bermek üçin iş yzygiderlikleri hökmünde ýerine ýetirilmegi zerur analitik iş yzygiderlikleriniň sanawyny;
- audit geçirilýän subýektiň işjeňligine degişli kadalaşdyryjy-hukuk namalary we şol namalaryň talaplaryny subýektiň ýerine ýetirişi hakynda umumy düşünjeleri almagy;
- düýplüligi kesgitlemegiň tertibini;
- bilermenleri çekmegiň maksada laýyklygyny;
- töwekgelçiliklere baha bermegiň gaýry iş yzygiderliklerini ýerine ýetirmegiň tertibini.

Auditorçylyk tabşyrygyny ýerine ýetirmäge we ony dolandyrmaga (mysal üçin, subýektiň işgärleriniň işleri bilen belli bir auditorçylyk iş yzygiderliklerini ýerine ýetirmegi sazlaşdyrmaga) ýardam etmek üçin, auditor meýilnamalaşdyrmagyň käbir jähetlerini audit geçirilýän subýektiň ýolbaşçylygy bilen ara alyp maslahatlaşmak babatynda çözgüt kabul edip biler. Köp ýagdaýlarda şeýle maslahatlaryň geçirilýändigine garamazdan, auditiň umumy strategiýasyny we ýerine ýetirilýän auditiň meýilnamasyny işläp düzmek auditoryň jogapkärçiliginiň çygry bolup durýar. Auditiň umumy strategiýasyna ýa-da ýerine ýetirilýän auditiň meýilnamasyna degişli soraglar maslahatlaşylanda olaryň netijeliligini töwekgelçilige sezewar etmezlik babatynda aladalary etmek zerurdyr. Mysal üçin, ýolbaşçylyk bilen auditorçylyk iş yzygiderliklerini ýerine ýetirmegiň häsiýeti we möhletleri ara alyp maslahatlaşylmagy auditorçylyk iş yzygiderlikleriniň öňünden aýan edilmegi auditiň netijeliligini belli bir howp astynda goýup biler.

Auditorçylyk tabşyrygyny ýerine ýetirmegiň başynda auditor şu aşakdaky hereketleri etmelidir, ýagny:

■ Auditiň halkara 220 belgili «Maliýe hasabatlylygynyň auditi geçirilende hile gözegçilik etmek» standartynyň müşderi bilen gatnaşyklary dowam etmek we şu auditorçylyk tabşyrygy babatynda talap edýän iş yzygiderliklerini ýerine ýetirmek;

■ Auditiň halkara 220 belgili standartyna laýyklykda garaşsyzlygy goşmak bilen, degişli edep talaplarynyň berjaý edilişine baha bermek;

■ Auditiň halkara 210 belgili «Auditorçylyk tabşyryklarynyň şertlerini ylalaşmak» standartynyň talap edişi ýaly auditorçylyk tabşyrygynyň şertlerine düşünmek, ýagny:

- audit boýunça şertnamanyň ýerine ýetirilmegine oňyn däl täsir edip biljek wakalara ýa-da ýagdaýlara baha bermek;
- auditiň garaşsyz bolup durýandygyna göz ýetirmek;
- şertnamanyň ýerine ýetirmegine täsir edip biljek meseleleriň ýokdugyna, audit geçirilýän subýektiň ýolbaşçylygynyň dogruçyllygyna göz ýetirmek;
- tabşyrygy (şertnamany) ýerine ýetirmegiň şertleri babatynda audit geçirilýän subýektiň ýolbaşçylygy tarapyndan düşünmezligiň ýokdugyna göz ýetirmek.

Audit boýunça tabşyrygy (şertnamany) ýerine ýetirmegiň dowamynda müşderi bilen gatnaşyklary dowam etmäge we garaşsyzlygy goşmak bilen edep talaplarynyň ýerine ýetirilmegine degişli soraglara täze şertleriň ýüze çykmagy hem-de ýagdaýlaryň üýtgemegi bilen baglanyşykda seredilmelidir.

Ilkibaşda auditor auditiň umumy strategiýasyny işläp taýýarlaýar. Ol öz içine auditiň göwrümini, ýerine ýetirmegiň möhletlerini we umumy ugruny saýlap

170.0 x 240.0 mm

alýar, şeýle hem auditiň meýilnamasyny işläp taýýarlamak üçin esas bolup durýar. Auditor auditiň umumy strategiýasy işlenip taýýarlananda:

- şu göwrüm üçin kesgitleýji ähmiýeti bolan auditorçylyk tabşyrygynyň aýratynlygyny ýüze çykarmalydyr;
- auditi ýerine ýetirmegiň möhletlerini we özara maglumat gatnaşygynyň degişli häsiýetini meýilnamalaşdyrmak üçin auditorçylyk tabşyrygy boýunça hasabatlylygyň maksatlaryny tassyklamalydyr;
- auditorçylyk toparynyň işiniň ugruny kesgitlemek üçin auditoryň garaýyşlaryna laýyklykda ähmiýeti bolan ýagdaýlary seljermelidir;
- auditorçylyk tabşyrygy boýunça deslapky işleriň netijelerini öwrenmelidir we eger ýerlikli bolsa, şu audit geçirilýän subýektiň bähbitlerine beýleki tabşyryklar ýerine ýetirilende auditorçylyk tabşyrygynyň ýolbaşçysynyň öň alan peýdaly tejribesiniň şu tabşyrygy ýerine ýetirmek üçin ýetirip biljek täsirini kesgitlemelidir;
- şu auditi ýerine ýetirmek üçin zerur bolan serişdeleriň göwrümini, ulanmagyň möhletlerini we häsiýetini kesgitlemelidir.

Töwekgelçilikleri bahalandyrmagyň auditorçylyk iş yzygiderliklerini ýerine ýetirmegiň şertlerinde auditiň umumy strategiýasyny işläp düzmek prosesi auditora şu aşakdaky ýaly soraglarda aýdyňlyga ýetmekde kömek edýär, ýagny:

- ▶ auditiň ol ýa-da beýleki çygrynda işleri ýerine ýetirmek üçin zerur bolan resurslar, mysal üçin, töwekgelçiligiň ýokary derejesiniň häsiýeti mahsus çygyrlarynda işlemekleri üçin auditorçylyk toparynyň agzalarynyň zerur hünär ussatlygyna eýe bolanlaryny ulanmak ýa-da çylşyrymly soraglary çözmek üçin bilermenleri çekmek;
- ▶ auditiň ol ýa-da beýleki çygyrlary boýunça serişdeleri paýlamak, mysal üçin, saklanylýan ýerlerinde ätiýaçlyklaryň uly göwrüminiň tükellemesini geçirmek üçin zerur bolan auditorçylyk toparynyň agzalarynyň sany, auditiň toparlary bolan ýagdaýynda beýleki auditorlaryň ýerine ýetirmeli barlag işleriniň göwrümi ýa-da töwekgelçiligiň ýokary derejesiniň häsiýeti mahsus çygyrlary bilen işlemekleri üçin bölünip berlen sagatlaryň mukdary;
- ▶ bar bolan serişdeleriň haçan ulanylmaga degişlidigi, mysal üçin, auditiň aralyk tapgyrynda ýa-da esasy wajyp senelerde;
- ▶ serişdeleri dolandyrmagyň, olary paýlamagyň we gözegçilik etmegiň amala aşyrylyşy, mysal üçin, görkezme bermek maksady bilen, maslahatlary we auditorçylyk toparynyň agzalaryny diňlemegi haçan geçirmelidigi, tabşyrygyň ýolbaşçysynyň we menejeriň deslapky (obzor) barlaglaryny ýerine ýetirmegi guramagyň ýagdaýy (mysal üçin, iş ýerinde ýa-da ýerine barmak esasynda),

tabşyrygy ýerine ýetirmek hökmünde deslapky (obzor) barlaglaryny ýerine ýetirmekligiň zerurlygy.

Auditiň umumy strategiýasy işlenip taýýarlanandan soňra auditor onuň takyk meýilnamasyny düzmeklige başlaýar. Auditiň meýilnamasy auditorçylyk guramasynda ýörite işlenip taýýarlanylýan iş resminamasydyr we ol geljekki auditorçylyk iş yzygiderlikleriniň häsiýetini, wagt çägini we göwrümini kesgitleýär. Bu resminama mazmuny boýunça barlagy ýerine ýetirijiler üçin gözükdirijileriň toplumy, şeýle hem olaryň işleriniň talaba laýyk ýerine ýetirilişine gözegçiligi amala aşyrmagyň serişdesi bolup durýar. Auditiň meýilnamasynda, adatça, auditiň her çygry boýunça maliýe hasabatlylygynyň barlanylýan başlangyçlary we şol çygyrlary barlamak üçin meýilleşdirilen wagt görkezilýär. Auditor şu aşakdakylary öz içine alýan auditiň meýilnamasyny işläp düzmelidir, ýagny:

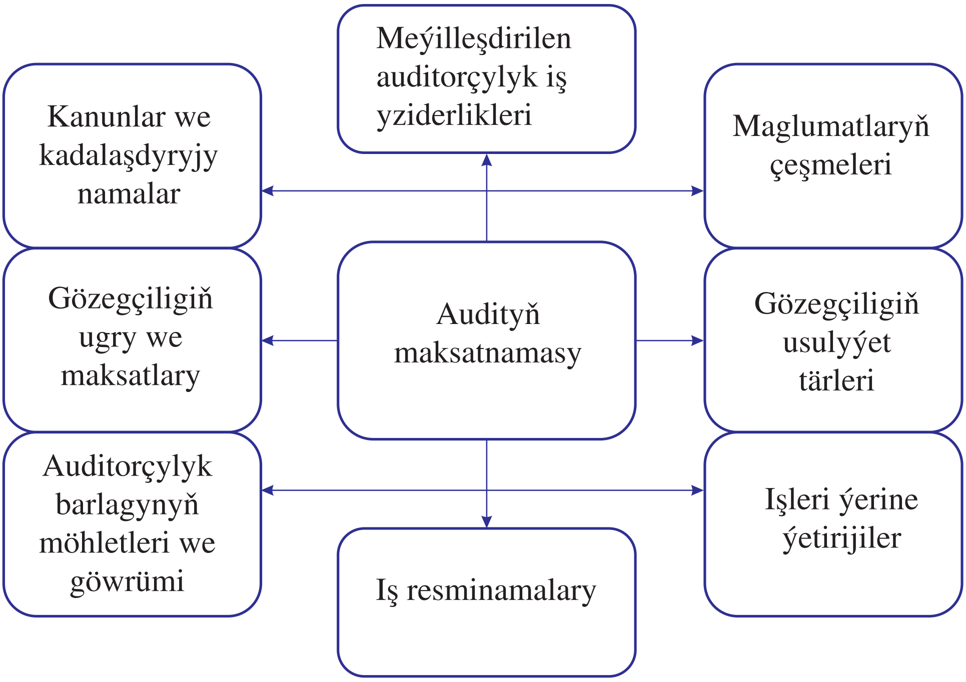
* Auditiň halkara 315 belgili standartynyň talap edişi ýaly töwekgelçilikleri bahalandyrmagyň meýilleşdirilen iş yzygiderlikleriniň häsiýetini, möhletlerini we göwrümini;
* Auditiň halkara 330 belgili standartynda kesgitlenilişi ýaly başlangyçlaryň derejesinde meýilleşdirilen soňky auditorçylyk iş yzygiderlikleriniň häsiýetini, möhletlerini we göwrümini;
* auditorçylyk tabşyrygynyň Auditiň halkara standartlarynyň talaplaryna laýyk gelmegi üçin zerur ýerine ýetirmeli gaýry meýilleşdirilen auditorçylyk iş yzygiderliklerini.

Auditi ýerine ýetirmegiň dowamynda zerurlyk ýüze çyksa, auditor auditiň umumy strategiýasyna we meýilnamasyna üýtgetmeleri girizýär. Auditor auditorçylyk toparynyň agzalaryna ýolbaşçylyk we gözegçilik etmek, şeýle hem olaryň işleriniň netijelerini barlamak boýunça ýerine ýetirmeli işleriniň häsiýetini, möhletlerini we göwrümini meýilleşdirmelidir.

Auditor auditorçylyk resminamalaryna şu aşakdakylary girizmelidir, ýagny:

- auditiň umumy strategiýasyny;
- auditiň meýilnamasyny;
- auditiň dowamynda auditiň umumy strategiýasyna ýa-da auditiň meýilnamasyna girizilen ähmiýetli bolan ähli üýtgetmeleri, şeýle hem şol üýtgetmeleriň sebäplerini.

Kiçi kärhanalar üçin auditiň umumy strategiýasy resmileşdirilmelidir we standart maksatnama ýa-da gözegçilik boýunça hereketleriň uly bolmadyk sanawundan ugur alnyp düzülen ýerine ýetirmegi zerur gözegçilik iş yzygiderlikleriniň sanawy ulanylyp bilner. Kiçi kärhanalar üçin ulanylmagy mümkin bolan auditiň maksatnamasynyň mazmuny berilýär (*6-njy surat*).



6-njy surat. Auditiň maksatnamasynyň mazmuny

Auditi meýilnamalaşdyrmagyň maksady hem ilkinji geçirilýän audit üçin, hem gaýtalanýan audit üçin birmeňzeşdir. Ýöne ilkinji geçirilýän auditde auditora meýilnamalaşdyrmak boýunça işleriň göwrümini artdyrmak zerur bolup biler, çünki gaýtalanýan audit bilen deňeşdirilende subýekt babatynda auditoryň öňki tejribeleri bolmaýar. Ilkinji gezek auditi ýerine ýetirmeklige başlanmazdan öň, auditor şu hereketleri etmelidir, ýagny:

- müşderi bilen gatnaşyklary kabul etmek we şu auditorçylyk tabşyrygy babatynda Auditiň halkara 220 belgili standartynyň talap edýän iş yzygiderliklerini ýerine ýetirmeli;
- eger auditor çalşylan ýagdaýynda öňki auditor bilen maglumatlary alyşmagyň degişli edep talaplaryny berjaý etmeli.

5.2. Guramany we onuň töweregini öwrenmek arkaly düýpli ýoýulmalary ýüze çykarmak we baha bermek

Auditiň halkara 315 belgili «Guramany we onuň töweregini öwrenmek arkaly düýpli ýoýulmalary ýüze çykarmak we baha bermek» (gaýtadan seredilen) standarty audit geçirilýän subýekti we onuň töweregini, şol sanda onuň içerki gözegçilik ulgamyny öwrenmek arkaly maliýe hasabatlylygynyň düýpli ýoýulmalaryny ýüze çykarmak hem-de baha bermek boýunça auditoryň borjuny kesgitleýär.

Auditoryň maksady audit geçirilýän subýekti we onuň töweregini, şol sanda onuň içerki gözegçilik ulgamyny öwrenmek arkaly maliýe hasabatlylygynyň derejesinde we başlangyçlaryň derejesinde hem ynsapsyz hereketleriň sebäpleri boýunça, hem ýalňyşlyklaryň netijesinde, düýpli ýoýulmalaryň töwekgelçiliklerini ýüze çykarmakdan we baha bermekden, şeýlelikde bolsa, düýpli ýoýulmalaryň bahalandyrylan töwekgelçiliklerine jogap hökmünde auditorçylyk iş yzygiderliklerini işläp taýýarlamak we ýerine ýetirmek üçin esasylary üpjün etmekden ybaratdyr.

Auditiň halkara 315 belgili standartynda degişli adalgalaryň manysy açylyp görkezilýär. Olar şu aşakdakylardan ybarat, ýagny:

- *başlangyçlar* – maliýe hasabatlylygyna girizilen we amaly hünärmeniň bolmagy mümkin ýoýulmalaryň dürli hiline seretmek üçin ulanýan açyk ýa-da beýleki görnüşde ýolbaşçylygyň eden beýanlary (arzalary);
- *işewürlik-töwekgelçiligi* – ähmiýetli şertleriň, wakalaryň, ýagdaýlaryň, hereketleriň ýa-da hereket etmezlikleriň netijesinde ýüze çykýan, guramanyň öňde goýan maksatlaryna ýetmek ukybyny we öz strategiýasyny amala aşyrmaga ýaramaz täsir edip biljek ýa-da zerur däl maksatlaryň we strategiýalaryň kesgitlenilmegi netijesinde ýüze çykýan töwekgelçilik;
- *içerki gözegçilik ulgamy* – ygtybarly maliýe hasabatlylygyny taýýarlamagyň, işjeňligiň netijeliliginiň, ulanylýan kanunlaryň we kadalaşdyryjy namalarynyň berjaý edilişiniň çygyrlarynda guramanyň maksatlaryna ýetmek babatynda oýlanyşykly ynamy üpjün etmek üçin, onuň ýolbaşçylygynyň, korporatiw dolandyryşa jogapkär şahslarynyň we beýleki işgärleriniň işläp düzen, ornaşdyran we goldaýan prosesleridir. «Gözegçilik serişdeleri» adalgasy içerki gözegçilik ulgamynyň bir ýa-da birnäçe bölekleriniň islendik jähetlerine degişlidir;
- *töwekgelçiliklere baha bermegiň iş yzygiderlikleri* – maliýe hasabatlylygynyň derejesinde we başlangyçlaryň derejesinde hem ynsapsyz hereketleriň sebäpleri boýunça hem, ýalňyşlyklaryň netijesinde, düýpli ýoýulmalaryň töwekgelçiliklerini ýüze çykarmaklyga we baha bermeklige gönükdirilen guramanyň içerki gözegçilik ulgamyny goşmak bilen, gurama we onuň töweregine düşünmek maksady bilen ýerine ýetirilýän iş yzygiderlikleri;
- *ähmiýetli töwekgelçilik* – ýüze çykarylan we bahalandyrylan düýpli ýoýulmalaryň töwekgelçiligi, auditoryň garaýşyna laýyklykda audit geçirilende oňa aýratyn seretmek talap edýär.

Auditiň halkara 315 belgili standarty özünde şu aşakdakylar babatda talaplary saklaýar, ýagny:

1) töwekgelçiliklere baha bermegiň iş yzygiderlikleri we ugurdaş hereketler;

2) audit geçirilýän subýekte we onuň töweregine, şol sanda subýektiň içerki gözegçilik ulgamyna düşünmegiň zerurlygy;

3) düýpli ýoýulmalaryň töwekgelçiliklerini ýüze çykarmak we baha bermek;

resminamalaşdyrmak.

Töwekgelçiliklere baha bermegiň iş yzygiderlikleri we ugurdaş hereketleri. Auditor maliýe hasabatlylygynyň derejesinde we başlangyçlaryň derejesinde düýpli ýoýulmalaryň töwekgelçiliklerini ýüze çykarmak we baha bermek üçin esaslary döretmek maksady bilen, töwekgelçiliklere baha bermegiň iş yzygiderliklerini ýerine ýetirmelidir. Ýöne töwekgelçiliklere baha bermegiň iş yzygiderlikleri öz-özünden auditorçylyk pikirini emele getirmek üçin ýeterlik we zerur auditorçylyk subutnamalaryny üpjün etmeýär. Audit geçirilýän subýekt we onuň töweregi barada bilimleri almak öz gezeginde auditiň tutuş dowamynda maglumatlary ýygnamagyň, täzelemegiň we seljermegiň üznüksiz prosesi bolup durýar. Bu bilimler ölçegleriň ulgamyny döredýär, şol ulgamyň çäklerinde auditor auditi meýilnamalaşdyrýar we auditiň tutuş dowamynda hünär garaýşyny çykarýar, mysal üçin:

▶ maliýe hasabatlylygynyň düýpli ýoýulmalarynyň töwekgelçiliklerine baha bermekde;

▶ Auditiň halkara 320 belgili «Audit meýilnamalaşdyrylanda we geçirilende düýplülik» standartyna laýyklykda düýplüligi kesgitlemekde;

▶ zerur häsiýetli saýlanyp alnan hasaba alyş syýasatyna we onuň ulanylyşyna, şeýle hem maliýe hasabatlylygynda maglumatlaryň barabar açyp görkezilişine seretmekde;

▶ bagly taraplaryň arasyndaky, audit geçirilýän subýektiň işiniň üznüksizligi hakynda ýolbaşçylygyň ýol bermeleriniň zerur ulanylmagy ýaly amallarda auditoryň aýratyn üns bermegini talap edýän çygyrlary ýüze çykarmakda, şeýle hem amallaryň işewürlik maksatlaryna seretmekde;

▶ auditorçylyk iş yzygiderliklerini ýerine ýetirmekde ulanmak üçin garaşylýan görkezijileri hasaplamakda;

▶ ýeterlik we zerur auditorçylyk subutnamalaryny almak üçin auditorçylyk iş yzygiderliklerini işläp taýýarlamagy we geljekde ulanmagy bilen, düýpli ýoýulmalaryň bahalandyrylan töwekgelçiliklerine jogap hökmünde iş yzygiderliklerini ýerine ýetirmekde;

▶ ýol bermeleriň zerur häsiýeti, şeýle hem ýolbaşçylygyň ýazmaça we dilden arzalary ýaly alnan auditorçylyk subutnamalarynyň ýeterlikdigine we zerur häsiýetine baha bermekde.

Düýpli ýoýulmalaryň töwekgelçiliklerini ýüze çykarmakda peýdaly bolup biljek maglumatlary almak üçin, beýleki iş yzygiderlikleri hem ulanylyp bilner. Şeýle iş yzygiderlikleriniň görnüşleri öz içine şu aşakdakylary alýar:

▶ pudaklaýyn we ykdysady žurnallar, analitik hasabatlar, banklaryň we reýting gulluklarynyň geçiren barlaglary, şeýle hem kadalaşdyryjy edaralarynyň neşir işleri ýaly daşarky çeşmelerden alnan maglumatlary seljermek;

▶ audit geçirilýän subýektiň daşarky hukukçysyna ýa-da şol subýekte hyzmat eden baha kesijilere soramalary ibermek.

170.0 x 240.0 mm

Auditor töwekgelçiliklere baha bermek üçin birnäçe iş yzygiderliklerini ýerine ýetirýär, ýagny:

* auditoryň pikiri boýunça ynsapsyz hereketleriň ýa-da ýalňyşlyklaryň netijesinde düýpli ýoýulmalaryň töwekgelçiliklerini ýüze çykarmaga ýardam edýän maglumatlara eýe bolup biljek audit geçirilýän subýektiň ýolbaşçylygyna, içerki audit gullugynyň (bar bolsa) işgärlerine, şeýle hem beýleki şahslaryna soramalary ibermegi;
* analitik iş yzygiderliklerini;
* gözegçilik etmegi we inspektirlemegi.

Audit geçirilýän subýekte we onuň töweregine, şol sanda subýektiň içerki gözegçilik ulgamyna düşünmegiň zerurlygy. Auditor audit geçiriljek subýekt we onuň töweregi barada umumy düşünjeleri almak üçin şu aşakdaky soraglar boýunça bilimleri almalydyr, ýagny:

a) maliýe hasabatlylygyny taýýarlamagyň ulanylýan konsepsiýasyny goşmak bilen, degişli pudaklaýyn we kadalaşdyryjy ýagdaýlar, gaýry daşarky ýagdaýlar;

b) audit geçirilýän subýektiň häsiýeti, şol sanda:

- onuň amaly işjeňligi;
- onuň eýeçiliginiň we korporatiw dolandyryşynyň gurluşy;
- subýektiň amala aşyrýan we amala aşyrmagy meýilleşdirýän maýa goýumlary, şol sanda ýörite maksatly edaralara maýa goýumlary;
- amallaryň görnüşleri, hasaplar boýunça galyndylar we maliýe hasabatlylygynyň açyp görkezilmeli maglumatlary babatynda auditoryň düşünmegine mümkinçilik berjek subýektiň gurluşy we ony maliýeleşdirmegiň usullary;

ç) subýektiň saýlap alan we ulanýan hasaba alyş syýasaty, şol sanda oňa girizilen üýtgetmeleriň esaslandyrylmagy. Auditor subýektiň hasaba alyş syýasatynyň onuň işjeňligine we maliýe hasabatlylygyny taýýarlamagyň ulanylýan konsepsiýasyna, şeýle hem degişli pudakda peýdalanylýan hasaba alyş syýasatyna laýyk gelýändigine baha bermelidir;

d) subýektiň maksatlary we strategiýalary, şeýle hem olar bilen baglanyşykly düýpli ýoýulmalaryň töwekgelçiliklerine getirip biljek işewürlik-töwekgelçilikleri;

e) subýektiň işiniň maliýe netijelerini seljermek we baha bermek.

Möhüm pudaklaýyn ýagdaýlar öz içine bäsleşik gurşawy, üpjün edijiler we satyn alyjylar bilen gatnaşyklar, tehnologiýalaryň ösüşi ýaly pudakda emele gelen şertleri alýar. Şunda auditoryň seretmeli jähetleriniň mysaly hökmünde şu aşakdakylary görkezmek bolar, ýagny:

- bazary we bäsleşik gurşawyny, şol sanda hyrydarlygy, öndürijiligi we baha bäsleşigini;
- işiň döwürleýinligini ýa-da möwsümleýinligini;
- subýektiň önümlerine degişli önümçilik tehnologiýalaryny;
- energo üpjünçiligini we onuň gymmatyny.

Audit geçirilýän subýektiň işjeňligini alyp barýan pudak işewürligiň häsiýeti ýa-da kadalaşdyrmagyň derejesi bilen şertlendirilen düýpli ýoýulmalaryň özboluşly töwekgelçiliklerine getirip biler. Mysal üçin, uzak möhletli şertnamalar boýunça düşewüntleriň (girdejileriň) we çykdajylaryň ähmiýetli bahalandyryş ululyklaryny hasaplamak. Şeýle ýagdaýlarda auditorçylyk toparynyň düzümine degişli gurşawlarda ýeterlik bilimi we tejribesi bolan agzalaryň girmegi möhümdir.

Audit geçirilýän subýekt we onuň töweregi öwrenilende auditor kadalaşdyrjy ýagdaýlar hökmünde şu soraglara seretmelidir, ýagny:

- buhgalterçilik hasaba alnyşynyň ýörelgelerine we pudaklaýyn tejribelere;
- kadalaşdyrylýan pudagyň hukuk binýadyna;
- gönüden-göni gözegçiligi goşmak bilen, subýektiň ýerine ýetirýän amallaryna wajyp täsir edýän kanunçylyk we kadalaşdyryş binýadyna;
- salgyt salnyşyna;
- degişli pursatda subýektiň işewürliginiň alnyp barlyşyna täsir edýän döwlet syýasatyna, hususan-da, pula gözegçilik etmek, salgyt we maliýe ýeňillikleri ulgamlaryny öz içine alýan pul-karz syýasatyna, şeýle hem tarifler we söwda çäklendirmeleri gurşawlaryndaky syýasata;
- pudak we subýektiň işewürligi bilen baglanyşykly daşky gurşawy goramak boýunça talaplara.

Audit geçirilýän subýekte täsir edýän gaýry daşarky ýagdaýlaryň sanawynda auditor umumy ykdysady şertleri, göterim derejelerini we maliýeleşdirmegiň elýeterliligini, şeýle hem hümmetsizlenmegi ýa-da daşary ýurt pullaryna gaýtadan baha bermegi göz öňünde tutup biler.

Audit geçirilýän subýektiň häsiýeti bilen baglanyşykly düşünjeler alnanda auditor şu soraglara seredip biler, ýagny:

■ *amaly işjeňligi:*

○ düşewüntleriň (girdejileriň) çeşmeleriniň, önümleriň ýa-da hyzmatlaryň we bazaryň häsiýeti, şol sanda elektron söwdasyna gatnaşygy, mysal üçin, Internet arkaly söwdalar we marketing;

○ amaly işjeňligiň ýöredilişi (mysal üçin, ekologik töwekgelçiliklere sezewar bolýan önümçiligiň ýa-da işjeňligiň tapgyrlary we usullary);

○ birleşikler, bilelikdäki kärhanalar we autsorsing («outsourcing»: (outer-source-using) iňlis sözi bolup, onuň manysy edara (gurama, kärhana) tarapyndan şertnama esasynda zerur bolan ýaýrawda hereket edýän beýleki edara (gurama, kärhana) önümçilik telekeçilik işiniň belli bir görnüşlerini ýa-da wezipelerini bermekligi aňladýar);

○ pudaklaýyn segmentlere geografik taýdan paýlanylmagy we bölünmegi;

○ önümçilik desgalarynyň, ammarlaryň we ofisleriň ýerleşişi, şeýle hem ätiýaçlyklaryň möçberi we ýerleşişi;

○ harytlaryň we hyzmatlaryň esasy satyn alyjylary we üpjün edijileri, zähmet gatnaşyklary çygrynda ylalaşyklar (kärdeşler arkalaşyklary, pensiýa we zähmet işjeňliginiň tamamlanmagy boýunça beýleki höweslendiriş maksatnamalary bilen şertnamalar, paýnamalara degişli opsionlar ýa-da höweslendiriji baýraklar, şeýle hem zähmet gatnaşyklarynyň döwlet kadalaşdyrylyşy);

○ ylmy-barlaglar hem-de işläp taýýarlamalar we degişli harajatlar;

○ bagly taraplar bilen amallar;

■ *maýa goýumlar we maýa goýum işleri:*

○ düýpli maýa goýumlarynyň meýilleşdirilýänleri ýa-da golaýda amala aşyrylan satyn almalary ýa-da satuwlary;

○ gymmatly kagyzlara maýa goýumlary we karzlar, olaryň hasapdan çykarylmagy;

○ düýpli maýa goýumlary;

○ hyzmatdaşlary, bilelikdäki kärhanalary we ýörite maksatly edaralary goşmak bilen, jebislendirilmedik kärhanalara maýa goýumlary;

■ maliýeleşdirmek we maliýe işleri:

○ jebislendirilen we jebislendirilmedik gurluşlary goşmak bilen, esasy golçur we assosirlenen kärhanalar;

○ kärende şertnamalaryny we balansdan daşary maliýeleşdirmek hakynda ylalaşyklary goşmak bilen, berginiň düzümi we degişli şertler;

○ benefisiarlar (ýerli we daşary ýurt, olaryň işewürlik abraýy we tejribeleri) we bagly taraplar;

○ maliýe gurallarynyň önümleri;

■ maliýe hasabatlylygy;

○ esasy pudaklaýyn adalgalary (mysal üçin, banklar üçin karzlar we maýa goýumlary ýa-da derman öndürýän kärhanalar üçin ylmy-barlaglary we işläp taýýarlamalary) goşmak bilen, buhgalterçilik hasaba alnyşynyň ýörelgeleri we pudak tejribeleriniň aýratynlyklary;

○ düşüwüntleri (girdejileri) ykrar etmegiň tejribesi;

○ adalatly gymmatyň hasaba alnyşynyň tertibi;

○ daşary ýurt pulundaky aktiwler, borçnamalar we amallar;

○ jedelli ýa-da täze çygyrlarda hasaba alnyşynyň tertibini (mysal üçin, paýnamalaryň gymmatyna esaslanýan höweslendirmeleriň hasaba alnyşyny) goşmak bilen, adaty däl ýa-da çylşyrymly amallaryň hasaba alnyşynyň tertibi.

Ýörite maksatly edara (kä halatda «ýörite maksatly gurluş» adalgasy ulanylýar) – bu inçe we takyk belli bir wezipeleri ýerine ýetirmek üçin döredilýän edarany aňladýar. Mysal üçin, kärende bilen meşgullanmak ýa-da ylmy-barlaglaryň we işläp taýýarlamalaryň çygrynda işjeňligi amala aşyrmak üçin ýörite döredilýän edara. Ol ýuridik şahs, trast, hyzmatdaşlyk görnüşine eýe bolmagy mümkin ýa-da ýuridik şahsy emele getirmän biler.

170.0 x 240.0 mm

Audit geçirilýän subýektiň saýlap alan we ulanýan hasaba alyş syýasatyna düşünmek şu aşakdaky soraglara seretmegi öz içine alyp biler, ýagny:

- düýpli we adaty däl amallary hasaba almak üçin subýektiň ulanýan usullaryna;
- resmi görkezmeleriň ýeterlik bolmadyk ýa-da ylalaşygyň ýok ýerinde, jedelli ýa-da täze çygyrlarynda hasaba alyş syýasatynyň düýpli düzgünleriniň täsirine;
- subýektiň hasaba alyş syýasatyndaky üýtgemelere;
- maliýe hasabatlylygynyň standartlaryna we subýekt üçin täze bolup durýan kanunlara we kadalaşdyryjy namalara, şeýle hem haçan we nähili ýagdaýda subýektiň şol talaplary ulanjagyna.

Subýektiň maksatlaryna we strategiýalaryna, olar bilen baglanyşykly düýpli ýoýulmalaryň töwekgelçiliklerine getirip biljek işewürlik-töwekgelçiliklerine düşünmek esasy meseleleriň biridir. Audit geçirilýän subýekt öz işjeňligini pudaklaýyn, hukuk we gaýry içerki hem-de daşarky ýagdaýlary hasaba almak bilen ýöredýär. Bu ýagdaýlary hasaba almak üçin ýolbaşçylyk ýa-da korporatiw dolandyryşa jogapkär şahslar audit geçirilýän subýektiň esasy meýilnamasyny göz öňünde tutýan maksatlary kesgitleýärler. Strategiýalar öňde goýlan maksatlara ýetmekde subýektiň ýolbaşçylygynyň peýdalanýan çemeleşmeleridir. Wagtyň geçmegi bilen subýektiň maksatlary we strategiýalary üýtgäp biler.

Işewürlik-töwekgelçiligi maliýe hasabatlylygynyň düýpli ýoýulmalarynyň töwekgelçiligine seredeniňde has giňdir. Işewürlik-töwekgelçiligi şu sebäpler boýunça döremegi mümkindir, ýagny:

- işlenip taýýarlanan täze önümleriň ýa-da hyzmatlaryň şowsuz netije bermegi;
- önümleriň ýa-da hyzmatlaryň bazaryň talaplaryna laýyk gelmezligi;
- borçnamalaryň we abraýlyk töwekgelçiliginiň ýüze çykmagyna getirip biljek önümleriň ýa-da hyzmatlaryň ýetmezçilikleri.

Audit geçirilýän subýektiň duş gelýän işewürlik-töwekgelçiligi düýpli ýoýulmalaryň töwekgelçiliklerini ýüze çykarmagyň ähtimallygyny ýokarlandyrýar, çünki işewürlik-töwekgelçiliginiň köpüsi, ahyrynda, oňyn däl maliýe netijelerine eýe bolmak bilen, maliýe hasabatlylygyna öz täsirini ýetirýär. Ýöne auditor işewürlik-töwekgelçiliginiň ählisini ýüze çykarmaga ýa-da baha bermäge borçly däldir. Sebäbi olaryň ählisi düýpli ýoýulmalaryň töwekgelçiliklerine getirmeýär.

Audit geçirilýän subýektiň maliýe hasabatlylygynyň düýpli ýoýulmalarynyň töwekgelçiliklerine getirip biljek maksatlar, strategiýalar we degişli işewürlik-töwekgelçilikleri bilen baglanyşykly düşünjeleri almak üçin, auditor şu soraglara seredip biler, ýagny:

* pudakdaky üýtgemeler (mysal üçin, eger subýektde degişli hünärmen ýa-da pudagyň ösüşi bilen baglanyşykly soraglary çözmekde tejribesi bolmasa işewürlik-töwekgelçiligi ýüze çykyp biler);
* täze önümler we hyzmatlar (mysal üçin, önümiň hili üçin ýokary jogapkärçilik bar bolsa, işewürlik-töwekgelçiligi ýüze çykyp biler);
* işewürligiň giňelmegi (mysal üçin, hyrydarlyk takyk bahalandyrylmasa işewürlik-töwekgelçiligi ýüze çykyp biler);
* buhgalterçilik hasaba alnyşyna täze talaplar (mysal üçin, şeýle talaplar doly däl ýa-da nädogry ýerine ýetirilende, ýa-da olary ýerine ýetirmek üçin zerur bolan çykdajylar ýokarlandyrylanda işewürlik-töwekgelçiligi ýüze çykyp biler);
* kadalaşdyryjy talaplar (mysal üçin, işewürlik-töwekgelçiligi hukuk töwekgelçilikleriniň ösmegine getirip biler);
* maliýeleşdirmeklige häzirki we geljekki zerurlyklar (mysal üçin, degişli talaplary berjaý etmegi subýektiň ukypsyzlyk boýunça maliýeleşdirmek mümkinçiligini ýitirende işewürlik-töwekgelçiligi ýüze çykyp biler);
* maglumat tehnologiýalaryny ulanmak (mysal üçin, subýektde maglumat ulgamlarynyň we prosesleriniň sazlaşyksyzlygy netijesinde işewürlik-töwekgelçiligi ýüze çykyp biler);
* ol ýa-da beýleki strategiýalary ornaşdyrmagyň netijeleri, hususan-da, buhgalterçilik hasaba alnyşyna bolan täze talaplaryň ýüze çykmagyna getirýän islendik netijeler (mysal üçin, şeýle talaplar doly däl ýa-da nädogry ýerine ýetirilende işewürlik-töwekgelçiligi ýüze çykyp biler).

Adatça, audit geçirilýän subýektiň ýolbaşçylygy işewürlik-töwekgelçiligini ýüze çykarýar we olary peseltmek üçin zerur çäreleri işläp düzýär. Töwekgelçiliklere baha bermegiň şeýle prosesi içerki gözegçilik ulgamynyň möhüm bölegi bolup durýar.

Auditor auditi geçirmek üçin ähmiýeti bolan audit geçirilýän subýektiň içerki gözegçilik ulgamy babatynda zerur düşünjeleri almalydyr. Gözegçilik serişdeleriniň köpüsiniň audit üçin ähmiýetli bolup durýandygyna garamazdan, adatça, olar maliýe hasabatlylygy bilen baglanyşyklydyr. Maliýe hasabatlylygy bilen baglanyşykly gözegçilik serişdeleriniň ählisi audit üçin ähmiýetli bolup durmaýar. Gözegçilik serişdeleri aýratynlykda ýa-da beýlekiler bilen utgaşyklykda auditi geçirmek üçin ähmiýetli bolup durýandygy babatyndaky sorag auditoryň hünärmençilik garaýşynyň meselesi bolup durýar.

Içerki gözegçilik ulgamy barasyndaky düşünjeler auditora düýpli ýoýulmalaryň töwekgelçiliklerine täsir edip biljek ýoýulmalaryň we ýagdaýlaryň görnüşlerini ýüze çykarmaga, şeýle hem auditorçylyk iş yzygiderlikleriniň häsiýetini, möhletlerini we göwrümini kesgitlemäge kömek edýär. Bu ulgam subýektiň şu aşakdaky islendik maksatlaryna ýetmekde howp döredýän, ýüze çykarylan işewürlik-töwekgelçiligini peseltmek maksady bilen, işlenip düzülýär, ornaşdyrylýar we goldanylýar, ýagny:

170.0 x 240.0 mm

- subýektiň maliýe hasabatlylygynyň ygtybarlylygy;
- subýektiň amaly işjeňliginiň netijeliligi;
- subýekt tarapyndan hereket edýän kanunlaryň we kadalaşdyryjy namalarynyň berjaý edilmegi.

Içerki gözegçilik ulgamynyň işlenip düzülmegi, ornaşdyrylmagy we goldanylmagy audit geçirilýän subýektiň möçberine hem-de çylşyrymlylygyna bagly bolýar.

Auditiň halkara standartlarynyň maksatlary üçin içerki gözegçilik ulgamynyň şu aşakdaky bäş bölege bölünmegi auditorlaryň seljerme geçirmekleri dogrusynda peýdaly binýat bolup hyzmat edýär, çünki audit geçirilýän subýektiň içerki gözegçilik ulgamynyň dürli jähetleriniň ýerine ýetirilýän, audite ýetirýän, täsirini kesgitlemäge mümkinçilik berýär, ýagny:

a) gözegçilik gurşawy;

b) töwekgelçiliklere baha bermek prosesi;

ç) maglumat özara gatnaşygyny we degişli işewürlik-prosesleri goşmak bilen, maliýe hasabatlylygy bilen baglanyşykly maglumat ulgamlary;

d) gözegçilik hereketleri;

e) gözegçilik serişdeleriniň monitoringi.

Audit geçirilýän subýektiň içerki gözegçilik ulgamy özünde el bilen ýerine ýetirilýän elementleri we köp ýagdaýlarda awtomatlaşdyrylan elementleri saklaýar. El ýa-da awtomatlaşdyrylan elementleriň aýratynlyklary auditoryň töwekgelçiliklere baha bermegi we şol bahalandyrma esaslanýan geljekki auditorçylyk iş yzygiderlikleri üçin ähmiýetlidir. Bu elementler içerki gözegçilik ulgamynda amallary başlamagyň, hasaba almagyň, işlemegiň we olary hasabatda şöhlelendirmegiň tertibine hem täsir edýär. El bilen ýerine ýetirilýän ulgamda gözegçilik serişdeleri öz içine amallary barlamak we tassyklamak, deňeşdirmek we deňeşdirmegiň netijeleri boýunça soňky hereketler ýaly iş yzygiderliklerini alyp biler. Alternatiwa hökmünde audit geçirilýän subýekt amallary başlamak, hasaba almak, gaýtadan işlemek we olary hasabatda şöhlelendirmek üçin awtomatlaşdyrylan iş yzygiderliklerini ulanyp biler. Şu ýagdaýda elektron görnüşindäki ýazgylar kagyz resminamalaryny çalyşýar. Awtomatlaşdyrylan maglumatlar ulgamlaryndaky gözegçilik serişdeleri awtomatlaşdyrylan gözegçilik serişdeleriniň (mysal üçin, kompýuter maksatnamalaryna oturdylan gözegçilik serişdeleri) we elde ýerine ýetirilýän gözegçilik serişdeleriniň utgaşdyrylmagyny aňladýar. Ondan başga-da, elde ýerine ýetirilýän gözegçilik serişdeleri maglumat tehnologiýalarynyň serişdelerinden garaşsyzdyr, maglumat ulgamynyň döreden maglumatlaryny ulanyp bilýär ýa-da maglumat tehnologiýalarynyň netijeli hereketiniň we awtomatlaşdyrylan gözegçilik serişdeleriniň monitoringi, şeýle hem standart däl amallary işlemek bilen çäklenýär. Eger maglumat tehnologiýalary amallary başlamak, hasaba almak, işlemek, olary hasabatda şöhlelendirmek ýa-da beýleki maliýe maglumatlaryny maliýe hasabatlylygyna girizmek üçin ulanylýan bolsa, ulgamlar we kompýuter maksatnamalary düýpli hasaplar boýunça başlangyçlar bilen baglanyşykly

gözegçilik serişdelerini özüne birikdirip ýa-da maglumat tehnologiýalarynyň ulanylmagyna bagly bolan el bilen ýerine ýetirilýän gözegçilik serişdeleriniň netijeli hereket etmeginde wajyp orny eýeläp biler.

Içerki gözegçilik ulgamynda ulanylýan el we awtomatlaşdyrylan elementleriniň utgaşdyrylmagy audit geçirilýän subýektde peýdalanylýan maglumat ulgamlarynyň häsiýetine hem-de çylşyrymlylygyna baglydyr. Adatça, maglumat ulgamlary audit geçirilýän subýektiň içerki gözegçilik ulgamyna kömek edýär, çünki olar subýekte şu aşakdaky mümkinçilikleri berýär, ýagny:

- işewürligi ýöretmegiň öň kesgitlenen düzgünlerini yzygiderli ulanmaga we uly göwrümli amallary ýa-da maglumatlary işlemekde çylşyrymly hasaplamalary ýerine ýetirmäge;
- maglumatlaryň barlygyny we öz wagtyndalygyny üpjün etmäge, olaryň takyklygyny ýokarlandyrmaga;
- maglumatlary goşmaça seljermeklige ýardam etmäge;
- subýektiň amala aşyrýan işjeňligini monitoring etmek mümkinçiligini giňeltmäge we onuň syýasatyny hem-de iş yzygiderliklerini ýerine ýetirmäge;
- gözegçilik serişdelerini sowlup geçmek töwekgelçiligini peseltmäge;
- howpsuzlyk üçin kompýuter amaly maksatnamalaryna, maglumatlar goruna we amaly ulgamlara gözegçilik serişdelerini ornaşdyrmak arkaly borçlary netijeli paýlamagyň mümkinçiligini giňeltmäge.

Maglumat ulgamlary hem audit geçirilýän subýektiň içerki gözegçilik ulgamynyň özboluşly töwekgelçiliklerini döredýär, mysal üçin:

- maglumatlara rugsat bermezden girmek, bu ýagdaý maglumatlary ýok etmeklige ýa-da zerur bolmadyk üýtgetmelere getirip biler. Şeýle töwekgelçilikler umumy maglumatlar gory köp sanly peýdalanyjylara elýeterli bolsa ýüze çykmagy mümkindir;
- maglumat tehnologiýalary bölüminiň işgärleriniň borçlaryny ýerine ýetirmek üçin maglumatlar bilen işlemeklige berlen hukukdan ýokary geçýän hukuklary almak mümkinçiliginiň döremegi, bu borçlary paýlamagyň tertibiniň bozulmagyna getirýär;
- esasy faýllardaky maglumatlaryň rugsat berilmezden üýtgedilmegi;
- ulgamlaryň ýa-da maksatnamalaryň rugsat berilmezden üýtgedilmegi;
- ulgamlara ýa-da maksatnamalara zerur üýtgetmeleri girizmek ukypsyzlygy;
- elde döredilýän zerur däl päsgelçilikler;
- maglumatlary ýitirmek mümkinçiligi ýa-da maglumatlara zerur girmekligiň ukypsyzlygy.

Haçan garaýyşlary emele getirmek we çözgütleri kabul etmek talap edilse, içerki gözegçilik ulgamynyň el bilen ýerine ýetirilýän elementleri has amatly bolup biler, mysal üçin, şu aşakdaky ýagdaýlarda:

■ iri, adaty däl ýa-da yzygiderli bolmadyk amallarda;

■ ýalňyşlyklary ýüze çykarmak, öňünden görmek ýa-da çaklamak çylşyrymly bolan halatlarda;

■ hereket edýän awtomatlaşdyrylan gözegçiligiň çäginden çykýan gözegçilik serişdeleriniň täsir etmegi talap edýän ýagdaýlar üýtgände;

■ awtomatlaşdyrylan gözegçilik serişdeleriniň monitoringinde.

Içerki gözegçilik ulgamynyň awtomatlaşdyrylan elementleri bilen deňeşdirilende el bilen ýerine ýetirilýän elementleriniň ygtybarlylygy pes bolup biler, çünki olary aýlanyp geçmek, inkär etmek ýa-da hötdesinden gelmek aňsat hasaplanýar we ýönekeý ýalňyşlyklara sezewar bolmagy mümkin.

Içerki gözegçilik ulgamy bilen baglanyşykly töwekgelçilikleriň çägi we häsiýeti audit geçirilýän subýektiň maglumat ulgamlarynyň aýratynlyklaryna baglylykda üýtgeýär. Audit geçirilýän subýekt maglumat ulgamlarynyň aýratynlyklaryny hasaba almak bilen netijeli gözegçilik serişdelerini döretmek arkaly elde ýerine ýetirilýän ýa-da awtomatlaşdyrylan elementleri ulanmak bilen baglanyşykly töwekgelçiliklere jogap hökmünde çäreleri kabul edýär.

Audit geçirilýän subýektiň maksatlarynyň we gözegçilik serişdeleriniň arasynda göni baglanyşyk bar. Subýektiň maksatlary we gözegçilik serişdeleri onuň maliýe hasabatlylygyna, işjeňligine we kanunlaryň hem-de kadalaşdyryjy namalarynyň berjaý edilişine täsir edýär, ýöne bahalandyryş ululyklar maksatlaryň we gözegçilik serişdeleriniň ählisi auditoryň töwekgelçiliklere baha bermegi üçin ähmiýetli bolup durmaýar.

Gözegçilik serişdeleri aýratynlykda ýa-da beýlekiler bilen utgaşykda auditi geçirmek üçin ähmiýetlidigi babatynda auditoryň garaýşy, mysal üçin, şu aşakdakylary göz öňünde tutup biler, ýagny:

▶ düýplülik;

▶ degişli töwekgelçiligiň möhümligi;

▶ subýektiň ululygy;

▶ subýektiň işjeňlik häsiýeti, şol sanda bu işjeňligiň guralyşynyň aýratynlygy, eýeçiligiň düzümi;

▶ subýektiň amallarynyň köp dürlüligi we çylşyrymlylygy;

▶ ulanylýan kanunçylyk we kadalaşdyryjy talaplar;

▶ ýagdaýlar we içerki gözegçilik ulgamynyň ulanýan bölekleri;

▶ subýektiň içerki gözegçilik ulgamynyň bölegi bolup duran ulgamlaryň häsiýeti we çylşyrymlylygy;

▶ gözegçilik serişdeleri aýratynlykda ýa-da beýlekiler bilen utgaşykda düýpli ýoýulmalaryň öňüni almagy ýa-da ýüze çykarmagy we düzetmegi üpjün edýändigi, eger üpjün edýän bolsa nähili ýagdaýda.

Gözegçilik gurşawy babatynda auditor zerur düşünjeleri almalydyr. Şeýle düşünjeleri almagyň dowamynda auditor şu aşakdakylara baha bermelidir, ýagny:

170.0 x 240.0 mm

- korporatiw dolandyryşa jogapkär şahslaryň gözegçiligi astynda ýolbaşçylyk tarapyndan dogruçyllygyň medeniýetiniň we özüňi alyp barma edebiniň döredilendigine hem-de goldanylýandygyna;

- gözegçilik gurşawynyň elementleriniň güýçli taraplary bilelikde içerki gözegçiligiň beýleki bölekleri üçin zerur esasy üpjün edýändigine, şeýle hem gözegçilik gurşawynyň ýetmezçilikleriniň içerki gözegçiligiň beýleki böleklerine ýetirip biljek oňyn däl täsirlerine.

Subýektde töwekgelçiliklere baha bermek prosesiniň amala aşyrylýandygy babatynda auditor şu düşünjeleri almalydyr, ýagny:

- maliýe hasabatlylygynyň maksatlary üçin uly işewürlik-töwekgelçiliklerini ýüze çykarmak;
- uly töwekgelçiliklere baha bermek;
- töwekgelçilikleriň ýüze çykma ähtimallygyna baha bermek;
- şeýle töwekgelçilikleri peseltmek boýunça geçirilýän çäreler hakynda çözgütleri kabul etmek.

Auditor maliýe hasabatlylygyna degişli işewürlik-prosesleri goşmak bilen, maglumat ulgamlary, şol sanda şu aşakdaky jähetler babatynda düşünjeleri almalydyr:

- subýektiň işjeňliginiň çäginde maliýe hasabatlylygy üçin uly bolan amallaryň görnüşleri;
- hem maglumat tehnologiýalarynyň ulanylýan ulgamyndaky, hem el bilen işlenilýän maglumatlaryň ulgamyndaky iş yzygiderlikleriniň kömegi arkaly başlanylýan, ýazgy edilýän, işlenilýän we zerurlyk bolsa düzedilýän esasy registrlere geçirilýän we maliýe hasabatlylygynda şöhlelendirilýän amallar;
- başlamak, hasaba almak, işlemek we maliýe hasabatlylygynda şöhlelendirmek, şol sanda ýalňyş maglumatlary düzetmek we maglumatlary esasy registrlere geçirmek üçin ulanylýan maglumatlary we anyk hasaplary tassyklaýan buhgalterçilik hasaba alnyşynyň degişli maglumatlary. Ýazgylar el bilen we elektron görnüşde ýerine ýetirilip bilner;
- maglumat ulgamynyň maliýe hasabatlylygy üçin ähmiýetli bolan amallardan başga-da wakalaryň we şertleriň bellige alnyşy;
- maliýe hasabatlylygyny taýýarlamak prosesi, şol sanda ähmiýetli bahalandyryş ululyklary we maglumatlary açmak;
- bir gezeklik, adaty däl amallary hasaba almak ýa-da düzedişler üçin ulanylýan standart däl buhgalterçilik ýazgylaryny goşmak bilen, buhgalterçilik ýazgylary babatynda peýdalanylýan gözegçilik serişdeleri.

Auditi geçirmek üçin möhüm ähmiýeti bolan gözegçilik hereketleri bilen baglanyşykly auditor düşünjeleri almalydyr. Bu öz gezeginde başlangyçlaryň derejesinde düýpli ýoýulmalaryň töwekgelçiliklerini bahalandyrmak we bahalandyrylan töwekgelçiliklere jogap hökmünde geljekki auditorçylyk iş yzygiderliklerini işläp taýýarlamak üçin zerurdyr. Auditi geçirmek üçin her bir amallaryň görnüşleri,

170.0 x 240.0 mm

hasap boýunça galyndylary we maliýe hasabatlylygynyň açyp görkezmeli maglumatlary ýa-da her bir degişli başlangyçlar bilen baglanyşykly ähli gözegçilik hereketlerini öwrenmek talap edilmeýär.

Maliýe hasabatlylygyna geçirilýän içerki gözegçiligiň monitoringi üçin audit geçirilýän subýektiň ýerine ýetirýän esasy hereketlerini auditor öwrenmelidir. *Gözegçilik serişdeleriniň monitoringi* – bu haýsy hem bolsa bir döwrüň dowamynda içerki gözegçilik ulgamynyň netijeliligine baha bermek prosesidir. Ol gözegçilik serişdeleriniň netijeliligine öz wagtynda baha bermegi we zerur düzediş hereketlerini ýerine ýetirmegi öz içine alýar. Ýolbaşçylyk gözegçilik serişdeleriniň monitoringini yzygiderli amala aşyrýar. Monitoring boýunça üznüksiz çäreler, köplenç, subýektiň adaty gaýtalanýan amallaryna geçirilýär we yzygiderli dolandyryş hem-de gözegçilik hereketleri ýerine ýetirmegi özünde saklaýar. Audit geçirilýän subýektiň ýolbaşçylygynyň ýerine ýetirýän monitoring meseleleri ýa-da kämilleşdirmegi talap edýän ýaýrawlary görkezip biljek müşderileriň nägilelikleri we kadalaşdyryjy edaralaryň teswirlemeleri ýaly daşarky taraplardan alnan maglumatlary ulanmagy göz öňünde tutýar.

Düýpli ýoýulmalaryň töwekgelçiliklerini ýüze çykarmak we baha bermek. Auditor geljekki auditorçylyk iş yzygiderliklerini işläp düzmek we ýerine ýetirmek üçin esaslary emele getirmek maksady bilen, düýpli ýoýulmalaryň töwekgelçiliklerini ýüze çykarmalydyr we baha bermelidir, ýagny:

- maliýe hasabatlylygynyň derejesinde;
- amallaryň görnüşleri, hasaplar boýunça galyndylar we maglumatlary açmak babatynda başlangyçlaryň derejesinde.

Maliýe hasabatlylygynyň derejesinde düýpli ýoýulmalaryň töwekgelçilikleri – bu tutuş maliýe hasabatlylygyna ýaýraýan we birnäçe başlangyçlara degýän bolmagy mümkin töwekgelçiliklerdir. Şeýle häsiýetli töwekgelçilikler amallaryň görnüşleriniň, hasaplar boýunça galyndylaryň ýa-da maglumatlary açmagyň derejesinde belli bir başlangyçlar boýunça hökmany ýüze çykarylmaly töwekgelçilikler bolup durmaýar. Olar başlangyçlaryň derejesinde düýpli ýoýulmalaryň töwekgelçiliklerini köpeldip biler, mysal üçin, ýolbaşçylygyň içerki gözegçilik ulgamyny aýlanyp geçmegi netijesinde. Auditor tarapyndan ynsapsyz hereketleriň netijesinde düýpli ýoýulmalaryň töwekgelçiliklerine seredilende maliýe hasabatlylygyň derejesindäki töwekgelçilikler aýratyn ähmiýete eýe bolup biler. Maliýe hasabatlylygynyň derejesinde düýpli ýoýulmalaryň töwekgelçilikleri, hususan-da, gözegçilik gurşawynyň ýetmezçilikleri sebäpli ýüze çykyp biler. Mysal üçin, ýolbaşçylygyň başarnyklarynyň derejesiniň pes bolmagy maliýe hasabatlylygynyň täsir edip we auditor tarapyndan umumy häsiýetli jogap hereketlerini talap edip biler.

Içerki gözegçilik ulgamyna auditoryň düşünmegi audit geçirilýän subýektiň maliýe hasabatlylygynyň auditini geçirmek mümkinçiligine degişlilikde şübhe döredip biler. Mysal üçin:

170.0 x 240.0 mm

● subýektiň ýolbaşçylygynyň dogruçyllygyna bolan şübheler şeýle düýpli, maliýe hasabatlylygynda ýolbaşçylygyň maglumatlary nädogry bermek töwekgelçiliginiň şeýle bir ýokary bolup, ol auditory auditi geçirip bolmaz diýen karara getirip biler;

● subýektiň ýazgylarynyň ýagdaýyna we ygtybarlylygyna bolan şübheler alynmaga degişli ýeterlik we zerur auditorçylyk subutnamalarynyň esasynda auditoryň maliýe hasabatlylygy hakynda belliksiz pikiri beýan etmeginiň ähtimallygyny peseldip biler.

Maliýe hasabatlylygyny taýýarlamagyň ulanyp boljak konsepsiýasyna laýyklykda maliýe hasabatlylygynyň düzülendigini beýan etmek bilen, ýolbaşçylyk göni ýa-da gytaklaýyn maliýe hasabatlylygynyň dürli elementlerini ykrar etmek, bahalandyrmak, bermek we açmak hakynda başlangyçlary emele getirýär. Ýüze çykyp biljek, mümkin bolan, ýoýulmalaryň dürli görnüşlerini seljermek üçin auditoryň ulanýan başlangyçlary aşakdakylar ýaly üç topara bölünýär we şu görnüşlerde bolup biler, ýagny:

■ audit geçirilýän döwürde amallaryň görnüşleri we wakalar hakynda başlangyçlar:

○ *barlylyk* – hasaba alnyşda bellige alnan amallar we wakalar hakykatda bolan we subýekte degişli;

○ *dolulyk* – hasaba alynmaga degişli ähli amallar we wakalar hasaba alyndy;

○ *takyklyk* – hasaba alnan amallara we wakalara degişli pul möçberleri we gaýry maglumatlar bolmaly ýagdaýynda şöhlelendirildi;

○ *öz wagtynda ykrar etmeklik* – amallar we wakalar bolmaly hasabat döwründe şöhlelendirildi;

○ *toparlara bölmek* – amallar we wakalar bolmaly hasaplarda şöhlelendirildi;

■ döwrüň ahyrynda hasaplar boýunça galyndylar barasynda başlangyçlar:

○ *bolmaklyk* – aktiwler, borçnamalar we maýa gatnaşmagyň paýlary hakykatda bar;

○ *hukuklar we borçlar* – subýekt aktiwlere bolan hukuga eýelik edýär ýa-da olara gözegçilik edýär, borçnamalar subýektiň kanuny borçlaryny aňladýar;

○ *dolulyk* – hasaba alynmagy zerur bolan aktiwler, borçnamalar we maýa gatnaşmagyň paýlary hasaba alnypdyr;

○ *baha bermek we paýlamak* – aktiwler, borçnamalar we maýa gatnaşmagyň paýlary degişli pul möçberlerde maliýe hasabatlylygynda görkezilen, baha bermek ýa-da paýlamak bilen baglanyşykly ähli degişli düzedişler bolmaly ýagdaýynda şöhlelendirilipdir;

■ maglumatlary bermek we açmak hakynda başlangyçlar:

○ *barlylyk, hukuklar we borçlar* – açyp görkezilýän wakalar, amallar we gaýry soraglar hakykatda bolan we subýekte degişli;

○ *dolulyk* – maliýe hasabatlylygynda açylmaga degişli ähli maglumatlar oňa girizilen;

○ *toparlara bölmek we düşnüklilik* – maliýe maglumatlary bolmaly ýagdaýynda berlen we suratlandyrylan, açylmaly maglumatlar düşnükli beýan edilen;

○ *takyklyk we baha bermek* – maliýe we gaýry maglumatlar ygtybarly we bolmaly pul möçberlerde açylan.

Töwekgelçiliklere baha berlende auditor ýüze çykarylan töwekgelçilikleriň arasyndan möhüm töwekgelçiligi kesgitlemelidir. Şunuň ýaly garaýyş emele getirilende auditor bu töwekgelçilige degişli ýüze çykarylan gözegçilik serişdeleriniň täsirini aradan aýyrmalydyr. Töwekgelçilikleriň haýsylary möhüm bolup durýandygy babatynda garaýyşlar emele getirilende auditor iň bolmanda şu aşakdakylara seretmelidir, ýagny:

▶ bu töwekgelçilik ynsapsyz hereketleriň töwekgelçiligi bolup durýandygyna;

▶ bu töwekgelçiligiň ykdysadyýetde golaýda bolup geçen ähmiýetli wakalar, buhgalterçilik hasaba alnyşy ýa-da beýleki ýagdaýlar bilen baglanyşygynyň bardygyna we şeýlelikde, ol aýratyn üns bermegi talap edýändigine;

▶ amallaryň nähili çylşyrymlydygyna;

▶ bu töwekgelçiligiň oňa bagly bolan taraplar bilen geçirilen ähmiýetli amallara degişlidigine;

▶ maliýe maglumatlary, aýratyn-da giň aralygy we näbelliligi göz öňünde tutýan bahalandyrmalar bilen baglanyşykly töwekgelçiliklere baha bermekde subýektiwliligiň derejesine;

▶ bu töwekgelçiligiň subýektiň adaty işjeňliginiň çäginden daşyna çykýan ähmiýetli amallar ýa-da beýleki esaslar boýunça adaty bolmadyk amallar bilen baglanyşyklydygyna.

Ähmiýetli standart däl amallar boýunça düýpli ýoýulmalaryň töwekgelçilikleri şu ýagdaýlar bilen baglanyşykly ýokary bolup biler, ýagny:

⌛ hasaba alnyşyň tertibini kesgitlemekde subýektiň ýolbaşçylygyň gatyşmaklarynyň uly bolmagy;

⌛ maglumatlary ýygnamaklyga we işmeklige gatyşmaklygyň uly bolmagy;

⌛ hasaplamalaryň çylşyrymlygy ýa-da buhgalterçilik hasaba alnyşynyň çylşyrymlylygy;

⌛ töwekgelçiliklere geçirilýän netijeli gözegçilik serişdelerini ornaşdyrmak üçin subýekti kyn ýagdaýa getirip biljek standart däl amallarynyň häsiýeti.

Garaýyşlaryň dersi bolup duran we bahalandyryş ululyklaryny hasaplamagy talap edýän ähmiýetli soraglar boýunça düýpli ýoýulmalaryň töwekgelçilikleri indiki ýagdaýlar bilen baglanyşygy ýokary bolup biler, ýagny:

* bahalandyryş ululyklary ýa-da düşewüntleri (girdejileri) ykrar etmek babatynda buhgalterçilik hasaba alnyşynyň ýörelgeleri dürli-dürli düşündirilip biler;

* talap edilýän garaýyşlar subýektiw, çylşyrymly ýa-da geljekki wakalaryň täsirleri babatynda ýol bermeleri talap edip biler, mysal üçin, adalatly gymmat hakynda garaýyşlar.

Eger auditor uly töwekgelçiligiň bardygyny kesgitlese, ol audit geçirilýän subýektiň gözegçilik serişdelerini, şol sanda bahalandyryş ululyklarynyň töwekgelçiligine degişli gözegçilik hereketlerini öwrenmelidir.

Auditi geçirmegiň dowamynda goşmaça auditorçylyk subutnamalaryny ýygnamagyň netijesinde başlangyçlaryň derejesinde düýpli ýoýulmalaryň töwekgelçiliklerine baha bermek üýtgäp biler. Haçan-da, auditor geljekki auditorçylyk iş yzygiderliklerini ýerine ýetirmegiň dowamynda auditorçylyk subutnamalaryny alsa ýa-da täze maglumatlary kabul etse we bahalandyryş ululyklar, subutnamalar, ýa-da maglumatlar auditoryň baha bermekde esaslanan ilki başdaky subutnamalaryna çapraz gelse, ol özüniň baha bermesine gaýtadan seretmelidir we meýilleşdirilen geljekki auditorçylyk iş yzygiderliklerine üýtgetmeleri girizmelidir.

Resminamalaşdyrmak. Auditor auditorçylyk resminamalaryna şu aşakdakylary goşmalydyr, ýagny:

- eger Auditiň halkara 315 belgili standartynyň 10-njy bendi talap edýän bolsa, onda auditorçylyk toparynyň agzalarynyň arasyndaky maslahatlary we kabul edilen ähmiýetli çözgütleri;
- Auditiň halkara 315 belgili standartynyň 11-nji bendinde beýan edilen subýektiň we onuň töwereginiň her jähetlerine düşünmegiň esasy elementlerini we Auditiň halkara 315 belgili standartynyň 14–24-nji bentlerinde görkezilen onuň içerki gözegçilik ulgamynyň her bir elementlerini, şeýle düşünjeleri almagyň maglumat çeşmelerini hem-de töwekgelçiligi bahalandyrmagyň ýerine ýetirilen iş yzygiderliklerini;
- Auditiň halkara 315 belgili standartynyň 25-nji bendiniň talaplaryna laýyklykda maliýe hasabatlylygynyň derejesinde we başlangyçlaryň derejesinde ýüze çykarylan we bahalandyrylan düýpli ýoýulmalaryň töwekgelçiliklerini;
- Auditiň halkara 315 belgili standartynyň 27–30-njy bentleriniň (A144–A147 bentleriniň) talaplaryny ulanmagyň netijesinde auditorda emele gelen düşünjeler esasynda ýüze çykarylan töwekgelçilikleri we olara degişli gözegçilik serişdelerini.

5.3. Audit meýilnamalaşdyrylanda we geçirilende düýplülik

Auditiň halkara 320 belgili «Audit meýilnamalaşdyrylanda we geçirilende düýplülik» standarty maliýe hasabatlylygynyň auditi meýilnamalaşdyrylanda we geçirilende düýplülik ýörelgesini ulanmak boýunça auditoryň borçlaryny kesgitleýär. Auditiň halkara 450 belgili «Auditiň dowamynda ýüze çykarylan ýoýulmalara baha bermek» standarty ýüze çykarylan ýoýulmalaryň audite edýän

170.0 x 240.0 mm

täsirine baha bermekde düýplülik ýörelgesini ulanmagyň ýagdaýy, şeýle hem düzedilmedik ýoýulmalaryň, eger olar bar bolsa, maliýe hasabatlylygyna edýän täsiri aýdyňlaşdyrylýar.

Auditor auditi meýilnamalaşdyrmagyň we geçirmegiň barşynda düýplüligi hem-de onuň bilen baglanyşykly auditorçylyk töwekgelçiligini bahalandyrýar. Maliýe hasabatlylygyny taýýarlamagyň dürli konsepsiýalarynda düýplülik düşünjesine maliýe hasabatlylygyny taýýarlamagyň we bermegiň baglanyşygynda seredilýär. Emma maliýe hasabatlylygyny taýýarlamagyň konsepsiýalary düýplüligi dürli-dürli häsiýetlendirip biler, adatça, olar şu aşakdaky düzgünleri saklaýar, ýagny:

- goýbermeleri goşmak bilen, ýoýulmalar düýpli hasaplanýar, eger olar aýratynlykda ýa-da bilelikde maliýe hasabatlylygynyň esasynda peýdalanyjylaryň kabul edýän ykdysady çözgütlerine täsir eder diýen esaslandyrylan garaşmalar bar bolsa;
- düýplülik hakynda pikirler ugurdaş ýagdaýlary hasaba almak bilen emele gelýär we ýoýulmalaryň möçberine we (ýa-da) häsiýetine bagly bolýar;
- maliýe hasabatlylygynyň peýdalanyjylary üçin düýpli bolup durýan soraglar barasyndaky pikirler bitewi toparyň wekilleri hökmünde peýdalanyjylaryň arasynda maliýe maglumatlaryna bolan umumy zerurlyklary hasaba almak bilen emele gelýär. Maglumat zerurlyklary ep-esli tapawutlanyp biljek aýratyn anyk peýdalanyjylar üçin mümkin bolan ýoýulmalaryň täsirleri üns merkezine alynmaýar.

Auditiň halkara 320 belgili standartynda barabarlygy anyklanan (ýagny ýüze çykarylan) we düzedilmedik (ýagny hasabatlylykdaky çaklanylýan ýoýulmalaryň we auditi geçirmegiň dowamynda düzedilen ýoýulmalaryň aratapawudy) ýoýulmalar tapawutlandyrylýar. Ýüze çykarylan ýoýulmalar ($Ý_{ýç}$) audite täsir edýär, ýagny auditora hasaba alnyş we içerki gözegçilik ulgamlarynyň işleriniň ygtybarlylygyna baha bermek, şeýle hem çaklanylýan ýüze çykarylmadyk ýoýulmalary ($Ý_{ýçm}$) bahalandyrmak üçin esas bolup hyzmat edýär. Ýüze çykarylmadyk ýoýulmalara ($Ý_{ýçm}$) seçip alma gözegçiligi ulanylanda, köplenç, duş gelinýär. Ýüze çykarylmadyk ýoýulmalara ($Ý_{ýçm}$) auditor diňe belli bir ähtimallyk we käbir ýalňyşlyk bilen baha berip biler, çünki seçip alma gözegçiligiň netijesi tutuşlaýyn gözegçiligiň netijesinden tapawutlanýar. Auditiň dowamynda käbir ýoýulmalar düzedilip bilner we auditor şol ýoýulmalaryň düzedilendigi ($Ý_{düz}$) barada zerur maglumaty alýar. Düzedilmedik ýoýulmalaryň ($Ý_{dzm}$) ululygyny şeýle hasaplamak bolar, ýagny:

$$Ý_{dzm} = (Ý_{ýc} + Ý_{ýcm}) - Ý_{düz} \qquad (1)$$

(1) formula boýunça hasaplanan düzedilmedik ýoýulmalara ($Ý_{dzm}$) maliýe hasabatlylygynyň ygtybarlylygyna baha bermek üçin esas hökmünde seredilýär. Maliýe hasabatlylygynyň ygtybarlylygyny tassyklamak barada çözgüt kabul edende auditor düzedilmedik ýoýulmalaryň ($Ý_{dzm}$) bahalandyrmasyny düýplüligiň derejesi bilen deňeşdirmelidir, ýagny maliýe hasabatlylygynyň käbir görkezijileriniň

ýokary çägi (mysal üçin, maliýe hasabatlylygynyň düzedilmedik ýoýulmalarynyň ($Ý_{dzm}$) jemi, şol çäkden geçmeklik bu hasabatlylygyň peýdalanyjylaryny nädogry çözgütleri kabul etmeklerine getirip biler.

Düýplülik goýbermeleriň ýa-da ýoýulmalaryň anyk ýagdaýlarda bahalandyrylýan maddalaryň ýa-da ýalňyşlyklaryň möçberlerine baglydyr. Düýplülik başlangyç nokady kesgitleýär we ol ýaramly bolar ýaly maglumatlaryň hiliniň esasy ölçegi bolup çykyş etmeýär. Auditoryň düýplüligi kesgitlemegi onuň hünärmençilik garaýşynyň dersi bolup durýar. Şu nukdaýnazardan, auditor peýdalanyjylar babatynda şu aşakdaky esaslandyrylan çaklamalary edip biler, ýagny olar:

a) täjirçilik we ykdysady işjeňlik, şeýle hem buhgalterçilik hasaba alnyşy barasynda ýeterlik habarlylyga eýedirler we maliýe hasabatlylygynda berlen maglumatlary ýerlikli içginlik bilen öwrenmeklige niýetlenýärler;

b) ol ýa-da beýleki düýplüligiň derejesinden ugur alnyp, maliýe hasabatlylygynyň taýýarlanýandygyna, berilýändigine we audit geçirilýändigine düşünýärler;

ç) geljekki wakalaryň hasaplama bahalandyrmalarynyň, garaýyşlarynyň we çaklamalarynyň esasynda ol ýa-da beýleki möçberleriň ululyklarynyň üýtgemesiniň mahsus bolan näbelliligini ykrar edýärler;

d) maliýe hasabatlylygynda saklanylýan maglumatlaryň esasynda ýerlikli ykdysady çözgütleri kabul edýärler.

Audit meýilnamalaşdyrylanda auditor düýpli diýlip hasap ediljek ýoýulmalaryň möçberleri barasyndaky pikiri emele getirýär. Bu pikir şu aşakdakylara esas döredýär, ýagny:

- töwekgelçiliklere baha bermegiň iş yzygiderlikleriniň häsiýetini, möhletlerini we göwrümini kesgitlemäge;
- düýpli ýoýulmalaryň töwekgelçiliklerini ýüze çykarmaga we baha bermäge;
- ahyrky auditorçylyk iş yzygiderlikleriniň häsiýetini, möhletlerini we göwrümini kesgitlemäge.

Auditor tutuş maliýe hasabatlylygynyň derejesinde, onuň aýratyn görkezijileriniň derejesinde, hasaplaryň galyndylarynyň derejesinde, birmeňzeş amallar toparynyň derejesinde, açyp görkezilýän maglumatlaryň derejesinde düýplülige seredýär. Ýüze çykarylan ýoýulmalar aýratynlykda we umumylykda düýpli bolup durýandygyny auditor kesgitlemelidir. Bu ugurda auditoryň ýerine ýetirýän işini şertli şu tapgyrlara bölmek bolar (*7-nji surat*).

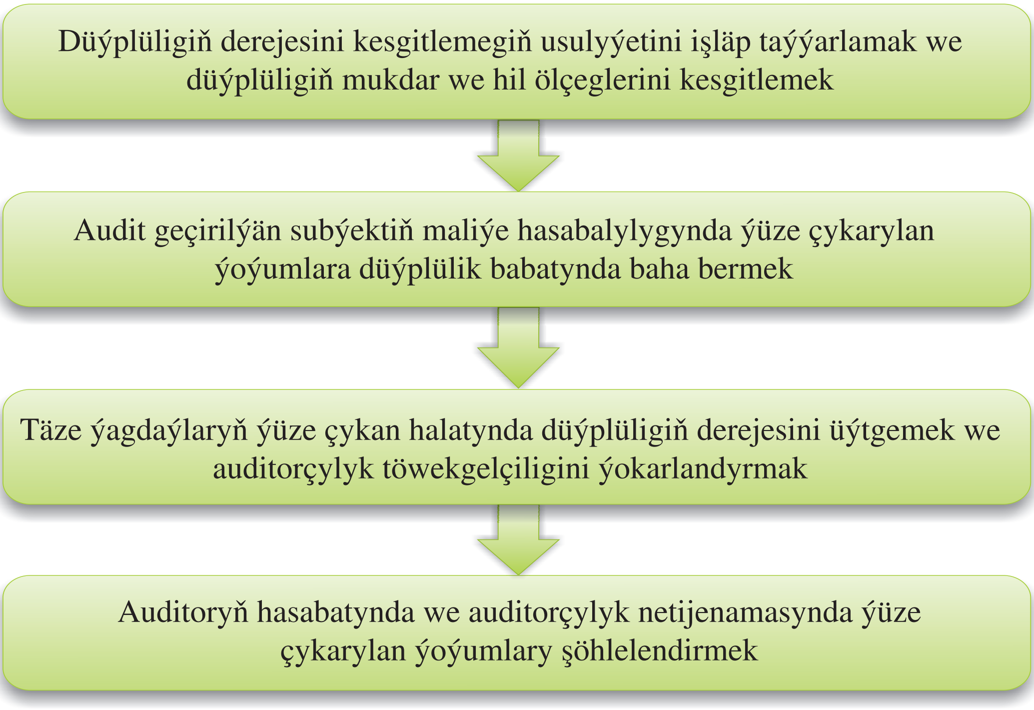
Birinji tapgyrda auditoryň öňünde ýüze çykarylan anyk ýalňyşlygyň düýplüdigini ýa-da düýpli däldigini takyklamak maksady bilen, düýplüligiň ölçeglerini kesgitlemek wezipesi durýar. Düýplüligiň derejesini kesgitlemek üçin auditor özüniň hünärmençilik garaýyşlaryna esaslanýan özbaşdak işlenip taýýarlanan usulyýeti peýdalanýar. Düýplüligiň mukdar we hil jähetleri bar.

Düýplüligiň mukdar derejesini kesgitlemegiň iki çemeleşmesi (usuly) ulanylýar, ýagny:

170.0 x 240.0 mm

– ilki bilen düýplüligiň ýeke-täk derejesi kesgitlenilýär, soňra ol hasabatlylygyň maddalarynyň arasynda paýlanylýar;

– ilki bilen hasabatlylygyň ähmiýetli maddalarynyň düýplüliginiň derejeleri kesgitlenilýär, soňra olar goşulýar, umumy jem emele getirilýär.



7-nji surat. Düýplüligiň derejesini kesgitlemegiň tapgyrlary

Birinji çemeleşme (usul). Ilki başda auditor tarapyndan audit geçirilýän subýektiň maliýe hasabatlylygynyň esasy görkezijileri seçilip alynýar. Soňra olardan auditoryň subýektiw seçip alnan düýplüligiň göterimi hasaplanýar (*2-nji tablisa*).

2-nji tablisa

Düýplüligiň derejesiniň hasaplanylyşy

t/b	Görkezijiler	Möçberi, müň manat	Düýplüligiň derejesi, %	Düýplüligiň derejesi, müň manat
1	2	3	4	5
1	Umumy jemi peýda	2564	5	128
2	Girdejiler (goşulan baha üçin salgydy hasaba almazdan)	25470	2	509

2-nji tablisanyň dowamy

1	2	3	4	5
3	Balansyň jemi (walýutasy)	60080	2	1202
4	Hususy maýa	2727	10	273
5	Çykdajylar	15820	2	316

2-nji tablisadan görnüşi ýaly, hasaplanan gözkezijiler biri-birinden tapawutlanýarlar. Düýplüligiň ýeke-täk derejesini kesgitlemek üçin olaryň arasyndaky ortaça ululyk tapylýar. Şunda gyraky ululyklar (iň kiçi we iň ýokary) hasaplama degişli edilmeýär, ýagny:

(509 + 273 + 316) / 3 = 366 müň manat.

Balansyň aýratyn maddasynyň düýpliliginiň derejesini kesgitlemek üçin, düýpliligiň ýeke-täk derejesi degişli maddanyň hasabat döwrüniň ahyryndaky balansyň umumy jemine (walýutasyna) gatnaşdyrmagyň esasynda tapylan udel agramyna köpeldilýär. Mysal üçin, hasabat döwrüniň ahyrynda esasy serişdeleriň galyndy gymmaty balansyň umumy jemine (walýutasyna) gatnaşygyna laýyklykda 15%-e deň bolsa, onda düýpliligiň derejesi (ýalňyşlyklaryň ýol bererlikli ululygy):

366 müň manat * 15% = 55 müň manat.

Eger esasy serişdeler bilen geçirilen amallar boýunça ýüze çykarylan ýoýulmalar bu möçberden ýokary geçse, onda olary auditor düýpli diýip ykrar eder.

Ikinji çemeleşme (usul). Ilki başda auditor tarapyndan auditorçylyk töwekgelçiliklerine baha bermegiň ýa-da olaryň anyk audit geçirilýän subýektiň balansynyň umumy jemindäki (walýutasyndaky) udel agramy esasynda maliýe hasabatlylygynyň ähmiýetli maddalary seçilip alynýar. Soňra göterim saýlanyp alynýar we düýpliligiň derejesi kesgitlenilýär (*3-nji tablisa*).

3-nji tablisa

Düýpliligiň derejesiniň hasaplanylyşy

t/b	Görkezijiler	Möçberi, müň manat	Düýpliligiň derejesi, %	Düýpliligiň derejesi, müň manat
1	2	3	4	5
1	Ätiýaçlyklar	23094	2	462
2	Debitor bergiler	7274	1	73
3	Pul serişdeler	1091	2	22
4	Kreditor bergiler	27275	1	273

3-nji tablisa laýyklykda düýpliligiň ýeke-täk derejesi: 462 + 73 + 22 + 273 = 830 müň manat.

Şeýlelikde, buhgalterçilik hasaba alnyşynyň dürli böleklerinde şol böleklerde ýüze çykan ýalňyşlyklaryň ähtimallyklaryna baglylykda düýplüligiň dürli derejelerini kesgitlemek mümkindir.

Düýplüligiň derejesini hasaplamagyň beýleki usullary hem ulanylyp bilner. Düýplüligiň mukdar ölçeglerinden başga-da hil ölçegleri hem ulanylýar. Mysal üçin:

- hasaba alyş syýasatynyň ýeterlikli däl beýan edilmegi;
- kanunçylygyň bozulmagy.

Mukdar ölçegi bolmadyk ýalňyşlyklary düýpli diýip ykrar etmegiň ýagdaýlary örän çylşyrymlydyr, adatça, auditoryň subýektiw pikirine esaslanýar. Mysal üçin, bikanun amallar ýüze çykarylan ýagdaýynda, şeýle düzgün bozulmalar, adatça, olaryň göwrümine we mümkin bolan zyýanyň möçberine bagly bolmazdan düýpli hasaplanýar.

Ikinji tapgyrda ýüze çykarylan ýoýulmalar düýplülik babatynda barlanylýar. Eger tutuş hasabatlylygyň derejesi ýagdaýynda hasabatlylygyň aýratyn maddalarynyň derejesinde ýüze çykarylan ýoýulmalar kesgitlenen ululykdan ýokary geçse, onda olar auditor tarapyndan düýpli hasap ediler. Ondan başga, eger ýüze çykarylan ýoýulmalar düýplüligiň derejesine golaý bolsa, auditor goşmaça auditorçylyk iş yzygiderlikleriniň kömegi bilen töwekgelçiligi peseltmek baradaky soraga seredýär ýa-da audit geçirilýän subýektiň ýolbaşçylygyndan maliýe hasabatlylygyna düzedişleri girizmegi talap edýär.

Şeýle-de auditor buhgalterçilik hasaba alnyşynyň aýry-aýry hasaplary boýunça galyndylar we birmeňzeş amallaryň toparlary babatynda düýplülige seredýär. Bu bolsa aýratynlykda uly bolmadyk möçberleriň umumy jemleriniň maliýe hasabatlylygyna edýän täsirini anyklamaga ýardam edýär.

Düýplülige baha bermek şu aşakdaky soraglara jogap bermäge kömek edýär, ýagny:

- buhgalterçilik hasaba alnyşynyň we maliýe hasabatlylygynyň haýsy gurşawlarynda barlag geçirmelidigine;
- auditorçylyk iş yzygiderliklerini geçirmegiň haýsy häsiýetini we möhletlerini kesgitlemelidigine;
- seçip almanyň haýsy göwrümini ulanmalydygyna.

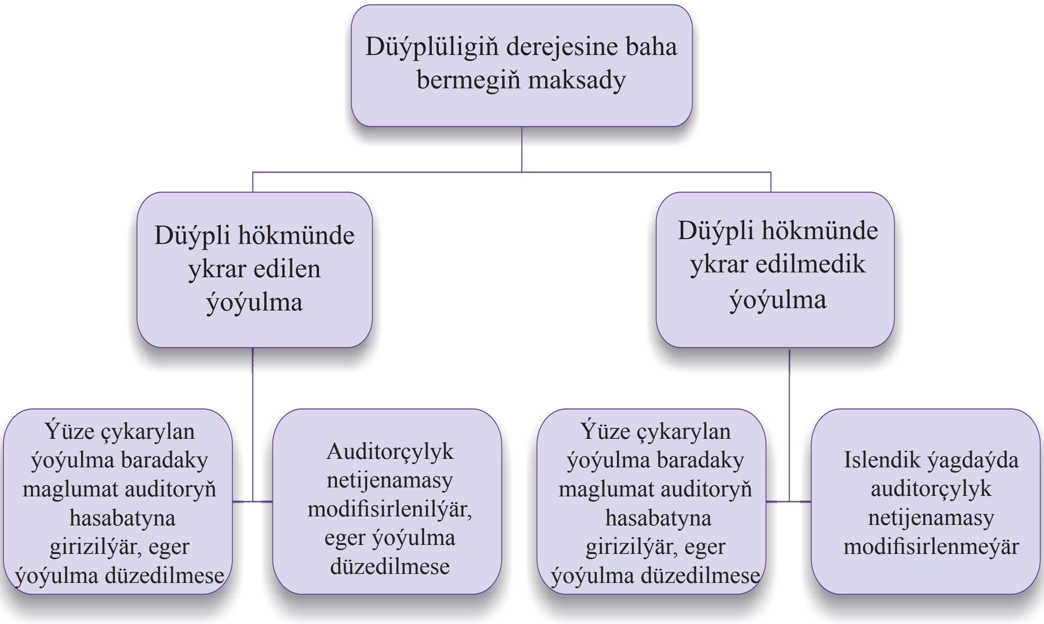
Üçünji tapgyrda düýplüligiň derejesiniň üýtgemelerine seredilýär. Auditi meýilnamalaşdyrmagyň başlangyç tapgyrynda düýplülige we auditorçylyk töwekgelçiligine baha bermek auditorçylyk iş yzygiderlikleriniň netijeleri jemlenenden soňra geçirilen bahalandyrmalardan tapawutlanyp biler.

Barlagyň dowamynda ýagdaýlaryň ýa-da auditoryň habarlylygynyň üýtgemegi auditorçylyk töwekgelçilikleriniň ýokarlanmagyna getirip biler. Ýokary töwekgelçilikler düýplüligiň derejesini peseltmegi we onuň netijesinde, goşmaça auditorçylyk iş yzygiderliklerini geçirmegi, olaryň häsiýetlerini üýtgetmegi, şeýle hem seçip

170.0 x 240.0 mm

almanyň göwrümini köpeltmegi talap edýär. Şeýlelikde, düýplüligiň we auditorçylyk töwekgelçiliginiň arasynda garşylykly (ters) baglylyk bardyr.

Dördünji tapgyrda düýplüligiň derejesi babatynda auditorçylyk netijenamasynyň görnüşini saýlamak we auditoryň hasabatynda bu meseläni beýan etmek bilen baglanyşykly soraglara seredilýär. Eger auditor ýüze çykarylan ýoýulmany düýpli diýip netije çykarsa, ol audit geçirilýän subýektiň ýolbaşçylygyndan maliýe hasabatlylygyna düzediş girizmegi talap edýär. Ýolbaşçylyk şeýle düzediş girizmeklige hukuklydyr. Ýolbaşçylyk düzediş girizmedik ýagdaýynda auditor auditorçylyk netijenamasyny modifisirlemelidir. Başgaça aýdylanda, auditor auditorçylyk netijenamasynda ýoýulmalaryň bardygy hakynda ýörite bellik etmek arkaly maliýe hasabatlylygyny peýdalanyjylaryň dykgatyna ýetirmelidir (*8-nji surat*).



8-nji surat. Düýplülik derejesiniň we auditorçylyk netijenamasynyň arasyndaky baglanyşyk

Düýplülik derejesine baha bermek we ony ulanmak auditorçylyk barlagynyň ähli tapgyrlarynda ýerine ýetirilýär. Bu işler tä auditoryň jemleýji hasabaty resmileşdirilýänçä we auditorçylyk netijenamasy berilýänçä dowam edýär. Auditor düýplülik derejesine baha bermegi we ony ulanmagyň usulyýetini auditorçylyk guramada ýörite işlenip taýýarlanylýan içerki standartda resmileşdirmelidir.

Auditor auditorçylyk resminamasyna degişli ululyklar kesgitlenende seljerilen indiki ululyklary we ýagdaýlary goşmalydyr, ýagny:

- tutuş maliýe hasabatlylygy üçin düýplüligi;

170.0 x 240.0 mm

- eger ýerlikli bolsa, belli bir amallaryň görnüşleriniň, hasaplar boýunça galyndylaryň ýagdaýynda-da açyp görkezilýän maglumatlaryň düýplülik derejesini ýa-da derejelerini;
- auditorçylyk iş yzygiderliklerini ýerine ýetirmek üçin düýplüligi;
- auditiň dowamynda düýplülik derejesine gaýtadan seretmek barasyndaky maglumatlary.

5.4. Audit meýilnamalaşdyrylanda we geçirilende ýüze çykarylan düýpli ýoýulmalaryň töwekgelçiliklerine baha bermek

Geçirilýän auditorçylyk barlagy wagta baglylykda çäklidir. Şonuň üçin barlag geçirilende auditor seçip alma usulyny peýdalanmaga mejburdyr. Bu ýagdaý audit geçirilýän subýektiň maliýe hasabatlylygyndaky düýpli ýoýulmany goýbermekligi (ýüze çykarmazlyga), onuň netijesinde bolsa, nädogry auditorçylyk netijenamasynyň berilmegine getirip biler. Şunuň ýaly ýagdaýlaryň öňüni almak üçin auditoryň düýpli ýalňyşlygy goýbermegiň ähtimallygyna – auditorçylyk töwekgelçiligine baha bermegi zerurdyr.

Auditiň umumy strategiýasyny we takyk meýilnamasyny işläp taýýarlamak üçin auditor düýpli ýoýulmalaryň töwekgelçiligine baha berýär. Bu işleri Auditiň halkara 330 belgili «Baha berlen töwekgelçiliklere jogap hökmünde auditorçylyk iş yzygiderlikleri» standarty düzgünleşdirýär. Bu standart Auditiň halkara 315 belgili standartyna laýyklykda maliýe hasabatlylygynyň auditi geçirilende auditoryň ýüze çykaran we baha beren düýpli ýoýulmalaryň töwekgelçilikleri babatynda auditorçylyk iş yzygiderliklerini işläp taýýarlamak we ýerine ýetirmek boýunça auditoryň borçlaryny kesgitleýär.

Auditiň halkara 330 belgili standartynda käbir adalgalaryň manysy açylyp görkezilýär, ýagny:

a) mazmuny boýunça barlaglaryň iş yzygiderlikleri – bu başlangyçlaryň derejesinde düýpli ýoýulmalary ýüze çykarmak üçin niýetlenen auditorçylyk iş yzygiderlikleridir. Mazmuny boýunça barlaglaryň iş yzygiderlikleri öz içine şu aşakdakylary alýar, ýagny:

- amallaryň görnüşleriniň, hasaplar boýunça galyndylaryň we açylýan maglumatlaryň takyk barlaglaryny (testlerini);
- mazmuny boýunça barlaglaryň iş yzygiderliklerini;

b) *gözegçilik serişdeleriniň barlagy* (testirlemesi) – bu başlangyçlaryň derejesinde düýpli ýoýulmalaryň öňüni almak ýa-da ýüze çykarmak we düzetmek maksady bilen, amaly işjeňlige baha bermek üçin gözegçilik serişdelerini ulanmaga niýetlenen auditorçylyk iş yzygiderlikleridir.

Auditor audit geçirilýän subýektiň aýratynlyklaryny öwrenende maliýe hasabatlylygynyň derejesinde we başlangyçlaryň derejesinde düýpli ýoýulmalaryň

töwekgelçiliklerine jogap hökmünde barabar auditorçylyk iş yzygiderliklerini işläp düzmek üçin şol töwekgelçiliklere baha berýär.

Maliýe hasabatlylygynyň derejesinde düýpli ýoýulmalaryň töwekgelçilikleri. Auditor düýpli ýoýulmalaryň töwekgelçiliklerine baha berende şu ýörelgeleri berjaý etmelidir, ýagny:

- hünärmençilik şübheliligi;
- auditiň ýerine ýetirilişine geçirilýän gözegçiligiň häsiýetiniň laýyklygyny;
- hünärmenleriň we daşyndan çekilýän bilermenleriň hünär derejeleriniň düýpli ýoýulmalaryň töwekgelçilikleriniň bahalandyrylan derejelerine laýyklygyny;
- auditorçylyk iş yzygiderlikleriniň düzümini we mazmunyny üýtgetmegi hem-de olara gaýtadan seretmegiň mümkinçiliklerini.

Maliýe hasabatlylygynyň derejesinde düýpli ýoýulmalaryň töwekgelçiliklerine baha bermegiň umumy çemeleşmesi, ýagny gözegçilik gurşawynyň netijeli hereket etmegine baha bermek bilen kesgitlenilýär. Gözegçilik gurşawynyň netijeliliginiň, ygtybarlylygynyň bahalandyrmasy näçe ýokary bolsa, şonça-da içerki gözegçilik ulgamynyň işine, audit geçirilýän subýektiň içinden alnan subutnamalaryna bolan ynam berk bolýar. Gözegçilik gurşawynyň ýetmezçilikleri içerki gözegçilik ulgamynyň ygtybarlylygynyň bahalandyrmasyny peseldýär. Bu bolsa şu aşakdakylar arkaly ýüze çykarmazlyk töwekgelçiligini peseltmegi auditordan talap edýär, mysal üçin:

- aralyk senä däl-de, hasabat döwrüniň ahyryna auditorçylyk iş yzygiderlikleriniň sanyny köpeltmegi;
- mazmuny boýunça iş yzygiderliklerinden alynýan subutnamalaryň sanyny köpeltmegi;
- auditiň gurşap alýan ýaýrawlaryny köpeltmegi.

Başlangyçlaryň derejesinde düýpli ýoýulmalaryň töwekgelçilikleri. Auditorçylyk iş yzygiderlikleriniň häsiýeti we meýilleşdirilýän ýaýrawy bu töwekgelçiliklere jogap bolup çykyş edýär. Şunda auditor şu aşakdaky wariantlary ulanyp biler, ýagny:

- gözegçilik serişdeleriniň barlagyny (testini);
- mazmuny boýunça barlaglaryň iş yzygiderliklerini;
- utgaşdyrylan çemeleşmesini.

Aýratyn obýektleriň (amallaryň görnüşleriniň, hasaplar boýunça galyndylaryň, açylýan maglumatlaryň) auditini guramagyň wariantyny auditoryň seçip almagy onuň aýratynlyklaryna baglydyr, ýagny:

- düýpli ýoýulmalaryň töwekgelçilikleriniň ýokary bahalandyrmasynyň sebäplerine (obýektiň häsiýetine, içerki gözegçilik ulgamynyň işiniň netijesizligine);
- düýpli ýoýulmalaryň töwekgelçilikleriniň bahalandyrmasyna laýyk gelýän auditorçylyk subutnamalarynyň ygtybarlylygyny ýokarlandyrmagyň zerurlygyna.

Gözegçilik serişdeleriniň barlagy (testi). Auditor barlagy (testi) diňe işlenip taýýarlanan we bolmaly ýagdaýynda hereket edýän gözegçilik serişdeleri babatynda ulanýar. Gözegçilik serişdeleriniň barlagy (testi) şu ýagdaýlarda ýerine ýetirilýär, ýagny:

* eger auditor gözegçilik serişdeleri netijeli hereket edýär diýip netije çykarsa;
* diňe mazmuny boýunça iş yzygiderliklerini ýerine ýetirmek bilen, ýeterlik we zerur auditorçylyk subutnamalaryny almak mümkinçiligi ýok bolsa.

Auditiň halkara 330 belgili standarty özünde şu aşakdaky talaplary saklaýar, ýagny:

- gözegçilik serişdeleriniň barlagynyň (testiniň) häsiýetini we ýaýrawyny (gözegçilik serişdeleriniň netijeliliginiň bahalandyrmasyny, ýerine ýetirilýän gözegçilik hereketleriniň yzygiderliligini, gözegçilik hereketlerini ýerine ýetirýänleriň işlerini);
- gözegçilik serişdeleriniň barlaglaryny (testlerini) ýerine ýetirmegiň möhletlerini (aralyk tapgyryň dowamynda we öňki auditorçylyk barlagynda alnan subutnamalaryň ulanylyşyny);
- uly töwekgelçiliklere edilýän gözegçilik serişdeleriniň bahalandyrylmasyny (auditiň tutuş dowamynda gözegçilik serişdelerini barlamak (testirlemek) hökmany hasaplanýar).

Düýpli ýoýulmalaryň töwekgelçiliklerine baha bermeklige bagly bolmazdan aýratyn obýektler üçin mazmuny boýunça barlaglaryň iş yzygiderliklerini işläp taýýarlamak hökmanydyr.

Mazmuny boýunça barlaglaryň iş yzygiderlikleri. Auditor tarapyndan ýerine ýetirilýän mazmuny boýunça barlaglaryň iş yzygiderlikleriniň düzümine Maliýe hasabatlylygynyň emele getirmek tapgyryna degişli indiki auditorçylyk iş yzygiderlikleri girmelidir, ýagny:

– buhgalterçilik hasaba alnyşynyň maglumatlary bilen maliýe hasabatlylygynyň maglumatlarynyň deňeşdirilmesi;

– maliýe hasabatlylygy taýýarlananda düýpli buhgalterçilik ýazgylarynyň we gaýry düzedişleriň barlagy.

Mazmuny boýunça gaýry auditorçylyk iş yzygiderlikleri şu aşakdakylary hasaba almak bilen işlenip taýýarlanylmalydyr, ýagny:

- ýüze çykarylan düýpli ýoýulmalaryň töwekgelçiliklerini;
- ýerine ýetirmegiň möhletlerini;
- ýüze çykarylan ýoýulmalary.

Auditorçylyk töwekgelçiligi düýpli ýoýulmalaryň töwekgelçiligine we ýüze çykarmazlyk töwekgelçiligine baglydyr.

Maglumatlaryň düýpli ýoýulmalarynyň töwekgelçiligi – bu audit geçirilmezinden öň maliýe hasabatlylygynyň özünde düýpli ýoýulmalary saklap bilmek töwekgelçiligidir. Düýpli ýoýulmalaryň töwekgelçiligi iki bölekden durýar, ýagny ýüze çykarmazlyk töwekgelçiligi we gözegçilik ulgamynyň töwekgelçiligi. Auditiň halkara standartlary, adatça, olara bilelikde düýpli ýoýulmalaryň töwekgelçiliginiň düzüminde seredýär.

Gözegçilik ulgamynyň töwekgelçiligi – bu ýol berlen ýalňyşlygy audit geçirilýän subýektiň içerki gözegçilik ulgamynyň ýüze çykaryp we düzedip bilmezlik ähtimallygydyr.

Aýryp bolmaýan töwekgelçilik – bu audit geçirilýän subýektiň buhgalteri ýa-da beýleki jogapkär işgäri tarapyndan ýalňyşlyga ýol bermek ähtimallygydyr, ýagny gözegçilik serişdeleri ulanylmazyndan öň ýoýulmalara sezewar bolýan töwekgelçilik.

Ýüze çykarmazlyk töwekgelçiligi – bu auditoryň öz geçirýän barlagynyň dowamynda degişli ýalňyşlygy ýüze çykarmazlyk ähtimallygydyr.

Şeýlelikde, auditorçylyk töwekgelçiligini birnäçe elementlerden ybarat görnüşde göz öňüne getirmek bolar, ýagny:

* aýryp bolmaýan töwekgelçilik ;
* gözegçilik ulgamynyň töwekgelçiligi;
* ýüze çykarmazlyk töwekgelçiligi.

Matematik taýdan bahalandyryş ululyklaryň arabaglanyşygyny şu formulanyň üsti bilen aňlatmak bolar, ýagny:

$$AT = ABT \times GUT \times ÝÇT \qquad (2)$$

bu ýerde:
AT – umumy auditorçylyk töwekgelçiligi;
ABT – aýryp bolmaýan töwekgelçilik;
GUT – gözegçilik ulgamynyň töwekgelçiligi;
ÝÇT – ýüze çykarmazlyk töwekgelçiligi.

Maliýe hasabatlylygynyň düýpli ýoýulmalarynyň töwekgelçiligini tapawutlandyrmak we oňa aýryp bolmaýan töwekgelçiligiň hem-de gözegçilik ulgamynyň töwekgelçiliginiň jemi hökmünde seretmek bilen, auditorçylyk töwekgelçiliginiň elementleriniň arabaglanyşygynyň matematik formulasyny şu görnüşlerde getirmek bolar, ýagny (3 we 4):

$$AT = MHDÝT \times ÝÇT \qquad (3)$$

$$MHDÝT = ABT \times GUT \qquad (4)$$

bu ýerde:

MHDÝT – maliýe hasabatlylygynyň düýpli ýoýulmalarynyň töwekgelçiligi.

Auditor tarapyndan aýryp bolmaýan töwekgelçilige we gözegçilik ulgamynyň töwekgelçiligine baha berilmegi audit geçirilýän subýektiň işgärleriniň işlerini inspektirlemek we gözegçilik etmek, şeýle hem ýazmaça görnüşde ýörite işlenip taýýarlanylýan iş resminamasy (soragnamalar) arkaly ýerine ýetirilýär.

Ýüze çykarmazlyk töwekgelçiligi auditoryň işiniň hilini häsiýetlendirýän görkezijidir. Aýryp bolmaýan töwekgelçilikden we gözegçilik ulgamynyň töwekgelçiliginden tapawutlylykda bu elemente auditor diňe bir baha bermän, eýsem ony şu aşakdakylar arkaly kadalaşdyryp bilýär, ýagny:

- seçip almanyň göwrümini üýtgetmek;
- ýa-da auditorçylyk iş yzygiderlikleriniň häsiýetini üýtgetmek;
- ýa-da barlaga has tejribeli ýerine ýetirijini bellemek.

Şeýlelikde, eger auditor aýryp bolmaýan töwekgelçiligi we gözegçilik ulgamynyň töwekgelçiligini ýokary derejede bahalandyrsa, onda umumy auditorçylyk töwekgelçiliginiň kabul ederlikli derejede bolmagyny üpjün etmek üçin, ýüze çykarmazlyk töwekgelçiliginiň derejesini pes bolar ýaly etmek zerurdyr we tersine, eger auditor aýryp bolmaýan töwekgelçiligi we gözegçilik ulgamynyň töwekgelçiligini pes dereje bahalandyrsa, onda ol seçip almanyň göwrümini we öz işiniň zähmet talap edijiligini peseltmek bilen, ýüze çykarmazlyk töwekgelçiliginiň derejesini has ýokary kabul edip biler.

Diýmek, bir tarapdan, ýüze çykarmazlyk töwekgelçiliginiň, beýleki tarapdan, aýryp bolmaýan töwekgelçiliginiň we gözegçilik ulgamynyň töwekgelçiliginiň jemlenen derejeleriniň arasynda garşylykly (ters) baglanyşyk bar.

Netijede, auditorçylyk töwekgelçiliginiň elementleriniň arabaglanyşygynyň matematik formulasyny şu görnüşde bermek bolar, ýagny:

$$ÝÇT = \frac{AT}{ABTxGUT} \cdot \qquad (5)$$

Şeýle töwekgelçilikleriň arabaglanyşygy we bahalandyrylmasy, adatça, şu dereje görnüşlerde bolýar, ýagny: «ýokary», «orta», «pes».

Mysal üçin, auditor aýryp bolmaýan töwekgelçiligi ýokary dereje, gözegçilik ulgamynyň töwekgelçiligini bolsa orta dereje hökmünde kesgitledi. Şu ýagdaýda umumy auditorçylyk töwekgelçiliginiň kabul ederlikli derejesini üpjün etmek üçin ýüze çykarmazlyk töwekgelçiligini pes derejede bellemek zerurdyr (*4-nji tablisa*).

170.0 x 240.0 mm

4-nji tablisa

Auditorçylyk töwekgelçilikleriniň arabaglanyşygy

<table>
<tr><th colspan="2" rowspan="2">Görkeziji</th><th colspan="3">Gözegçilik serişdeleriniň auditorçylyk bahalandyrmasy</th></tr>
<tr><th>Ýokary</th><th>Orta</th><th>Pes</th></tr>
<tr><td rowspan="3">Aýryp bolmaýan töwekgelçiligiň auditorçylyk bahalandyrmasy</td><td>Ýokary</td><td>Iň pes</td><td>Pes</td><td>Orta</td></tr>
<tr><td>Orta</td><td>Pes</td><td>Orta</td><td>Ýokary</td></tr>
<tr><td>Pes</td><td>Orta</td><td>Ýokary</td><td>Iň ýokary</td></tr>
</table>

Maliýe hasabatlylygynyň düýpli ýoýulmalarynyň töwekgelçiligi ýüze çykarmazlyk töwekgelçiligine garşylykly deň gatnaşykdadyr.

Auditorçylyk töwekgelçiliklerine baha bermegiň mukdar usullary hem bardyr. Ýöne şeýle usullaryň subýektiwliligi has ýokary bolýar, çünki islendik töwekgelçiligiň mazmuny oňaýsyz wakalaryň ýüze çykmak ähtimallygyny aňladýar. Şunuň ýaly ähtimallygy takyk hasaplamak seçip almanyň netijesinde mazmuny boýunça barlagyň dowamynda hem mümkin däldir. Auditi meýilnamalaşdyrmak tapgyrynda şeýle takyk hasaplamany geçirmek has-da kyndyr. Sebäbi ähli goýberilen ýalňyşlyklaryň mukdaryny meýilnamalaşdyrmagyň dowamynda anyklap bolmaýar. Mysal üçin, aýryp bolmaýan töwekgelçilik 0,7 deň hasap edilse, onda bu görkeziji goýberilen ýalňyşlyklaryň 70%-ni audit geçirilýän subýektiň buhgalteriýa gullugynyň düzedip bilmeýändigini görkezýär. Mysal üçin, gözegçilik ulgamynyň töwekgelçiliginiň 0,4 möçberi bolsa, 40% buhgalteriýa gullugynyň goýberen ýalňyşlygyny içerki gözegçilik ulgamynyň düzedip bilmeýändigini aňladýar. Ýöne auditor seçip almanyň netijesinde hiç haçan 100% tutuş resminama dolanyşygyny we ähli hojalyk amallarynyň göwrümini öwrenmez. Şeýlelikde, audit geçirilýän subýektiň buhgalteriýa gullugynyň goýberen we düzeden ýalňyşlyklarynyň olaryň umumy sanyndaky udel agramyny takyk hasaplap bilmez.

Şonuň üçin auditorçylyk töwekgelçiliklerini bahalandyrmak we gaýtadan bahalandyrmak diňe bir auditi meýilnamalaşdyrmak tapgyrynda ýerine ýetirilmän, eýsem, auditorçylyk barlagynyň soňky tapgyrlarynda hem geçirilmelidir.

Ýeterlik we zerur auditorçylyk subutnamalaryna baha bermek. Auditorçylyk subutnamalary alnandan soňra auditor olaryň ýeterlikdigi, zerur hil ýagdaýdadygy we goşmaça auditorçylyk iş yzygiderlikleriniň zerurdygy hakynda soragy çözmelidir. Şunda alnan subutnamalaryň hilini kesgitleýän ýagdaýlary göz öňünde tutmalydyr, ýagny:

- düýpli ýoýulmalaryň töwekgelçiliklerine deslapky bahalandyrmasynyň saklanylyşyny;
- geçen barlaglaryň tejribelerini;
- ýerine ýetirilen auditorçylyk iş yzygiderlikleriniň netijelerini;

170.0 x 240.0 mm

- zerur maglumatlaryň çeşmelerini, ygtybarlylygyny, elýeterliligini;
- alnan subutnamalaryň ynamlylygyny;
- audit geçirilýän subýektiň işjeňligi hakynda auditoryň bilimleriniň çuňlugyny.

Resminamalaşdyrmak. Auditiň halkara 330 belgili standartynyň talaplaryna laýyklykda auditorçylyk resminamasyna şu aşakdakylary goşmak zerurdyr, ýagny:

▶ bahalandyrylan düýpli ýoýulmalaryň töwekgelçilikleri babatynda ulanylýan umumy çemeleşmäni;

▶ başlangyçlaryň derejesinde bahalandyrylan düýpli ýoýulmalaryň töwekgelçilikleri bilen auditorçylyk iş yzygiderlikleriniň arabaglanyşygyny;

▶ auditorçylyk iş yzygiderlikleriniň netijelerini, haçan-da bu netijeler asla düşnüksiz hem bolsa goşulmalydyr.

Eger geçen barlaglaryň dowamynda alnan gözegçilik serişdeleriniň netijeliligi barasyndaky auditorçylyk subutnamalary ulanylsa, häzirki barlaglary meýilnamalaşdyrmak we geçirmek üçin ozalky bahalandyrmalary peýdalanmagyň mümkinçilikleri hakynda çözgütleri resmileşdirmek zerurdyr.

5.5. Hyzmat edýän kärhananyň hyzmatlaryndan peýdalanýan guramanyň auditiniň aýratynlyklary

Auditiň halkara 402 belgili «Hyzmat edýän kärhananyň hyzmatlaryndan peýdalanýan guramanyň auditiniň aýratynlyklary» standarty, haçan-da gurama-peýdalanyjy bir ýa-da birnäçe hyzmat edýän kärhananyň hyzmatlaryndan peýdalanýan ýagdaýynda ýeterlik we zerur auditorçylyk subutnamalaryny ýygnamak boýunça auditoryň borçlaryny kesgitleýär. Bu standartda gurama-peýdalanyjynyň auditorynyň düýpli ýoýulmalaryň töwekgelçiliklerini ýüze çykarmak we bahalandyrmalary bermek üçin ýeterlikli içerki gözegçilik ulgamynyň auditiniň ähmiýetliligini goşmak bilen, gurama-peýdalanyjynyň işi barasynda düşünjeleri almakda, şeýle hem degişli töwekgelçiliklere jogap hökmünde geljekki auditorçylyk iş yzygiderliklerini işläp düzmek we baha bermek üçin Auditiň halkara 315 belgili «Guramany we onuň töweregini öwrenmek arkaly düýpli ýoýulmalary ýüze çykarmak we baha bermek» (gaýtadan seredilen) we Auditiň halkara 330 belgili «Baha berlen töwekgelçiliklere jogap hökmünde auditorçylyk iş yzygiderlikleri» standartlarynyň ulanylyşy açylyp görkezilýär.

Guramalaryň köpüsi işleriň aýratyn görnüşlerini ýerine ýetirmek üçin daşarky hyzmat edýän kärhanalary çekýärler. Bu kärhanalar gurama-peýdalanyjynyň ýolbaşçylygy astynda haýsy hem bolsa bir anyk wezipäni amala aşyrmakdan başlap, tä şol guramanyň tutuş bir işewürlik-birliklerini we salgyt kanunçylygynyň berjaý edilişine gözegçilik edýän gullugy ýaly gulluklaryny çalyşmaga çenli işleri ýerine ýetirýärler. Şeýle kärhanalaryň hödürleýän hyzmatlarynyň agla-

basy gurama-peýdalanyjynyň amaly işjeňliginiň aýrylmaz bölegi bolup çykyş edýär. Ýöne şol hyzmatlaryň hemmesi anyk audit üçin ähmiýetli bolup durmaýar.

Hyzmat edýän kärhananyň ýerine ýetirýän hyzmatlary gurama-peýdalanyjynyň maliýe hasabatlylygynyň auditi üçin ähmiýetli diýlip hasaplanýar, eger şeýle hyzmatlar we olara edilýän gözegçilik serişdeleri maliýe hasabatlylygy bilen baglanyşykly ugurdaş işewürlik-prosesleri goşmak bilen, gurama-peýdalanyjynyň maglumat ulgamlarynyň bölegi bolup çykyş etse.

Hyzmat edýän kärhananyň hyzmatlary maliýe hasabatlylygynyň taýýarlanylyşyna degişli ugurdaş işewürlik-prosesleri goşmak bilen, gurama-peýdalanyjynyň maglumat ulgamlarynyň bölegi bolup durýar, eger şeýle hyzmatlar şu aşakdaky elementleriň islendik birine täsir etse, ýagny:

- gurama-peýdalanyjynyň maliýe hasabatlylygy üçin düýpli bolup durýan gurama-peýdalanyjynyň işjeňliginiň çäklerindäki amallaryň görnüşlerine;
- hem maglumat tehnologiýalary, hem maglumatlary elde işleýän ulgamlaryň kömegi bilen gurama-peýdalanyjynyň barabarlygy anyklanylýan, jemlenilýän, işlenilýän we zerurlyk bolsa düzediş girizilýän, esasy registrlere geçirilýän we maliýe hasabatlylygynda şöhlelendirilýän amallaryň iş yzygiderliklerine;
- gurama-peýdalanyjynyň amallaryny jemlemek, işlemek, ýazgy etmek, barabarlygyny kesgitlemek üçin şol guramanyň maliýe hasabatlylygyndaky maglumatlary we anyk hasaplary tassyklaýan, hem elektron görnüşde, hem elde ýöredilýän buhgalterçilik hasaba alnyşynyň degişli maglumatlaryna;
- maliýe hasabatlylygy üçin düýpli bolup duran, ýöne amallar hökmünde hasap edilmeýän wakalary we ýagdaýlary bellige alýan gurama-peýdalanyjynyň maglumat ulgamynyň usulyna;
- ähmiýetli bahalandyryş ululyklaryny we açylýan maglumatlary goşmak bilen, gurama-peýdalanyjynyň maliýe hasabatlylygyny taýýarlamak prosesine;
- bir gezeklik, adaty däl amallary ýagdaýynda-da düzedişleri hasaba almak üçin ulanylýan, standart däl buhgalterçilik ýazgylaryny goşmak bilen, buhgalterçilik ýazgylary bilen baglanyşykly gözegçilik serişdelerine.

Haçan-da, gurama-peýdalanyjy hyzmat edýän kärhananyň hyzmatlaryny peýdalanýan bolsa, gurama-peýdalanyjynyň auditorynyň maksatlary şu aşakdakylardan ybaratdyr, ýagny:

- ■ düýpli ýoýulmalaryň töwekgelçiliklerini ýüze çykarmak we baha bermek maksady bilen, audit üçin wajyp bolan hyzmat edýän kärhananyň ýerine ýetirýän hyzmatlarynyň häsiýeti we ähmiýeti, olaryň gurama-peýdalanyjynyň içerki gözegçilik ulgamyna edýän täsiri hakynda ýeterlik bilimleri almakdan;
- ■ şeýle töwekgelçiliklere jogap hökmünde auditorçylyk iş yzygiderliklerini işläp taýýarlamakdan we ýerine ýetirmekden.

Auditiň halkara standartlarynyň talaplaryny ýerine ýetirmek bilen, auditor şu aşakdaky adalgalaryň belli bir ähmiýetine takyk eýermelidir.

Gurama-peýdalanyjynyň goşmaça gözegçilik serişdeleri – hyzmat edýän kärhananyň çak edýän gurama-peýdalanyjy tarapyndan onuň hyzmatlary işlenip taýýarlananda ornaşdyrylmaga degişli gözegçilik serişdeleri we onuň ulgamy häsiýetlendirilende gözegçilik serişdeleriniň maksatlaryna ýetmegiň zerurlygynyň kesgitlenilmegi.

Hyzmat edýän kärhananyň gözegçilik serişdeleriniň beýany we gurluşy babatynda hasabat (Auditiň halkara 402 belgili standartyna laýyklykda hasabatyň 1-nji görnüşi) – hasabatyň düzümine şu aşakdakylar girýär:

- hyzmat edýän kärhananyň ýolbaşçylygynyň taýýarlan şol kärhananyň içerki gözegçilik ulgamynyň, içerki gözegçiliginiň maksatlarynyň we anyk sene ýagdaýyna işlenip taýýarlanan hem-de ornaşdyrylan degişli gözegçilik serişdeleriniň beýany;

- hyzmat edýän kärhananyň auditorynyň kabul ederlikli ynamlylygy üpjün etmek maksady bilen, taýýarlan hasabaty, şol hasabat hyzmat edýän kärhananyň auditorynyň bu kärhananayň ulgamynyň, maksatlarynyň we degişli gözegçilik serişdeleriniň beýany barasynda, şeýle hem gözegçiligiň anyk maksatlaryna ýetmek üçin gözegçilik serişdelerini işläp taýýarlamagyň ýaramlylygy hakynda pikirini öz içine alýar.

Hyzmat edýän kärhananyň beýany, gurluşy we amaly netijeliligi babatynda hasabat (Auditiň halkara 402 belgili standartyna laýyklykda hasabatyň 2-nji görnüşi) – hasabatyň düzümine şu aşakdakylar girýär:

- görkezilin sene üçin we görkezilen döwrüň dowamynda hyzmat edýän kärhananyň ýolbaşçylygynyň taýýarlan şol kärhananyň içerki gözegçilik ulgamynyň, içerki gözegçiliginiň maksatlarynyň we degişli gözegçilik serişdeleriniň, olaryň gurluşlarynyň we ýerine ýetirilişiniň beýany;

- hyzmat edýän kärhananyň auditorynyň kabul ederlikli ynamlylygy beýan etmek maksady bilen, taýýarlan hasabaty, ol şu aşakdakylary öz içine alýar:

a) hyzmat edýän kärhananyň auditorynyň şol kärnananyň içerki gözegçilik ulgamynyň, içerki gözegçiligiň maksatlarynyň we degişli gözegçilik serişdeleriniň, şeýle hem içerki gözegçilik ulgamynyň öňde goýlan maksatlara ýetmek üçin içerki gözegçilik ulgamynyň gurluşynyň ýaramlylygynyň, gözegçilik serişdeleriniň amaly netijeliliginiň beýany babatynda pikirini;

b) hyzmat edýän kärhananyň auditorynyň ýerine ýetiren gözegçilik serişdeleriniň barlagynyň (testiniň) we onuň netijeleriniň beýanyny.

Hyzmat edýän kärhananyň auditory – hyzmat edýän kärhananyň ýüz tutmagy esasynda auditor hyzmat edýän kärhananyň gözegçilik serişdeleri babatynda ynamlylygy üpjün edýän tabşyryk boýunça hasabaty berýär.

170.0 x 240.0 mm

Hyzmat edýän kärhana – daşarky kärhana (ýa-da daşarky kärhananyň segmenti) bolup, ol gurama-peýdalanyjylara bu guramalaryň maliýe hasabatlylygynyň düzülişi bilen baglanyşykly maglumatlar ulgamlarynyň düzümine girýän hyzmatlary edýär.

Hyzmat edýän kärhanalaryň ulgamy – gurama-peýdalanyjylara hyzmatlary etmek üçin hyzmat edýän kärhananyň işläp düzen, ornaşdyran we goldaýan syýasatlary we iş yzygiderlikleri, gurama-peýdalanyjylar babatynda hyzmat edýän kärhananyň auditory hasabat berýär.

Hyzmat edýän kärhananyň kömekçi potratçysy – gurama-peýdalanyjylara hödürlenilýän hyzmatlaryň käbirini ýerine ýetirmek üçin başga bir hyzmat edýän kärhananyň hyzmat edýän kärhanasydyr, şol hyzmatlar gurama-peýdalanyjylaryň maliýe hasabatlylygyny taýýarlamak bilen baglanyşykly maglumatlar ulgamlarynyň degişli bölegi bolup durýar.

Gurama-peýdalanyjynyň auditory – auditorçylyk tabşyrygyny ýerine ýetirýän we gurama-peýdalanyjynyň maliýe hasabatlylygy hakynda netijenamany düzýän auditor.

Gurama-peýdalanyjy – hyzmat edýän kärhananyň hyzmatlaryndan peýdalanýan gurama we şol guramanyň maliýe hasabatlylygy babatynda geçirilýän audit.

Auditiň halkara 402 belgili standarty özünde şu aşakdaky talaplary saklaýar, ýagny:

- içerki gözegçilik ulgamyny goşmak bilen, hyzmat edýän kärhananyň ýerine ýetirýän hyzmatlary barasynda düşünjeleri almak;
- düýpli ýoýulmalaryň bahalandyrylan töwekgelçiliklerine jogap hereketler;
- hyzmat edýän kärhananyň kärhana-potratçysynyň hyzmatlaryny öz içine almaýan hasabatlaryň 1-nji we 2-nji görnüşleri;
- hyzmat edýän kärhananyň işjeňligi bilen baglanyşykly kezzapçylyk, kanunçylygyň we kadalaşdyryjy namalarynyň berjaý edilmezligi. Düzedilmedik ýoýulmalar;
- gurama-peýdalanyjynyň auditorynyň hasabaty (netijenama) bermegi.

Auditiň halkara 315 belgili standartyna laýyklykda gurama-peýdalanyjy barasynda düşünjeleri alanda, auditor içerki gözegçilik ulgamyny goşmak bilen, hyzmat edýän kärhananyň ýerine ýetirýän hyzmatlary barasynda hem düşünjeleri almalydyr.

Maglumatlary almagyň çeşmesi hökmünde peýdalanyjylaryň gözükdirijileri, ulgamlaryň gysgaça beýany, tehniki ýolbaşçylyk, gurama-peýdalanyjynyň we hyzmat edýän kärhananyň arasynda hyzmatlary ýerine ýetirmek barada baglaşylan şertnamalary ýa-da ylalaşyklary, hyzmat edýän kärhanalaryň, içerki auditorlaryň ýa-da hyzmat edýän kärhanada gözegçilik serişdeleri boýunça kadalaşdyryjy edaralaryň hasabatlary, eger bar bolsa, ýolbaşçylyga berlen haty goşmak bilen, hyzmat edýän kärhananyň auditorynyň hasabatlary çykyş edip biler.

Ýerine ýetirilýän hyzmatlar barasynda düşünjeleri almagyň çäklerinde auditor şu aşakdaky soraglara seredýär, ýagny:

- hyzmat edýän kärhananyň ýerine ýetirýän hyzmatlarynyň häsiýetine we bu hyzmatlaryň gurama-peýdalanyjy üçin ähmiýetine, şol sanda şeýle hyzmatlaryň gurama-peýdalanyjynyň içerki gözegçilik ulgamyna ýetirýän täsirine;
- hyzmat edýän kärhana täsir edýän, işlenilýän amallaryň ýa-da hasaplaryň, ýa-da maliýe hasabatlylygyny taýýarlamak prosesleriniň häsiýetine we düýplüligine;
- hyzmat edýän kärhananyň we gurama-peýdalanyjynyň işjeňliginiň özara gatnaşyklarynyň derejesine;
- hyzmat edýän kärhananyň ýerine ýetirýän işjeňliginiň görnüşleri hakynda şertnamalaryň degişli şertlerini goşmak bilen, gurama-peýdalanyjynyň we hyzmat edýän kärhananyň arasyndaky gatnaşyklaryň häsiýetine.

Hyzmat edýän kärhananyň ýerine ýetirýän hyzmatlarynyň häsiýeti we bu hyzmatlaryň gurama-peýdalanyjy üçin ähmiýeti, şol sanda şeýle hyzmatlaryň gurama-peýdalanyjynyň içerki gözegçilik ulgamyna ýetirýän täsiri. Gurama-peýdalanyjy amallary işleýän we degişli hasaba alnyşy ýöredýän ýa-da amallary ýazýan we degişli maglumatlary işleýän, hyzmat edýän kärhanany ulanyp biler. Mysal üçin, maksatnama (programma) üpjünçiligini üpjün edijiler (hyzmat edýän kärhanalar) gurama-peýdalanyjy üçin maliýe we amaly tranzaksiýalaryň işlemegine ýardam edýän maksatnama (programma) üpjünçiligi toplumy we tehnologiýalar bilen üpjün edip biler. Audit üçin ähmiýetli bolan hyzmat edýän kärhananyň ýerine ýetirýän hyzmatlaryna mysal hökmünde şu aşakdakylary görkezip bolar, ýagny:

- gurama-peýdalanyjynyň maglumatlarynyň buhgalterçilik hasaba alnyşyny ýöretmegi;
- aktiwleri dolandyrmagy;
- gurama-peýdalanyjynyň agenti hökmünde ýazgylary ýerine ýetirmegi ýa-da amallary işlemegi.

Hyzmat edýän kärhana täsir edýän, işlenilýän amallaryň ýa-da hasaplaryň ýa-da maliýe hasabatlylygyny taýýarlamak prosesleriniň häsiýeti we düýplüligi. Hyzmat edýän kärhana gurama-peýdalanyjynyň içerki gözegçilik ulgamyna täsir edýän syýasatlary we iş yzygiderliklerini kesgitläp biler. Bu syýasatlar we iş yzygiderlikleri belli bir derejede fiziki we funksional taýdan gurama-peýdalanyjydan bölünip aýrylandyr. Gurama-peýdalanyjynyň gözegçilik serişdeleri üçin hyzmat edýän kärhananyň gözegçilik serişdeleriniň wajyplygy hyzmat edýän kärhananyň ýerine ýetirýän hyzmatlarynyň häsiýetine, şol sanda onuň gurama-peýdalanyjy üçin işleýän amallarynyň düýplüligine baglydyr. Käbir ýagdaýlarda hyzmat edýän kärhananyň işleýän amallary we degişli hasaplary gurama-peýdalanyjynyň maliýe hasabatlylygy üçin düýpli bolman biler, ýöne işlenilýän amallaryň häsiýeti ähmiýetli bolmagy mümkin. Şu ýagdaýda gurama-peýdalanyjynyň auditory gözegçilik serişdeleri barasynda düşünjeleri almagyň zerurlygy babatynda karara gelip biler.

170.0 x 240.0 mm

Hyzmat edýän kärhananyň we gurama-peýdalanyjynyň işjeňliginiň özara gatnaşyklarynyň derejesi. Gurama-peýdalanyjynyň gözegçilik serişdeleri üçin hyzmat edýän kärhananyň gözegçilik serişdeleriniň wajyplygy onuň işjeňliginiň gurama-peýdalanyjynyň işjeňligi bilen özara gatnaşygynyň derejesine hem baglydyr. Özara gatnaşygyň derejesi öz gezeginde şol derejäniň çäklerinde gurama-peýdalanyjynyň hyzmat edýän kärhananyň maglumatlary işlemek boýunça ýerine ýetirýän işlerine netijeli gözegçilik serişdelerini ulanmak mümkinçiligini aňladýar. Mysal üçin, gurama-peýdalanyjynyň we hyzmat edýän kärhananyň arasyndaky işjeňligiň özara gatnaşygynyň ýokary derejesi, haçan-da, gurama-peýdalanyjy amallary geçirmäge rugsat beren we hyzmat edýän kärhananyň olary işlän hem-de buhgalterçilik hasaba alnyşyny ýöreden ýagdaýynda üpjün edilýär. Şeýle halatlarda gurama-peýdalanyjy tarapyndan şunuň ýaly amallara netijeli gözegçilik serişdeleriniň ornaşdyrylmagy maksada laýyk hasaplanýar. Beýleki tarapdan, haçan-da, hyzmat edýän kärhana özüniň başlangyjy bilen gurama-peýdalanyjynyň amallaryny işlemegi we buhgalterçilik hasaba alnyşyny ýöretmegi ýerine ýetirse, bu taraplaryň işjeňliginiň özara gatnaşyklary pes diýlip kabul edilýär. Şeýle ýagdaýda gurama-peýdalanyjynyň şol amallara netijeli gözegçilik serişdelerini ornaşdyrmaga mümkinçiligi bolmaýar ýa-da ol hyzmat edýän kärhananyň ulanýan gözegçilik serişdelerine esaslanmaly bolýar.

Hyzmat edýän kärhananyň ýerine ýetirýän işjeňliginiň görnüşleri hakynda şertnamalaryň degişli şertlerini goşmak bilen, gurama-peýdalanyjynyň we hyzmat edýän kärhananyň arasyndaky gatnaşyklaryň häsiýeti. Gurama-peýdalanyjynyň we hyzmat edýän kärhananyň arasyndaky hyzmat etmegiň derejesi barasyndaky şertnama ýa-da ylalaşyk şu aşakdaky soraglar boýunça düzgünleri göz öňünde tutup biler, ýagny:

* gurama-peýdalanyja berilmeli maglumatlar we hyzmat edýän kärhananyň işjeňligine degişli amallary başlamak babatynda borçlary;
* buhgalterçilik ýazgylaryny ýöretmegiň görnüşi babatynda kadalaşdyryjy edaralaryň talaplarynyň ulanylyşy we olara rugsatly girmegiň tertibi;
* zyýanyň öweziniň dolunmagy, eger ol göz öňünde tutulsa, borçnamalaryň ýerine ýetirilmedik ýagdaýynda onuň gurama-peýdalanyja berilmegi;
* hyzmat edýän kärhananyň gözegçilik serişdeleri hakynda hasabaty bermeginiň meýli we şeýle meýliň iş ýüzünde bolmagy, şol hasabatyň haýsy 1-nji ýa-da 2-nji görnüşde bolup bijekdigini kesgitlemegi;
* gurama-peýdalanyjynyň auditorynda hyzmat edýän kärhana tarapyndan alnyp barylýan gurama-peýdalanyjynyň buhgalterçilik hasaba alnyşynyň maglumatlaryna, şeýle hem auditi geçirmek üçin gaýry maglumatlara elýeterlilik hukugynyň bolmagy;
* ylalaşykda gurama-peýdalanyjynyň auditorynyň we hyzmat edýän kärhananyň auditorynyň arasynda göni aragatnaşygyň bolmagy.

Gurama-peýdalanyjynyň auditory öz adyndan hyzmat edýän kärhananyň auditoryny şeýle iş yzygiderliklerini ýerine ýetirmek üçin ulanyp biler, ýagny:

– hyzmat edýän kärhanada gözegçilik serişdeleriniň barlagyny (testini); ýa-da

– gurama-peýdalanyjynyň maliýe hasabatlylygyna girizilen we hyzmat edýän kärhananyň balansynda görkezilen amallar babatynda mazmuny boýunça barlaglaryň iş yzygiderliligini.

Eger gurama-peýdalanyjynyň auditorynyň we hyzmat edýän kärhananyň auditorynyň arasynda göni aragatnaşyk ýok bolsa, şeýle aragatnaşyk gurama--peýdalanyjynyň we hyzmat edýän kärhananyň üsti bilen saklanylýar.

Gurama-peýdalanyjynyň auditory hyzmat edýän kärhananyň ýerine ýetirýän hyzmatlarynyň ähmiýeti we häsiýeti hem-de olaryň geçirilýän audit bilen baglanyşykly gurama-peýdalanyjynyň içerki gözegçilik ulgamyna edýän täsiri barasynda ýeterlik düşünjeleri almagy başardanlygyny kesgitlemelidir. Bu düýpli ýoýulmalaryň töwekgelçiliklerini ýüze çykarmak we baha bermek üçin zerurdyr.

Eger gurama-peýdalanyjynyň auditory hyzmat edýän kärhananyň maglumatlaryndan ýeterlik bilim alyp bilmese, gurama-peýdalanyjynyň auditory şeýle düşünjeleri şu aşakda görkezilen bir ýa-da birnäçe iş yzygiderlikleri ýerine ýetirmek arkaly almalydyr, ýagny:

- hasabatlaryň 1-nji we 2-nji görnüşlerini almak (olaryň bar bolan ýagdaýynda);
- anyk maglumaty almak üçin gurama-peýdalanyjynyň üsti bilen, hyzmat edýän kärhanasy bilen gatnaşygy ýola goýmak;
- hyzmat edýän kärhana barmak we şol kärhanada degişli gözegçilik serişdeleri hakynda zerur maglumatlary berjek iş yzygiderliklerini ýerine ýetirmek;
- hyzmat edýän kärhanada degişli gözegçilik serişdeleri hakynda zerur maglumatlary berjek iş yzygiderliklerini ýerine ýetirmek üçin başga auditory çekmek.

Hyzmat edýän kärhana gözegçilik serişdeleriniň beýanyny we gurluşyny özünde saklaýan hasabaty (hasabatyň 1-nji görnüşi) ýa-da amaly işjeňligi (hasabatyň 2-nji görnüşi) bilen bilelikde gözegçilik serişdeleriniň beýanyny we gurluşyny özünde saklaýan hasabaty taýýarlamak üçin hyzmat edýän kärhananyň auditoryny çekip bilýär. 1-nji we 2-nji görnüşlerdäki hasabatlar Ynamlylygy üpjün edýän tabşyryklaryň halkara 3402 belgili «Hyzmat edilýän guramanyň ynamlylygy üpjün etmek, hyzmat edilýän guramanyň gözegçilik serişdeleri hakynda auditorynyň netijenamasy» standartyna ýa-da satndartlary işläp taýýarlamak boýunça degişli ygtyýarly (ykrar edilen) edaralaryň kesgitlän standartlaryna laýyklykda taýýarlanyp bilner.

Käbir ýagdaýlarda gurama-peýdalanyjy bir ýa-da birnäçe işewürlik-birliklerini ýa-da «salgyt meýilnamalaşdyrmasy we salgyt kanunçylygynyň talaplarynyň berjaý edilişi», «maliýe», «buhgalterçilik hasaba alnyşy», «gözegçilik» ýaly gulluklaryny bir ýa-da ondan köp daşarky potratçylara (hyzmat edýän kärhanalara) berip biler. Şeýle halatlarda hyzmat edýän kärhanada gözegçilik serişdeleri hakyndaky hasabat bolman bi-

ler, şunda gurama-peýdalanyjynyň auditory üçin has netijeli iş yzygiderliligi hökmünde hyzmat edýän kärhana barmagy bolup durýar. Bu öz gezeginde hyzmat edýän kärhananyň gözegçilik serişdeleri hakyndaky düşünjeleri almaga mümkinçilik berýär.

Hasabatlaryň 1-nji we 2-nji görnüşlerinde berlen auditorçylyk subutnamalarynyň ýeterlikdigini we zerurdygyny kesgitlemek maksady bilen, gurama-peýdalanyjynyň auditory şu aşakdakylara göz ýetirmelidir, ýagny:

■ hyzmat edýän kärhananyň auditorynyň hünärmençilik başarnyklaryna we onuň hyzmat edýän kärhanadan garaşsyzdygyna. Şunda gurama-peýdalanyjynyň auditory hyzmat edýän kärhananyň auditory hakyndaky soramany şol kärhananyň hünärmençilik edarasyna ýa-da beýleki işläp ýören buhgalter hünärmenlere iberýär hem-de hyzmat edýän kärhananyň auditorynyň kadalaşdyryjy edaralaryň gözegçiligine sezewar edilýändini anyklaýar;

■ taýýarlanan hasabatyň 1-nji ýa-da 2-nji görnüşiniň standartlara laýyk gelýändigine.

Eger gurama-peýdalanyjynyň auditory hyzmat edýän kärhanada gözegçilik serişdeleriniň ýerine ýetirilişiniň gurluşlaryna we usulyna düşünmegini tassyklamakda auditorçylyk subutnamalary hökmünde hasabatyň 1-nji ýa-da 2-nji görnüşini ulanmagy meýilleşdirýän bolsa, ol:

► gurama-peýdalanyjynyň auditorynyň maksatlary üçin hyzmat edýän kärhananyň gözegçilik serişdelerini häsiýetlendirmekde we gurluşynda ulanylýan senäniň ýa-da döwrüň gabat gelýändigine baha bermelidir;

► anyk audit üçin ulanyp boljak gurama-peýdalanyjynyň içerki gözegçilik ulgamyna düşünmek maksady bilen, hasabatda saklanylýan subutnamalaryň ýeterlikdigine we zerur häsiýetine baha bermelidir;

► hyzmat edýän kärhananyň kesgitlän gurama-peýdalanyjynyň goşmaça gözegçilik serişdeleriniň onuň üçin kabul ederliklidigini anyklamalydyr. Eger kabul ederlikli bolsa, guramanyň şeýle gözegçilik serişdelerini gurandygyny we ornaşdyrandygyny takyklamalydyr.

Hasabatyň 1-nji ýa-da 2-nji görnüşi düýpli ýoýulmalaryň töwekgelçiliklerini kesgitlemek we baha bermek üçin gurama-peýdalanyjynyň auditoryna kömek edip biler. Auditiň halkara 330 belgili standartyna laýyklykda bahalandyrylan töwekgelçiliklere jogap hökmünde gurama-peýdalanyjynyň auditory şu aşakdakylary ýerine ýetirmelidir, ýagny:

✗ gurama-peýdalanyjyda saklanylýan maglumatlardan maliýe hasabatlylygynyň degişli başlangyçlary babatynda ýeterlik we zerur auditorçylyk subutnamalaryny alyp bolmagyň mümkinçiligini kesgitlemeli; eger mümkin bolmasa;

✗ ýeterlik we zerur auditorçylyk subutnamalaryny almak maksady bilen, goşmaça auditorçylyk iş yzygiderliklerini ýerine ýetirmeli ýa-da gurama-peýdalanyjynyň auditorynyň adyndan hyzmat edýän kärhanada şeýle iş yzygiderliklerini geçirmek üçin başga auditory çekmeli.

Eger gurama-peýdalanyjynyň auditorynyň töwekgelçilikleri bahalandyrmasy hyzmat edýän kärhananyň gözegçilik serişdeleriniň netijeli işleýändigi baradaky garaşmalary öz içine alýan bolsa, gurama-peýdalanyjynyň auditory şol gözegçilik serişdeleriniň amaly netijeliligi babatynda auditorçylyk subutnamalaryny şu aşakdaky bir ýa-da birnäçe iş yzygiderlikleri arkaly ýygnamalydyr, ýagny:

* hasabatyň 2-nji görnüşini almak (eger bar bolsa);
* hyzmat edýän kärhanada degişli gözegçilik serişdeleriniň barlagyny (testini) geçirmek;
* gurama-peýdalanyjynyň auditorynyň adyndan hyzmat edýän kärhanada gözegçilik serişdeleriniň barlagyny (testini) geçirmek üçin başga auditory çekmek.

Gurama-peýdalanyjynyň auditory hyzmat edýän kärhananyň gözegçilik serişdeleriniň amaly netijeliliginiň auditorçylyk subutnamalary hökmünde hasabatyň 2-nji görnüşini ulanmagy meýilleşdirse, onda ol töwekgelçiliklere beren bahalandyrmasyny tassyklamak üçin, hyzmat edýän kärhananyň auditorynyň hasabatynda gözegçilik serişdeleriniň netijeliliginiň ýeterlik we zerur auditorçylyk subutnamalaryny saklaýandygyny kesgitlemelidir.

Eger gurama-peýdalanyjynyň auditory hyzmat edýän kärhananyň potratçy kärhanasynyň ýerine ýetirýän hyzmatlaryny özünde saklamaýan hasabatyň 1-nji ýa-da 2-nji görnüşini peýdalanmagy meýilleşdirse we şeýle hyzmatlar gurama-peýdalanyjynyň maliýe hasabatlylygy üçin ähmiýetli bolsa, onda gurama-peýdalanyjynyň auditory hyzmat edýän kärhananyň potratçy kärhanasynyň ýerine ýetirýän hyzmatlary babatynda Auditiň halkara 402 belgili standartynyň talaplaryny ulanmalydyr.

Gurama-peýdalanyjynyň auditory gurama-peýdalanyjynyň maliýe hasabatlylygyna täsir edýän kezzapçylygyň, kanunçylygyň we kadalaşdyryjy namalaryň berjaý edilmezliginiň ýa-da düýpli ýoýulmalaryň bar bolan ýagdaýlary barasynda hyzmat edýän kärhana tarapyndan degişli maglumatlaryň gurama-peýdalanyja berlendigi ýa-da belli bir sebäplere görä şeýle ýagdaýlaryň gurama-peýdalanyja mälim bolandygyny anyklamak üçin, gurama-peýdalanyjynyň ýolbaşçylygynyň adyna soramany ibermelidir.

Auditiň halkara 705 belgili «Auditorçylyk netijenamasyndaky modifisirlenen pikir» (gaýtadan seredilen) standartyna laýyklykda gurama-peýdalanyjynyň auditory hyzmat edýän kärhananyň ýerine ýetirýän hyzmatlary babatynda ýeterlik we zerur auditorçylyk subutnamalaryny alyp bilmese we şol subutnamalar gurama-peýdalanyjynyň maliýe hasabatlylygynyň auditi üçin ähmiýetli bolsa, onda ol auditorçylyk hasabatynda (netijenamasynda) pikirini modifisirlemelidir.

Gurama-peýdalanyjynyň auditory modifisirlenmedik pikiri saklaýan auditorçylyk hasabatynda (netijenamasynda) hyzmat edýän kärhananyň auditorynyň işine salgylanmaly däldir, eger kanunçylyk ýa-da kadalaşdyryjy namalarynyň talap edýän ýagdaýlary muňa girmeýän bolsa.

11. Sargyt № 3092

Eger hyzmat edýän kärhananyň auditorynyň işine salgylanmak gurama--peýdalanyjynyň auditorynyň modifisirlenen pikirine düşünmek üçin ýerlikli bolsa, onda gurama-peýdalanyjy üçin taýýarlanan auditorçylyk hasabaty (netijenamasy) haýsy salgylanmanyň gurama-peýdalanyjynyň auditorynyň jogapkärçiligini peseltmeýändigi barada pikiri anyk görkezmelidir.

5.6. Auditiň dowamynda ýüze çykarylan ýoýulmalara baha bermek

Auditiň halkara 450 belgili «Auditiň dowamynda ýüze çykarylan ýoýulmalara baha bermek» standartyna laýyklykda auditor auditiň dowamynda ýüze çykarylan ýoýulmalara baha bermäge borçludyr.

Bu standart boýunça auditoryň maksady şu aşakdakylara baha bermekden ybarat, ýagny:

- geçirilen audite ýüze çykarylan ýoýulmalaryň edýän täsirine;
- düzedilmedik ýoýulmalaryň, eger olar bar bolsa, maliýe hasabatlylyga edýän täsirine.

Auditiň halkara 450 belgili standartynda «ýoýulma» we «düzedilmedik ýoýulma» adalgalarynyň manysy açylýar.

Ýoýulma – maliýe hasabatlylygyny taýýarlamagyň kabul ederlikli konsepsiýasyna laýyklykda talap edilýän hasabatlylyga girizilen pul möçberiniň, toparlara bölünmeginiň, berilmeginiň ýa-da maliýe hasabatlylygynda maglumatlary açmagyň we pul möçberiniň ýa-da maglumatlary açmagyň arasyndaky deň gelmezlikdir. Ýoýulma ynsapsyz hereketleriň ýa-da ýalňyşlygyň netijesinde bolup biler.

Ýoýulmalar şu aşakdakylaryň netijesinde ýüze çykyp biler, ýagny:

- maliýe hasabatlylygyny taýýarlamak üçin ulanylýan maglumatlar ýygnalanda we işlenende goýberilen ýalňyşlyklaryň;
- pul möçberleriniň ýa-da açylýan maglumatlaryň goýberilmeginiň;
- geleňsizligiň netijesinde ýalňyş bahalandyryş ululyklaryň ýa-da ýagdaýlary mäse-mälim nädogry düşündirmegiň;
- auditoryň esaslandyrylmadyk diýip hasap eden bahalandyryş ululyklary babatynda ýolbaşçylygyň garaýyşlarynyň ýa-da auditoryň ygtybarsyz hasap eden hasaba alyş syýasatynyň ulanylmagynyň.

Eger auditor maliýe hasabatlylygy audit geçirilýän subýektiň ýagdaýlarynyň ähli düýpli jähetlerini ygtybarly şöhlelendirýändigi ýa-da maliýe hasabatlylygy audit geçirilýän subýekt barasynda dogry we ygtybarly maglumatlary berýändigi barasynda pikirini beýan edýän bolsa, onda ol düzediş pul möçberleriniň, toparlara bölünmeginiň, berilmeleriň ýa-da açylýan maglumatlaryň şöhlelendirilmedikleri babatynda hem şeýle çemeleşer. Bu bolsa auditoryň garaýyşlaryna laýyklykda maliýe hasabatlylygy ähli düýpli jähetleri ygtybarly we dogry görkezer diýen netijäni çykarmak üçin zerurdyr.

Düzedilmedik ýoýulma – auditoryň ýüze çykaran we auditiň dowamynda düzedilmedik ýoýulmalardyr.

Auditiň halkara 450 belgili standarty şu aşakdakylar bilen baglanyşykly talaplary özünde saklaýar, ýagny:

- ýüze çykarylan ýoýulmalary toplamak;
- auditiň dowamynda ýüze çykarylan ýoýulmalary seljermek;
- ýoýulmalar we olaryň düzedilendigi barasynda habarly etmek;
- düzedilmedik ýoýulmalaryň täsirine baha bermek;
- korporatiw dolandyryşa jogapkär şahs bilen maglumat gatnaşygy;
- ýazmaça arzalar;
- resminamalaşdyrmak.

Ýüze çykarylan ýoýulmalary toplamak. Auditiň dowamynda uly bolmadyk ýoýulmalardan başga ýüze çykarylan ýoýulmalar auditor tarapyndan toplanylmalydyr.

Auditor belli bir ululygy kesgitläp biler, şondan pes mese-mälim ýoýulmalar uly bolmadyk ýoýulmalar diýlip hasap edilýär we olar toplanmaga degişli däldir. Şonuň üçin auditor şeýle uly bolmadyk mese-mälim ýoýulmalaryň toplanmagy maliýe hasabatlylygyna düýpli täsir etmez diýip çak edýär. «Mese-mälim ýoýulmaryň» pul möçberleri «düýpli däl» diýmekligi aňlatmaýar. Mese-mälim ýoýulmaryň pul möçberleri Auditiň halkara 320 belgili standartyna laýyklykda kesgitlenen düýplülik düşünjä garanyňda düýbünden başga ululygy, ýagny az möçberi göz öňünde tutýar. Bu ululyk maliýe hasabatlylygyna täsir etmeýär.

Auditiň dowamynda toplanan ýoýulmalaryň täsirine baha bermekde we audit geçirilýän subýektiň ýolbaşçylygyny hem-de korporatiw dolandyryşa jogapkär şahslaryny habardar etmekde auditora zerur kömekleri etmek üçin hakyky ýoýulmalaryň, bahalandyryş ýoýulmalaryň we çaklama ýoýulmalaryň arasynda tapawutlandyrmagy geçirmek maksada laýykdyr. Bu ýoýulmalaryň manysy aşakdakylardan ybarat:

- *hakyky ýoýulmalary* – bu hiç bir şübhe döretmeýän ýoýulmalardyr;
- *bahalandyryş ýoýulmalar* – bu auditoryň esaslandyrylmadyk diýip hasap edýän bahalandyryş ululyklary babatynda audit geçirilýän subýektiň ýolbaşçylygynyň garaýyşlarynyň netijesindäki deň gelmezliklerdir ýa-da auditoryň ygtybarsyz diýip hasap edýän hasaba alyş syýasatynyň saýlanyp alynmagydyr we ulanylmagydyr;
- *çaklama ýoýulmalary* – bu auditorçylyk seçip almanyň esasynda ýüze çykarylan ýoýulmalaryň tutuş umumy jeme ýaýratmaklygy goşmak bilen, auditor tarapyndan şol seçip alma elementleriniň degişli bolan umumy jemdäki ýoýulmalarynyň iň oňat bahalandyrylmagydyr.

Auditiň dowamynda ýüze çykarylan ýoýulmalary seljermek. Auditor auditiň umumy strategiýasyna we auditiň meýilnamasyna täzeden seretmegiň zerurlygyny kesgitlemelidir, eger:

* ýüze çykarylan ýoýulmalaryň häsiýeti we olaryň döremegine getirýän ýagdaýlar beýleki ýoýulmalaryň hem bardygyny görkezýän bolsa, onda şol ýoýoulmalar geçirilýän auditiň dowamynda toplanan ýoýulmalar bilen bilelikde düýpli bolup biler;

* geçirilýän auditiň dowamynda toplanan ýoýulmalaryň umumy jemi Auditiň halkara 320 belgili standartyna laýyklykda düýplülige golaýlasa.

Eger auditoryň soramagy boýunça audit geçirilýän subýektiň ýolbaşçylygy amallaryň görnüşlerini, hasaplar boýunça galyndylary ýa-da açylýan maglumatlary seljerse we ýüze çykarylan ýoýulmalary düzetse, auditor haýsy hem bolsa bir ýoýulmalaryň saklanyp galandygyny kesgitlemek üçin goşmaça auditorçylyk iş yzygiderliklerini ýerine ýetirmelidir.

Ýoýulmalar we olaryň düzedilendigi barasynda habarly etmek. Auditor auditiň dowamynda toplanan ähli ýoýulmalar barasynda ýolbaşçylygyň degişli derejesini öz wagtynda habarly etmelidir, eger Auditiň halkara 260 belgili standartyna laýyklykda kanunyň we kadalaşdyryjy namanyň gadagan edýän ýagdaýy muňa degişli däldir. Auditor audit geçirilýän subýektiň ýolbaşçylygyndan bu ýoýulmalary düzetmegi haýyş etmelidir.

Audit geçirilýän subýektiň ýolbaşçylygynyň degişli derejesiniň ýoýulmalar barasynda öz wagtynda habarly edilmegi uly ähmiýete eýedir, çünki bu audit geçirilýän subýektiň ýolbaşçylygyna hasabatlylygyň seredilýän maddalarynyň ýoýlandygyna baha bermeklige, auditoryň pikiri bilen ylylaşmadyk ýagdaýynda, oýlanyşykly ynamy habardar etmeklige we zerur çäreleri kabul etmeklige ýardam edýär. Adatça, ýolbaşçylygyň bolmaly derejesi – bu ýoýulmalara baha bermek we zerur çäreleri kabul etmek üçin jogapkärçilige we ygtyýarlyga eýelik etmek derejesidir.

Kanun ýa-da kadalaşdyryjy nama auditoryň audit geçirilýän subýektiň ýolbaşçylygy ýa-da beýleki içerki şahslary bilen käbir ýoýulmalaryň soraglary boýunça maglumat aragatnaşygyny çäklendirip biler. Mysal üçin, kanunlaryň we kadalaşdyryjy namalaryň talaplary hakyky bolan ýa-da çak edilýän kanuna garşy hereketleriň sebäpleri boýunça ygtyýarly edaralaryň alyp barýan barlaglaryň (derňewleriň) barşyna zyýan bermezlik üçin maglumatlary bermekligi ýa-da beýleki hereketleri ýerine ýetirmegi gönüden-göni gadagan edip biler. Käbir ýagdaýlarda ýaşyrynlyk ýörelgesini üpjün etmek boýunça auditoryň boçrlarynyň we onuň zerur maglumatlary bermek boýunça borçlarynyň arasyndaky mümkin bolan çaprazlyklar ýeterlik çylşyrymly bolup biler. Şeýle halatlarda hukukçynyň hyzmatlaryndan peýdalanmak auditor üçin maksada laýykdyr.

Auditoryň habar beren ýoýulmalaryny goşmak bilen, audit geçirilýän subýektiň ýolbaşçylygynyň ähli ýoýulmalary düzetmegi, ýolbaşçylyga buhgalterçilik registrlerinde we ýazgylarynda tertibi saklamaklyga hem-de geçen döwürlere degişli düýpli däl düzedilmedik ýoýulmalaryň toplanmagy netijesinde geljekki maliýe hasabatlylygynyň düýpli ýoýulmalarynyň töwekgelçiliklerini peseltmeklige ýardam edýär.

Eger ýolbaşçylyk auditoryň habardar eden ýoýulmalarynyň ählisini ýa-da käbirini düzetmekden ýüz öwürse, onda ol audit geçirilýän subýektiň ýolbaşçylygynyň ýoýulmalary düzetmezliginiň sebäplerine düşünmelidir we şol ýagdaýy hakykatda maliýe hasabatlylygynyň düýpli ýoýulmalary özünde saklamaýandygy babatynda ýerine ýetirilýän bahalandyrmada göz öňünde tutmalydyr. Auditiň halkara 700 belgili standarty auditordan maliýe hasabatlylygyny taýýarlamagyň kabul ederlikli konsepsiýasynyň talaplaryna laýyklykda maliýe hasabatlylygynyň ähli düýpli jähetler babatynda taýýarlanandygyna we berlendigine baha bermegi talap edýär. Bu baha berme audit geçirilýän subýektiň hasaba alyş syýasatynyň hil jähetleriniň seljermesini, şol sanda ýolbaşçylygyň mümkin bolan esassyz garaýyşlarynyň alamatlaryny öz içine alýar we ýolbaşçylygyň düzedişleri girizmekden ýüz öwürmeginiň sebäplerine auditoryň düşünmegine baglydyr.

Düzedilmedik ýoýulmalaryň täsirine baha bermek. Düzedilmedik ýoýulmalaryň täsirine baha bermeklige başlamazdan öň, auditor Auditiň halkara 320 belgili standartyna laýyklykda kesgitlenen düýplülige baha bermegi ýerine ýetirmelidir. Bu şeýle baha bermegiň audit geçirilýän subýektiň hakyky maliýe netijeleriniň jähetinde özüniň derwaýyslygyny saklaýandygyny tassyklamak üçin zerurdyr.

Auditor düzedilmedik ýoýulmalaryň, hem aýratynlykda, hem beýleki ýoýulmalar bilen bilelikde düýpli bolup durýandygyny kesgitlemelidir. Şeýle garaýyşlary emele getirende auditor şu aşakdaky meselelere seretmelidir, ýagny:

- hem aýratyn amallaryň görnüşleri, hasaplary boýunça galyndylar ýa-da açylýan maglumatlar babatynda, hem tutuş maliýe hasabatlylygy babatynda ýoýulmalaryň möçberine we häsiýetine, şeýle hem şunuň ýaly ýoýulmalaryň ýüze çykmagyna getirýän ýagdaýlaryň özboluşlylygyna;
- geçen döwürlere degişli düzedilmedik ýoýulmalaryň amallaryň görnüşlerine, hasaplar boýunça galyndylara ýa-da açylýan maglumatlara we tutuş maliýe hasabatlylygyna edýän täsirine.

Käbir ýoýulmalara degişli ýagdaýlar, auditory olary düýpli hökmünde baha bermäge, hem her birini aýratynlykda, hem auditiň dowamynda toplanan beýleki ýoýulmalar bilen bilelikde, eger olar tutuş maliýe hasabatlylygy üçin kesgitlenen düýplüligiň derejesinden pes bolsa hem, mejbur edip biler. Baha bermäge täsir edip biljek ýagdaýlar degişli derejäni öz içine alýar, şol derejä çenli ýoýulmalar aşakdakylardan ybarat:

- kadalaşdyryjy namalaryň berjaý edilişine täsir edýär;
- bergidarlyk çäklendirmelere ýa-da şertnamada kesgitlenen beýleki talaplara degýär;
- nädogry saýlap almaklyga we hasaba alyş syýasatyny ulanmaklyga gatnaşygy bolýar, bu bolsa häzirki döwrüň maliýe hasabatlylygyna düýpli däl täsir edýär, şeýle hem geljek döwürleriň maliýe hasabatlylygyna düýpli täsir eder;

● peýdanyň üýtgemegini ýa-da aýratyn-da umumy ykdysady we pudaklaýyn şertler babatynda gaýry meýilleri ýaşyrýar;

● işjeňligiň netijelerine, maliýe ýagdaýyna baha bermek üçin peýdalanylýan koeffisiýentlere ýa-da audit geçirilýän subýektiň pul akymlaryna degişli;

● maliýe hasabatlylygynda berlen segment maglumatlaryna (mysal üçin, segment üçin soragyň ähmiýetine ýa-da audit geçirilýän subýektiň işjeňliginde, ýa-da peýdalylygynda möhüm orny eýeleýän işewürliginiň beýleki bölegine) täsir edýär;

● audit geçirilýän subýektiň ýolbaşçylygynyň höweslendirilmegini ýokarlandyrmaga getirýär, mysal üçin, baýraklary ýa-da gaýry höweslendirmeleri almak üçin şertleri kanagatlandyrmagy üpjün etmek bilen;

● peýdalanyjylara öň berlen maglumatlar auditoryň düşünmek nukdaýnazaryndan ähmiýetli bolup çykyş edýär, mysal üçin, peýdany çaklamak babatynda;

● anyk şahslara täsir edýän soraglara degişlidir (mysal üçin, geleşige daşyndan gatnaşýanlaryň audit geçirilýän subýektiň ýolbaşçylygy bilen baglanyşykly bolup durmagy);

● maliýe hasabatlylygyny taýýarlamagyň ulanarlykly konsepsiýasynyň ýörite berilmegi talap etmeýän maglumatlaryň goýberilmegi çykyş edýär, ýöne auditoryň pikirine görä, audit geçirilýän subýektiň maliýe netijelerine, maliýe ýagdaýyna ýa-da pul akymlaryna peýdalanyjylaryň düşünmekleri üçin möhüm bolup durýar;

● audit geçirilen maliýe hasabatlylygyny düzmek üçin ulanylan resminamalarda berlen gaýry maglumatlara (mysal üçin, «Audit geçirilýän subýektiň ýolbaşçylygynyň maslahatlaşmagy we seljermegi» ýa-da «Amaly we maliýe syny» bölümlerine giriziljek maglumatlar) we onuň esasynda maliýe hasabatlylygyny peýdalanyjylaryň ykdysady çözgütlerine täsir edýär. Auditiň halkara 720 belgili standarty gaýry maglumatlara seretmek boýunça auditoryň borçlaryny kesgitleýär. Oňa laýyklykda auditory audit geçirilen maliýe hasabatlylygynda saklanylýan gaýry resminamalarda getirilen maglumatlara netijenamany bermezlige borçlandyrýar.

Korporatiw dolandyryşa jogapkär şahs bilen maglumat gatnaşygy. Auditor korporatiw dolandyryşa jogapkär şahslara düzedilmedik ýoýulmalar barasynda habar bermelidir, kanunyň ýa-da kadalaşdyryjy namanyň gadagan edýän ýagdaýlary muňa degişli däldir. Auditoryň habary her bir düzedilmedik düýpli ýoýulmalary aýratynlykda beýan etmelidir. Auditor düzedilmedik ýoýulmalar düzedildi diýip çak etmelidir.

Şeýle-de, auditor korporatiw dolandyryşa jogapkär şahslara geçen döwürlere degişli düzedilmedik ýoýulmalaryň, amallaryň görnüşlerine, hasaplar boýunça galyndylara ýa-da açylýan maglumatlara we tutuş maliýe hasabatlylygyna edýän täsirini hem habar bermelidir.

Ýazmaça arzalar. Maliýe hasabatlylygyny taýýarlamak audit geçirilýän subýektiň ýolbaşçylygynyň we eger ýerlikli bolsa, korporatiw dolandyryşa jogapkär şahslaryň düýpli ýoýulmalary düzetmek maksady bilen, maliýe hasabatly-

lygyna düzedişleri girizmeklerini talap edýär. Düýpli ýoýulmalaryň düzedilendigi barasynda auditor olardan ýazmaça arzalary bermeklerini soramalydyr. Käbir ýagdaýlarda audit geçirilýän subýektiň ýolbaşçylygy we korporatiw dolandyryşa jogapkär şahslary aýry-aýry düzedilmedik ýoýulmalary ýoýulmalar hökmünde hasap etmän bilerler. Şu sebäbe görä olar ýazmaça arzalarynda özleriniň närazylyklaryny girizýärler. Şeýle mazmunda alnan ýazmaça arzalar, elbetde, auditory düzedilmedik ýoýulmalaryň täsiri hakynda netijenamada beýan etmek babatynda borçdan boşatmaýar.

Resminamalaşdyrmak. Auditiň halkara 230 belgili standartyna laýyklykda auditor auditorçylyk resminamalaryna şu aşakdakylary goşmalydyr, ýagny:

- ondan pes bolanlary açyk az ähmiýetli hökmünde bahalandyrylmaga degişli ýoýulmalary kesgitlejek ululygy;
- olaryň düzedilendigi barasyndaky maglumatlary görkezmek bilen, auditiň dowamynda toplanan ähli ýoýulmalary;
- aýratynlykda ýa-da bilelikde düzedilmedik ýoýulmalaryň düýpli bolup biljekdigi hakynda auditoryň netijesini we şeýle netijäni çykarmak üçin esaslary.

Düzedilmedik ýoýulmalar barasyndaky auditorçylyk resminamalary şu aşakdakylary öz içine alyp biler, ýagny:

- düzedilmedik ýoýulmalaryň umumy täsirleriniň seljermesini;
- belli bir amallaryň görnüşleri, hasaplar boýunça galyndylar ýa-da açylýan maglumatlar babatynda düýplüligiň derejesiniň ýa-da derejeleriniň ýokarlandyrylandygynyň bahalandyrmasyny, eger olar bar bolsa;
- esasy koeffisiýentlere ýa-da meýillere we kadalaşdyryjy edaralaryň kanunçylyk talaplarynyň we şertnamalaýyn borçnamalaryň berjaý edilişine (mysal üçin, borçnamalaryň çäklendirmelere) düzedilmedik ýoýulmalaryň täsirlerine baha bermegi.

Özbaşdak taýýarlanmak üçin soraglar

1. Auditi meýilnamalaşdyrmak haýsy tapgyrlardan ybarat?
2. Auditiň umumy strategiýasy nämeden durýar?
3. Düýpli ýoýulmalaryň töwekgelçiliklerini kesgitlemegiň we bahalandyrmagyň tertibi haýsylar?
4. Auditde düýlüligiň konsepsiýasynyň mazmuny nämeden ybarat?
5. Auditiň halkara standartlary bahalandyrylan töwekgelçiliklere garşy auditoryň haýsy hereketlerini göz öňünde tutýar?
6. Hyzmat edýän kärhananyň hyzmatlaryndan peýdalanýan guramanyň auditiniň haýsy esasy aýratynlyklary bar?
7. Ýüze çykarylan we ýüze çykarylmadyk ýoýulmalaryň maliýe hasabatlylygyna edýän täsirlerine baha bermegiň tertibi nämeden ybarat?
8. Gözegçilik serişdeleriniň barlagyna (testine) haýsy talaplar bildirilýär?

170.0 x 240.0 mm

VI BAP

AUDITORÇYLYK SUBUTNAMALARYNY DÜZGÜNLEŞDIRÝÄN STANDARTLAR

6.1. Auditorçylyk subutnamalary

Auditiň halkara 530 belgili «Auditorçylyk subutnamalary» standarty auditiň dowamynda auditorçylyk subutnamalaryny almak bilen baglanyşykly düzgünleri, kadalary özünde jemleýär.

«Auditorçylyk işi hakynda» Türkmenistanyň Kanunyna we Auditiň halkara 200 belgili «Auditiň halkara standartlaryna laýyklykda garaşsyz auditoryň we auditi geçirmegiň esasy maksatlary» standartyna laýyklykda auditor audit geçirilýän subýektiň maliýe hasabatlylygynyň ygtybarlygy barasynda özüniň çykaran pikiri (çözgüdi) üçin jogapkärdir we ony esaslandyrmalydyr. Munuň üçin auditor öz pikirini tassyklamak üçin subutnamalary toplamalydyr we görkezmelidir.

Auditorçylyk subutnamalary auditorçylyk iş yzygiderliklerini ýerine ýetitrmegiň esasynda alynýar.

Auditorçylyk subutnamalary – bu auditor tarapyndan auditorçylyk pikiriniň esaslanýan netijelerini emele getirmek üçin ulanylýan maglumatlardyr. Auditorçylyk subutnamalary hem maliýe hasabatlylygynyň esaslanýan buhgalterçilik hasaba alnyşynda saklanýan maglumatlary, hem gaýry maglumatlary öz içine alýar.

Buhgalterçilik hasaba alnyşynyň maglumatlary – bu buhgalterçilik ýazgylarynyň we olardaky maglumatlary tassyklaýan, şol sanda çekleriň we nagt däl elektron tölegler hakyndaky maglumatlaryň toplumydyr: hasaplar, şertnamalar, esasy registrler we kömekçi wedomostlar, buhgalterçilik hasaba alnyşynyň registrlerinde şöhlelendirilmedik, ýöne maliýe hasabatlylygyny taýýarlamak üçin buhgalterçilik ýazgylary we dürli düzedişler, şeýle hem çykdajylaryň paýlanylyşyny, hasaplamalary, deňeşdirmeleri we maglumatlary açyp görkezmegi tassyklaýan iş hem-de jemleýji tablisalar.

Auditiň halkara 530 belgili standartynda auditorçylyk subutnamalaryna bildirilýän talaplar kesgitlenendir. Auditorçylyk subutnamalaryna şu aşakdakylar degişlidir:

* audit geçirilýän subýektiň buhgalterçilik hasaba alnyşynyň resminamalary we maglumatlary;
* beýleki çeşmelerden, şol sanda üçünji şahslardan (taraplardan) alnan resminamalar we maglumatlar.

170.0 x 240.0 mm

Auditorçylyk subutnamalary birlikde iki şerte laýyk gelmelidir:

- zerur (gerekli) häsiýetiniň bolmagy;
- ýeterlikli bolmagy.

Auditorçylyk subutnamalarynyň zerur häsiýeti – bu auditorçylyk pikiriniň esaslanýan netijelerini tassyklamak üçin auditorçylyk subutnamalaryna, ýagny olaryň ýerlikliligine we ygtybarlylygyna hil taýdan baha bermegi aňladýar.

Auditorçylyk subutnamalarynyň ýeterlikliligi – bu auditorçylyk subutnamalaryna mukdar (san) taýdan baha bermegi göz öňünde tutýar. Auditorçylyk subutnamalarynyň zerur sany auditor tarapyndan baha berlen düýpli ýoýulmalaryň töwekgelçiligine, şeýle hem auditorçylyk subutnamalarynyň hiline baglydyr. Maglumatlaryň düýpli ýoýulma töwekgelçiligi näçe ýokary bolsa, şonça-da uly göwrümde auditorçylyk subutnamalaryny ýygnamagy talap edýär. Şonuň bilen birlikde uly göwrümde maglumatlaryň ýygnalmagy olaryň pes hiliniň ýerine dolmaýandygyny göz öňünde tutmalydyr.

Auditorçylyk subutnamalarynyň ygtybarlylygy olary almagyň häsiýetine, çeşmesine we ýagdaýyna baglydyr. Auditor auditorçylyk subutnamalarynyň ygtybarlylygyna baha berende şu aşakdakylardan, ýagny:

- garaşsyz daşarky çeşmelerden alnan auditorçylyk subutnamalary içerki çeşmelerden alnan subutnamalara görä has ygtybarly;
- içerki çeşmelerden alnan auditorçylyk subutnamalary, haçan-da audit geçirilýän subýektiň degişli gözegçilik serişdeleriniň netijeli hereket edýän bolsa, has ygtybarly;
- resminamalar görnüşdäki auditorçylyk subutnamalary dilden berlen görnüşdäki arzalara görä has ygtybarly;
- gönümel auditoryň özi tarapyndan toplanan auditorçylyk subutnamalary gytaklaýyn alnan subutnamalara görä has ygtybarly;
- asyl nusgalarda berlen auditorçylyk subutnamalary göçürme nusgalarda berlenlere görä has ygtybarly;
- auditorçylyk subutnamalary, eger olar dürli çeşmelerden alnan bolsa, dürli mazmuna eýe bolup, muňa garamazdan biri-birine garşy gelmeýän bolsa, has ynandyryjy bolup durýandygyndan ugur almalydyr.

Ýokarda görkezilenleriň arasyndan dürli çeşmelerden alnan, dürli mazmuna eýe bolan, biri-birine garşy gelmeýän auditorçylyk subutnamalary has ýokary ynamlylygy üpjün edýär diýlip hasaplanýar. Eger gapma-garşylyk bar bolan ýagdaýynda, onda ony aýyrmak üçin auditor auditorçylyk iş yzygiderligini üýtgetmeli ýa-da goşmaça görnüşleri bilen onuň üsti ýetirmeli bolar.

Auditor auditorçylyk subutnamalaryny ýygnamak bilen baglanyşykly çykdajylaryň we alynýan maglumatlaryň ýaramlylygynyň arasyndaky gatnaşygy

170.0 x 240.0 mm

seljermelidir. Ýöne işleriň çylşyrymlylygy ýa-da çekilen çykdajylar zerur bolan auditorçylyk iş yzygiderliliklerini ýerine ýetirmekden boýun gaçyrmak üçin ýeterlik esas bolup bilmeýär.

Maglumatlaryň düýpli ýoýulma töwekgelçiliklerine baha bermek, auditorçylyk iş yzygiderliklerini işläp taýýarlamak we ýerine ýetirmek üçin auditor birmeňzeş amallar, hasaplaryň galyndylary, maglumatlaryň berlişi, açylyp görkezilişi babatynda maliýe hasabatlylygyny taýýarlamagyň başlangyç ýagdaýyna seretmelidir.

Auditiň halkara 530 belgili standartyna laýyklykda maliýe hasabatlylygyny taýýarlamagyň başlangyç ýagdaýynyň şu aşakdaky toparlary tapawutlandyrylýar:

a) hasabat döwrüniň dowamynda bolup geçen birmeňzeş amallar we wakalar babatynda:

- *ýüze çykmaklyk* – hojalyk amaly ýa-da waka hakykatda bolup geçen we audit geçirilýän subýektiň işjeňligine degişli bolup durýar;
- *dolulyk* –hojalyk amallarynyň we wakalaryň ählisi hasaba alyşda hasaba alyndy;
- *takyklyk* – pul möçberleri we beýleki maglumatlar bolmalysy ýaly hasaba alyndy;
- *laýyk döwre degişli etmek* – hojalyk amallary we wakalar öz laýyk döwründe hasaba alyndy;
- *toparlamak* – hojalyk amallary we wakalar buhgalterçilik hasaba alnyşynyň degişli hasaplarynda hasaba alyndy;

b) hasabat döwrüniň ahyryndaky ýagdaý boýunça buhgalterçilik hasaba alnyşynyň hasaplaryndaky galyndylar babatynda:

- *bar bolmaklyk* – aktiw, borçnamalar, maýa hakykatda bar;
- *hukuklar we borçnamalar* – audit geçirilýän subýekt aktiwlere bolan hukuklara eýedir ýa-da olara gözegçilik edýär, mazmuny boýunça borçnamalar hem şonuň ýalydyr;
- *dolulyk* – ähli aktiwler, borçnamalar, maýa hasaba alnan;
- *baha bermek we açyp görkezmek* – aktiwleriň, borçnamalaryň, maýanyň pul möçberleri maliýe hasabatlylygyna girizilen, islendik baha bermeler we düzedişler dogry şöhlelendirilen;

ç) maglumatlary bermek we açyp görkezmek babatynda:

- *ýüze çykmaklyk, hukuklar, borçnamalar* – maliýe hasabatlylygynda görkezilen hojalyk amallary, wakalar, gaýry ýagdaýlar hakykatda bolan we audit geçirilýän subýektiň işjeňligine degişlidir;

170.0 x 240.0 mm

- *dolulyk* – ähli wakalar we ýagdaýlar maliýe hasabatlylygyna girizilen;
- *toparlara bölmek we düşnüklilik* – maliýe maglumatlary dogry berlen, ondaky açylyp görkezilen wakalar we ýagdaýlar düşnükli görnüşde şöhlelendirilen;
- *takyklyk we baha bermek* – maliýe we gaýry maglumatlar dogry we zerur pul möçberlerde açylyp görkezilen.

Auditiň halkara 530 belgili standartyna laýyklykda auditorçylyk subutnamalaryny almak we maliýe hasabatlylygyny taýýarlamagyň başlangyç ýagdaýlaryny tassyklamak üçin auditor auditorçylyk iş yzygiderlikleriniň degişli görnüşlerini peýdalanyp bilýär (*9-njy surat*).

Auditorçylyk iş yzygiderlileriniň her bir görnüşi iki wezipäni ýerine ýetirip biler, ýagny:

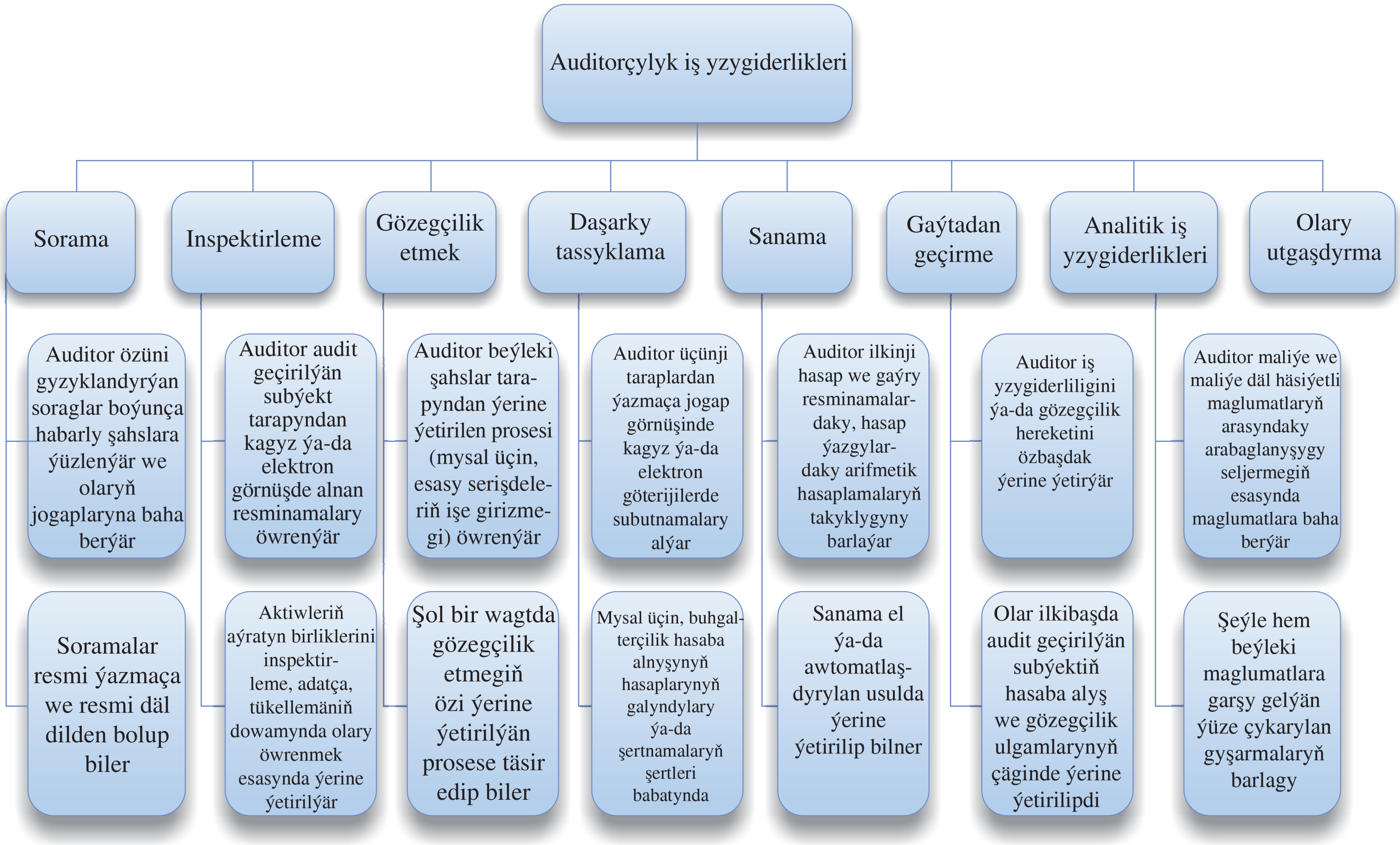
- ► audit geçirilýän subýektiň içerki gözegçilik ulgamyna baha bermek maksady bilen, ýerine ýetirilýän gözegçilik serişdeleriniň barlagy;
- ► ýa-da audit geçirilýän subýektiň buhgalterçilik hasaba alnyşynyň we maliýe hasabatlylygynyň maglumatlarynyň dogrulygyny tassyklamak maksady bilen, ýerine ýetirilýän düýplülik boýunça iş yzygiderliligi hökmünde çykyş edip biler.

Auditiň dowamynda auditorçylyk iş yzygiderlikleriniň degişli görnüşi auditor tarapyndan auditorçylyk subutnamalaryny almak üçin ulanylýar.

Sorama. Auditorçylyk iş yzygiderliliginiň bu görnüşi hem audit geçirilýän subýektiň içindäki, hem onuň daşyndaky habarly şahslaryň salgysyna maliýe we maliýe däl häsiýetli maglumatlary almak üçin ýüz tutmany aňladýar. Sorama auditiň tutuş dowamynda beýleki auditorçylyk iş yzygiderlikleri bilen bir hatarda giňden peýdalanylýar. Soramalar görnüşi boýunça tapawutlanyp biler, ýagny resmi ýazmaça görnüşden başlap, resmi däl dilden görnüşe çenli. Soramalary ibermek prosesiniň aýrylmaz bölegi bolup, alnan jogaplara baha bermeklik çykyş edýär.

Soramalar boýunça alnan jogaplar auditory öň özünde bolmadyk maglumatlar ýa-da tassyklanan auditorçylyk subutnamalar bilen üpjün edip biler. Käbir ýagdaýlarda soramalara gelip gowşan jogaplar auditor tarapyndan alnan gaýry maglumatlardan tapawutlanýan maglumatlary berip biler, mysal üçin, audit geçirilýän subýektiň ýolbaşçylarynyň hereketleriniň gözegçilik ulgamyny aýlanyp geçmek mümkinçiligi babatynda maglumatlary. Gaýry ýagdaýlarda soramalaryň jogaplary auditorçylyk iş yzygiderliklerine üýtgetmeleri girizmek ýa-da goşmaça auditorçylyk iş yzygiderliklerini ýerine ýetirmek üçin esas bolup hyzmat edýär.

Auditor käbir soraglar babatynda audit geçirilýän subýektiň ýolbaşçylaryndan, ýerlikli bolan ýagdaýynda, korporatiw dolandyrma jogapkärlerden dilden soramalara alnan jogaplary tassyklamak üçin, ýazmaça arzalary almagy zerur hasap edip biler.



9-njy surat. Auditorçylyk iş yzygiderlikleriniň görnüşleri

170.0 x 240.0 mm

Inspektirleme. Auditorçylyk iş yzygiderliliginiň bu görnüşi hem içerki, hem daşarky, kagyz ýa-da elektron görnüşdäki, gaýry göterijilerdäki resminamalary ýa-da ýazgylary öwrenmegi, şeýle hem aktiwi fiziki taýdan gözden geçirmegi öz içine alýar. Resminamalary we ýazgylary inspektirleme ygtybarlylygy dürli derejeli auditorçylyk subutnamalaryny olaryň häsiýetine we çeşmesine, içerki resminamalar we ýazgylar babatynda bolsa – olaryň taýýarlanylyşyna geçirilýän gözegçilik serişdeleriniň netijeliligine baglylykda üpjün edýär. Gözegçilik serişdeleriniň barlagy üçin ulanylýan inspektirlemä mysal hökmünde ýazgylary geçirmäge rugsatlaryň bardygyny anyklamak maksady bilen, ýerine ýetirilýän ýazgylaryň inspektirlemesini görkezmek bolar.

Käbir resminamalar aktiwiň bardygyny tassyklaýan göni auditorçylyk subutnamalary bolup durýar. Mysal üçin, maliýe gurallaryny tassyklaýan resminamalar hökmünde paýnamalar ýa-da obligasiýalar. Şeýle resminamalaryň inspektirlemesi degişli aktiwlere bolan eýeçilik hukugyny we olaryň gymmatyny tassyklamak üçin zerur hasap edilmeýär. Ondan başga-da, şertnamanyň ýerine ýetirilişini inspektirleme audit geçirilýän subýekt tarapyndan kabul edilen hasaba alyş syýasatynyň düşewündini ykrar etmek ýaly düzgünleri babatynda auditorçylyk subutnamalaryny almaga ýardam edip biler.

Maddy aktiwleri inspektirleme olaryň bardygy babatynda ygtybarly auditorçylyk subutnamalaryny almaga mümkinçilik döredýär, ýöne subýektiň şol aktiwlere degişli bolan hukuklary we borçnamalary ýa-da olaryň bahalary babatynda hökmany däldir. Aktiwleriň aýratyn birliklerini inspektirleme olary geçirilýän tükelleme bilen baglanyşykly işlere gözegçilik etmegi hem amala aşyryp biler.

Gözegçilik etmek. Auditorçylyk iş yzygiderliliginiň bu görnüşiniň manysy beýleki şahslaryň ýerine ýetirýän proseslerini we iş yzygiderliklerini barlamakdan ybarat. Mysal üçin, audit geçirilýän subýektiň işgärleriniň maddy ätiýaçlyklara geçirýän tükellemä ýa-da beýleki hereketlerine auditor tarapyndan amala aşyrylýan gözegçilik. Gözegçilik etmek ýerine ýetirilýän prosesleriň we iş yzygiderlikleriniň auditorçylyk subutnamalaryny üpjün edýär, ýöne ol çäklidir. Çünki onuň diňe geçirilýän pursady oňa işjeň häsiýet mahsusdyr. Geçirilýän tükellemä gözegçilik etmek boýunça goşmaça görkezmeler Auditiň halkara 531 belgili «Anyk ýagdaýlarda auditorçylyk subutnamalaryny almagyň aýratynlyklary» standartynda beýan edilýär.

Daşarky tassyklama. Bu auditorçylyk iş yzygiderliligi auditor tarapyndan kagyz ýa-da elektron görnüşde, şeýle-de gaýry maglumat göterijilerde üçünji şahslardan (tassyklaýan taraplardan) göni ýazmaça jogap görnüşinde alnan auditorçylyk subutnamalaryny aňladýar.

Daşarky tassyklamalaryň iş yzygiderlikleri, köplenç, hasaplardaky belli bir galyndylar we olaryň elementleri bilen bagly başlangyç ýagdaýlara seretmek

babatynda ulanarlyklydyr. Ýöne daşarky tassyklamalary diňe hasaplar boýunça galyndylary tassyklamak bilen çäklendirmek bolmaýar. Mysal üçin, auditor şertnamalaryň şertlerini ýa-da subýektiň üçünji şahslar bilen geçiren amallaryny tassyklamagy sorap biler. Şeýle sorama degişli ylalaşyklara (şertnamalara) haýsydyr bir üýtgetmeleriň girizilendigi, eger girizilen bolsa anyk girizilen üýtgetmäniň mazmuny ýaly soraglary özünde saklap biler. Daşarky tassyklamalaryň iş yzygiderlikleri belli bir şertleriň ýokdugyny häsiýetlendirýän auditorçylyk subutnamalaryny almak üçin hem ulanylýar. Mysal üçin, düşewündi ykrar etmeklige täsir edip biljek «goşmaça ylalaşyklaryň» ýokdugy barasynda auditorçylyk subutnama. Bu babatda goşmaça görkezmeler Auditiň halkara 505 belgili «Daşarky tassyklamalar» standartynda berilýär.

Sanama. Bu auditorçylyk iş yzygiderliligi resminamalardaky we ýazgylardaky hasaplamalaryň matematik takyklygyny barlamak üçin ulanylýar. Sanama elde we elektron serişdelerini peýdalanmak bilen ýerine ýetirilip bilner.

Gaýtadan geçirme. Auditorçylyk iş yzygiderliliginiň bu görnüşi audit geçirilýän subýektiň içerki gözegçilik ulgamynyň çäklerinde ilkibaşda ýerine ýetirilen gözegçilik etme hereketleriniň ulanylmagyny ýa-da garaşsyz auditorçylyk iş yzygiderlikleriniň ýerine ýetirilmegini göz öňünde tutýar.

Analitik iş yzygiderlikleri. Auditorçylyk iş yzygiderliliginiň bu görnüşiniň manysy maliýe we maliýe däl maglumatlarynyň arasyndaky mümkin bolan baglanyşygy seljermek arkaly maliýe maglumatlaryna baha bermegi aňladýar. Analitik iş yzygiderlikleri zerurlyk boldugyndan ýüze çykarylan üýtgemeleri ýa-da ähmiýetli maglumatlara gabat gelmeýän arabaglanyşygy ýa-da garaşylýan ululyklardan düýpli tapawutlanýanlary hem öwrenmegi öz içine alýar. Analitik iş yzygiderlikleri babatda goşmaça görkezmeler Auditiň halkara 520 belgili «Analitik iş yzygiderlikleri» standartynda berilýär.

Auditorçylyk subutnamalaryny almak maksady bilen, auditorçylyk iş yzygiderlikleri ýygy-ýygydan inspektirleme, gözegçilik etme, tassyklama, gaýtadan geçirme we analitik iş yzygiderlikleri usullarynyň biri-birini utgaşdyrmagy öz içine alýar.

Auditiň dowamynda ykdysady gözegçiligiň umumy kabul edilen usullary, ýagny resminamalaýyn gözegçilik usullary (resminamalary formal taýdan alamaty we mazmuny boýunça barlamak, arifmetik barlag, garşylyklaýyn barlag, buhgalterçilik hasaplarynyň arabaglanyşygyny barlamak, tehniki-ykdysady hasaplamalary geçirmek, maddy ätiýaçlyklaryň hereketiniň balans arabaglanyşygyny barlamak, deňeşdirmek) we hakyky gözegçilik usullary (tükelleme, derňeme, çig mallaryň, materiallaryň, önümleriň düzümini we hilini seljerme, önümçilige materiallaryň

gözegçilik goýberilişi, ýerine ýetirilen işleriň gözegçilik ölçegi) giňden peýdalanylýar.

6.2. Anyk ýagdaýlarda auditorçylyk subutnamalaryny almagyň aýratynlygy

Auditiň halkara 501 belgili «Anyk ýagdaýlarda auditorçylyk subutnamalaryny almagyň aýratynlyklary» standartynda Auditiň halkara 330 belgili «Baha berlen töwekgelçiliklere jogap hökmünde auditorçylyk iş yzygiderlikleri» standartyna, Auditiň halkara 500 belgili «Auditorçylyk subutnamalary» standartyna we beýleki Auditiň halkara standartlaryna laýyklykda ätiýaçlyklara, audit geçirilýän subýektiň gatnaşmagynda kazyýet işlerine we nägileliklere, şeýle hem maliýe hasabatlylygynyň auditi geçirilende segmentler boýunça maglumatlara degişli belli bir jähetler babatynda ýeterlik zerur auditorçylyk subutnamalaryny almakda auditor tarapyndan seredilýän aýratyn soraglar beýan edilýär.

Şu aşakdakylar babatynda ýeterlik zerur auditorçylyk subutnamalaryny almak bilen baglanyşykly auditoryň maksady şundan ybarat, ýagny:

a) ätiýaçlyklaryň barlygy we ýagdaýy;

b) audit geçirilýän subýektiň gatnaşmagynda kazyýet işleri we nägilelikler hakynda maglumatlaryň dolulygy;

ç) maliýe hasabatlylygyny taýýarlamagyň konsepsiýasyna laýyklykda segmentler boýunça maglumatlaryň berilmegi we açylyp görkezilmegi.

Ätiýaçlyklar. Eger ätiýaçlyklaryň möçberi maliýe hasabatlylygy üçin ähmiýetli bolsa, auditor ätiýaçlyklaryň barlygy we ýagdaýy babatynda şu aşakdakylar arkaly ýeterlikli zerur auditorçylyk subutnamalaryny almalydyr, ýagny:

- mümkinçiligine görä ätiýaçlyklaryň tükellemesi geçirilende oňa gatnaşmak bilen:

– ýolbaşçylygyň görkezmelerine we audit geçirilýän subýektdäki ätiýaçlyklaryň tükellenmesiniň netijelerini hasaba almak we gözegçilik etmek üçin niýetlenen iş yzygiderliklerine baha bermek;

– sanama iş yzygiderliliginiň ýerine ýetirilişine ýolbaşçylyk tarapyndan kesgitlenen gözegçiligi amala aşyrmak;

– ätiýaçlyklary barlamak;

– gözegçilik işinde gaýtadan sanamagy ýerine ýetirmek;

- audit geçirilýän subýektiň ätiýaçlyklary hakynda jemleýji maglumatlar babatynda, ýagny tükellemäniň dowamynda sanamanyň hakyky netijeleriniň takyk görkezilýändigini kesgitlemek maksady bilen, auditorçylyk iş yzygiderliklerini ýerine ýetirmek.

Tükelleme geçirilende oňa auditoryň gatnaşmagy öz içine şu aşakdakylary alýar, ýagny:

- ätiýaçlyklaryň hakyky bardygyna göz ýetirmek maksady bilen, olary barlamagy we ýagdaýyna baha bermegi, şeýle hem gözegçilik işinde gaýtadan sanamagy ýerine ýetirmegi;
- ýolbaşçylygyň gözkezmeleriniň berjaý edilişine we tükellemäniň netijeleriniň hasaba alnyşynyň hem-de gözegçilik edilişiniň iş yzygiderlikleriniň ýerine ýetirilişine gözegçilik etmegi;
- ýolbaşçylygyň kesgitlän gözegçilik işinde gaýtadan sanamagyň iş yzygiderlikleriniň ygtybarlylygy babatynda auditorçylyk subutnamalaryny almagy.

Bu iş yzygiderlikleri auditor tarapyndan töwekgelçiliklere baha berlişine, audite bolan meýilnamalaşdyrylan çemeleşmä we ýerine ýetirilen anyk iş yzygiderliklerine baglylykda gözegçilik serişdelerini ýa-da düýplülik boýunça barlagyň iş yzygiderligini barlamak wezipesini ýerine ýetirip biler.

Ätiýaçlyklaryň tükellemesi geçirilende auditoryň gatnaşmagyny meýilnamalardyrmagyň ýa-da auditorçylyk iş yzygiderliklerini işläp taýýarlamagyň we ýerine ýetirmegiň ähmiýetli jähetleriniň mysaly hökmünde şu aşakdakylary görkezmek bolar:

- ätiýaçlyklar bilen baglanyşykly düýpli ýoýulmalaryň töwekgelçilikleri;
- ätiýaçlyklara degişli içerki gözegçilik ulgamynyň häsiýetini;
- tükellemäniň geçirilmegini üpjün etmek üçin zerur gözükdirijiniň taýýarlanylmagyny we degişli iş yzygiderlikleriniň kesgitlenilmegini çaklamagy;
- ätiýaçlyklaryň tükellemesiniň möhletlerini;
- audit geçirilýän subýektde ätiýaçlyklaryň üznüksiz hasaba alnyşynyň bardygyny ýa-da ýokdugyny;
- ätiýaçlyklaryň saklanylýan ýerlerini, şol ýerlerde ätiýaçlyklaryň düýplüligini we düýpli ýoýulmalaryň töwekgelçiliklerini;
- auditor bilermeniň kömeginiň zerurlygyny.

Eger hasabat seneden başga sene ýagdayna ätiýaçlyklaryň tükellenmesi geçirilse, auditor tükellemäniň geçirilen senesiniň we hasabat senesiniň arasynda ätiýaçlyklaryň üýtgemeleriniň talaba laýyk hasaba alnandygyny tassyklaýan auditorçylyk subutnamalaryny almak üçin goşmaça auditorçylyk iş yzygiderliklerini ýerine ýetirýär.

Auditor garaşylmadyk ýagdaýlar bilen baglanyşykly geçirilýän tükellemä gatnaşmaga mümkinçiligi bolmasa, ol ätiýaçlyklaryň käbir mukdary gaýtadan sanamalydyr ýa-da başga gün tükellemäniň geçirilişine gatnaşmak bilen gözegçilik

etmelidir, şeýle hem şol wagt aralygynda ýerine ýetirilen amallar babatynda auditorçylyk iş yzygiderliklerini ýerine ýetirmelidir.

Tükelleme geçirilende oňa gatnaşmaga auditoryň asla mümkinçiligi bolmasa, ol ätiýaçlyklaryň bardygy we ýagdaýy babatynda ýeterlikli zerur auditorçylyk subutnamalaryny almak alternatiw auditorçylyk iş yzygiderliklerini ýerine ýetirmelidir. Eger bu mümkin bolmasa, auditor Auditiň halkara 705 belgili «Auditorçylyk netijenamasyndaky modifisirlenen pikir» (gaýtadan seredilen) standartyna laýyklykda öz pikirini üýtgetmelidir.

Jogapkärçilikde saklanylýan we üçünji şahsyň gözegçiliginde bolýan ätiýaçlyklar audit geçirilýän subýektiň maliýe hasabatlylygy üçin düýpli bolup durýar. Şunda auditor şeýle ätiýaçlyklaryň bardygy we ýagdaýy babatynda ýeterlik zerur auditorçylyk subutnamalaryny şu aşakdaky hereketleriň birini ýa-da bir wagtda ikisini ýerine ýetirmek arkaly almalydyr, ýagny:

a) şol üçünji şahsdan onuň jogapkärçiliginde saklanylýan, audit geçirilýän subýektiň ätiýaçlyklarynyň möçberi we ýagdaýy babatynda tassyklama soramagy;

b) şeýle ýagdaýlarda ýerlikli inspektirleme ýa-da gaýry auditorçylyk iş yzygiderliklerini ýerine ýetirmegi.

Kazyýet işleri we nägilelikler. Auditor audit geçirilýän subýektiň gatnaşmagynda kazyýet işlerini we nägilelikleri ýüze çykarmaga gönükdirilen auditorçylyk iş yzygiderliklerini işläp düzmelidir hem-de ýerine ýetirmelidir. Kazyýet işleri we nägilelikler şu aşakdakylary goşmak bilen, düýpli ýoýulmalaryň töwekgelçiliklerini döredip biler:

- audit geçirilýän subýektiň ýolbaşçylygynyň, eger kabul ederlikli bolsa, gaýry şahslarynyň, şol sanda içerki hukukçynyň salgysyna soramalary ibermegi;
- korporatiw dolandyryşa jogapkär şahslaryň mejlisleriniň teswirnamalaryny, şeýle hem edaralaryň we olaryň daşarky hukukçylarynyň arasynda alşylan hatlary öwrenmegi;
- buhgalterçilik hasaba alnyşynyň hasaplaryndaky hukuk hyzmatlary üçin harajatlaryň maglumatlaryny barlamagy.

Eger auditor ýüze çykarylan kazyýet işleri we nägilelikler babatynda düýpli ýoýulmalaryň töwekgelçiligine baha berse ýa-da eger ýerine ýetirilen auditorçylyk iş yzygiderlikleri beýleki düýpli kazyýet işleriniň we nägilelikleriň bolup biljek mümkinçiliklerini görkezse, auditor beýleki Auditiň halkara standartlarynyň talaplary boýunça ýerine ýetirilen auditorçylyk iş yzygiderliklerine goşmaça hökmünde audit geçirilýän subýektiň daşarky hukukçysy bilen göni gatnaşygy ýola goýma-

12. Sargyt № 3092

ga çalyşmalydyr. Auditor şeýle maksada ýetmek üçin, audit geçirilýän subýektiň ýolbaşçylygy tarapyndan taýýarlanan we auditor tarapyndan iberilen ýazmaça soramany ulanmalydyr. Şol soramanyň mazmuny auditor bilen göni gatnaşyk etmek barasynda audit geçirilýän subýektiň daşarky hukukçysynyň adyna haýyşy özünde saklaýar. Eger kanun, kadalaşdyryjy nama ýa-da hukukçylaryň degişli hünär birleşmesi audit geçirilýän subýektiň daşarky hukukçysyna auditor bilen göni gatnaşyk etmegi gadagan edýän bolsa, auditor alternatiw auditorçylyk iş yzygiderliklerini ýerine ýetirmelidir.

Şeýle ýagdaýlarda, eger:

* audit geçirilýän subýektiň ýolbaşçylygy auditora daşarky hukukçy bilen söhbetdeş bolmaga ýa-da duşuşmaga rugsat bermekden ýüz öwürse, ýa-da daşarky hukukçy ýazmaça sorama talaba laýyk jogap bermekden boýun gaçyrsa, ýa-da oňa şeýle etmeklik gadagan edilse;
* auditoryň alternatiw auditorçylyk iş yzygiderliklerini ýerine ýetirmek arkaly ýeterlikli zerur auditorçylyk subutnamalaryny almaga ýagdaýy bolmasa, auditor Auditiň halkara 705 belgili «Auditorçylyk netijenamasyndaky modifisirlenen pikir» (gaýtadan seredilen) standartyna laýyklykda auditorçylyk netijenamasynda öz pikirini üýtgetmelidir.

Segmentler boýunça maglumatlar. Auditor maliýe hasabatlylygyny taýýarlamagyň konsepsiýasyna laýyklykda segmentler boýunça maglumatlaryň berilmegi we açylyp görkezilmegi babatynda ýeterlikli zerur auditorçylyk subutnamalaryny almalydyr, ýagny:

a) segmentler boýunça maglumatlary kesgitlemekde ýolbaşçylygyň peýdalanýan usullary babatynda düşünje almak:

- şol usullaryň ulanylmagy maliýe hasabatlylygyny taýýarlamagyň konsepsiýasyna laýyklykda maglumatlary açmaga bolan zerurlyga getirip biljekdigine baha bermegi;
- eger mümkin bolsa, şol usullaryň ulanylyşyna barlag geçirmegi;

b) emele gelen ýagdaýlarda kabul ederlikli bolup duran analitik iş yzygiderliligini ýa-da beýleki iş yzygiderliklerini ýerine ýetirmek.

Ýagdaýlara baglylykda segmentler boýunça maglumatlary kesgitlemekde ýolbaşçylygyň peýdalanýan usullary babatynda düşünje almak bilen baglanyşykly soraglar şu aşakdakylary öz içine alyp biler:

► segmentleriň arasyndaky satuwlar, geçirmeler we harajatlar, şeýle hem segmentara aýlanyşygy aýyrmak (eliminerlemek);

► býujetler we beýleki garaşylýan görkezijiler bilen, mysal üçin, satuwyň möçberinden göterim görnüşinde aňladylan amaly peýda bilen deňeşdirmek;

▶ segmentleriň arasynda aktiwleri we harajatlary paýlamak;

▶ maliýe hasabatlylygynyň maglumatlarynyň yzygiderliligi we deň gelmezlikler babatynda maglumatlary açyp görkezmegiň ýeterlikliligi.

Eger auditor ilkinji gezek audit geçirilýän subýektde barlagy geçirýän bolsa, onda ol hasabat döwrüniň başyna maliýe hasabatlylygynyň maglumatlarynyň dogry görkezilendigine göz ýetirmelidir. Bu meseläni Auditiň halkara 510 belgili «Ilkinji gezek ýerine ýetirilýän auditorçylyk tabşyryklary: döwrüň başyna galyndylar» standarty kadalaşdyrýar. Ilkinji auditde geçen döwür boýunça buhgalterçilik hasaba alnyşynyň hasaplaryndaky galyndylary auditoryň özbaşdak tassyklamaga mümkinçiligi bolmaýar. Şonuň üçin onuň hasabat döwrüniň başlangyç galyndalary özünde ýoýulmalary saklamaýandygy barada ynamy bolmaýar. Şeýle ýagdaýlarda, auditor Auditiň halkara 510 belgili standartyna laýyklykda şu aşakdakylara göz ýetirmek maksady bilen, goşmaça auditorçylyk iş yzygiderliklerini ýerine ýetirmelidir:

* hasabat döwrüniň başyna buhgalterçilik hasaba alnyşynyň hasaplary boýunça galyndylaryň hasabat döwrüniň başyna maliýe hasabatlygynyň maglumatlaryna hem-de geçen döwrüň ahyryna maliýe hasabatlygynyň maglumatlaryna we buhgalterçilik hasaba alnyşynyň hasaplary boýunça galyndylara gabat gelýändigini barlamagy;
* hasabat döwrüniň başyna buhgalterçilik hasaba alnyşynyň hasaplary boýunça galyndylary tassyklanylan hasaba alyş syýasatyny şöhlelendirýändigini, hasaba alyş syýasatyndaky üýtgetmeler bolsa ýeterlik ýagdaýda buhgalterçilik hasaba alnyşynda we maliýe hasabatlylygynda şöhlelendirilendigini we açylyp görkezilendigini barlamagy;
* öňki auditoryň iş resminamalarynyň geçen döwrüň ahyryna buhgalterçilik hasaba alnyşynyň hasaplary boýunça galyndylary we maliýe hasabatlylygynyň maglumatlaryny tassyklaýandygyny, onuň tersine geçen döwür üçin auditorçylyk netijenamasy ýüze çykarylan düýpli ýoýulmalar bilen baglanyşykly bellikleri özünde saklaýandygyny barlamagy.

Eger ýerine ýetirilen iş yzygiderlikleriniň netijesinde auditor hasabat döwrüniň başyna hasaplar boýunça galyndylary tassyklaýan ýeterlik auditorçylyk subutnamalaryny almasa, ol öz pikirini bellikler bilen beýan etmelidir ýa-da beýan etmekden saklanmalydyr.

Eger ýerine ýetirilen iş yzygiderlikleriniň netijesinde auditor hasabat döwrüniň başyna hasaplar boýunça galyndylaryň düýpli ýoýulmalary saklaýandygy ýa-da hasaba alyş syýasatynyň düýpli düzgün bozulmalar bilen alnyp barlandygy barasynda netijä gelse, ol öz pikirini bellikler bilen beýan etmelidir ýa-da oňyn däl pikiri beýan etmelidir.

6.3. Daşarky tassyklamalar

Auditiň halkara 505 belgili «Daşarky tassyklamalar» standarty auditorçylyk subutnamalaryny almagyň maksatlary üçin auditor tarapyndan daşarky tassyklamalaryň iş yzygiderliklerini ulanmagyň tertibini kesgitleýär. Bu standart kazyýet işlerine we nägileliklere degişli soramalara degişli däldir. Çünki bu meseleleri Auditiň halkara 501 belgili «Anyk ýagdaýlarda auditorçylyk subutnamalaryny almagyň aýratynlyklary» standarty düzgünleşdirýär.

Daşarky tassyklamalaryň iş yzygiderliklerini ulanmakda auditoryň maksady ýerlikli we ygtybarly auditorçylyk subutnamalaryny almak üçin degişli iş yzygiderliklerini işläp düzmekden we ýerine ýetirmekden ybarat.

Daşarky tassyklamalar – bu auditor tarapyndan kagyz görnüşinde ýazmaça, elektron ýa-da gaýry göterijilerde üçünji şahslardan (tassyklaýan taraplardan) göni alnan auditorçylyk subutnamalarydyr.

Audit geçirilýän subýektiň maliýe hasabatlylygynyň taýýarlanylyşynyň belli bir başlangyç ýagdaýlaryny goldamak üçin ýeterlik zerur auditorçylyk subutnamalaryny almak maksady bilen, auditor daşarky tassyklamalary ulanmagyň zerurlygyny kesgitleýär. Şeýle çözgüdi kabul etmek bilen, auditor düýplüligi, aýryp bolmaýan töwekgelçiligiň we gözegçilik serişdesiniň baha berlen derejelerini, şeýle-de auditiň beýleki meýilleşdirilen iş yzygiderlikleriniň netijesinde alnan auditorçylyk subutnamalarynyň maliýe hasabatlylygyny taýýarlamagyň ulanylýan başlangyçlary üçin, auditorçylyk töwekgelçiligini kabul ederlikli iň pes derejä çenli peseltmek mümkinçiligini göz öňünde tutmalydyr.

Daşarky tassyklamalar umumy (sintetik) we jikme-jik (analitik) hasaplardaky galyndylary barlamak üçin ulanylýar. Ýöne daşarky tassyklamalary ulanmagy diňe şunuň ýaly ýaýraw bilen çäklendirip bolmaýar.

Daşarky tassyknamalar şu aşakdakylar babatynda ulanylýar, ýagny:

a) bank hasaplaryndaky galyndylar we bank edaralaryndan alynýan gaýry maglumatlar;

b) buhgalterçilik hasaba alnyşynyň hasaplarynda hasaba alnan debitor bergileri;

ç) gaýtadan işlenilmegi ýa-da konsignasiýa üçin üçünji taraplaryň ammarlarynda saklanylýan ätiýaçlyklar;

d) satyn alnan, ýöne hasabat senesi ýagdaýyna audit geçirilýän subýekte gelip gowuşmadyk maliýe gurallary;

e) alnan karzlar;

ä) buhgalterçilik hasaba alnyşynyň hasaplarynda hasaba alnan kreditor bergileri.

Ýeterlik we ygtybarly auditorçylyk subutnamalaryny almak üçin daşarky tassyklamalaryň iş yzygiderliklerini ulanmagyň zerurlygy düýpli ýoýulmalaryň

töwekgelçiliginiň baha berlen derejesine baglydyr. Onuň ýokarlanmagy bilen, auditor köp auditorçylyk subutnamalaryny ýa-da maliýe hasabatlylygynyň başlangyçlary boýunça has ynandyryjyy subutnamalary almak üçin düýplülik boýunça barlaglaryň iş yzygiderliklerini işläp taýýarlamalydyr.

Auditor auditorçylyk barlagynyň maksadyna laýyklykda daşarky soramalary taýýarlaýar. Soramalar taýýarlananda daşarky tassyklamalaryň iş yzygiderliklerine laýyklykda alynýan auditorçylyk subutnamalarynyň ygtybarlylygyna täsir edýän ýagdaýlara seretmelidir. Şeýle ýagdaýlara şu aşakdakylar degişlidir:

- soramanyň ýerine ýetirilen görnüşi;
- şeýle soramalary ýerine ýetirmegiň önki tejribesi;
- tassyklamalary talap edýän maglumatlaryň häsiýeti;
- jogaplary taýýarlaýan üçünji taraplaryň aýratynlyklary.

Daşarky tassyklamalaryň iş yzygiderliklerini ýerine ýetirmek üçin, auditor daşarky tassyklamalar barasynda, şu aşakdakylary öz içine almak bilen, soramalary taýýarlamagyň ähli tapgyrlaryna gözegçilik etmelidir:

- tassyklanmaga ýa-da soralmaga degişli maglumatlary kesgitlemegi;
- degişli tassyklaýjy taraplary seçip almagy;
- tassyklamak barasynda soramalary düzmegi;
- tassyklaýan tarapa soramalary ibermegi, şol sanda zerur bolsa gaýtadan ibermegi.

Daşarky tassyklamalara soramalar audit geçirilýän subýektiň ýolbaşçylygyndan auditor tarapyndan soralýan maglumatyň jogaby taýýarlaýan şahsyň açmagyna rugsady özünde saklamalydyr. Eger ýolbaşçylyk auditoryň maglumatlary tassyklamak barasynda soramany ibermegine rugsat bermekden boýun gaçyrsa, onda auditor borçludyr:

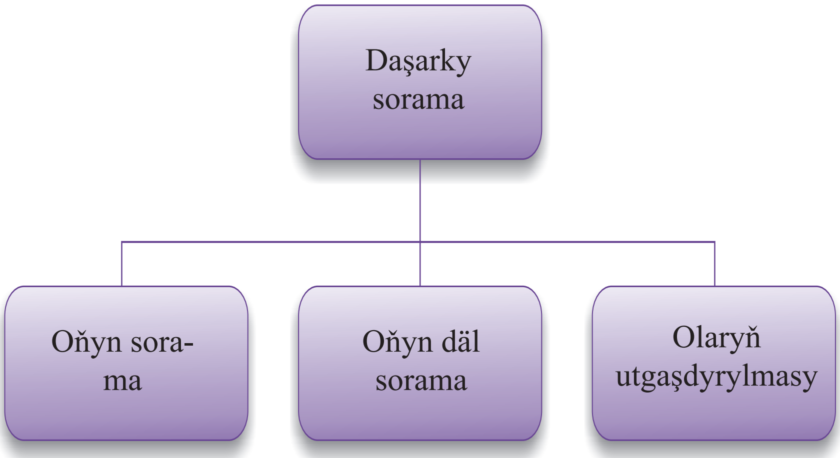
- ýolbaşçylykdan boýun gaçyrmanyň sebäbini düşündirmegi talap etmäge we olaryň kanuna laýyklygy we ýerlikliligi barasynda auditorçylyk subutnamalaryny almaga;
- ýolbaşçylygyň boýun gaçyrmasynyň düýpli ýoýulmalaryň degişli töwekgelçiliklerine, şol sanda ynsapsyz hereketleriň töwekgelçiligine, şeýle hem gaýry auditorçylyk subutnamalarynyň göwrümine, möhletine we häsiýetine edýän täsirine baha bermäge;
- ýerlikli we ygtybarly auditorçylyk subutnamalaryny almak maksady bilen, alternatiw auditorçylyk iş yzygiderliklerini ýerine ýetirmäge.

Eger auditor maglumatlary tassyklamak barasyndaky soramany özüniň ibermegine rugsat bermekden ýolbaşçylygyň boýun gaçyrmasy ýerliksiz diýen netijä gelse ýa-da alternatiw auditorçylyk iş yzygiderliklerini ýerine ýetirmek arkaly auditor ýerlikli we ygtybarly auditorçylyk subutnamalaryny alyp bilmese, ol bu

170.0 x 240.0 mm

barada Auditiň halkara 260 belgili «Korporatiw dolandyryşa jogapkär şahslar bilen maglumat özara baglanyşygy» (gaýtadan seredilen) standartyna laýyklykda korporatiw dolandyryşa jogap berýän şahslary habardar etmelidir. Şeýle-de auditor şunuň ýaly boýun gaçyrmanyň audite we Auditiň halkara 705 belgili «Auditorçylyk netijenamasyndaky modifisirlenen pikir» (gaýtadan seredilen) standartyna laýyklykda beýan edilýän auditorçylyk pikirine täsir edip biljek netijeleri kesgitlemelidir.

Auditorçylyk subutnamalaryny almak üçin auditor daşarky soramalaryň degişli görnüşlerini ulanyp biler (*10-njy surat*).



10-njy surat. Soramalaryň görnüşleri

Oňyn daşarky sorama – berlen maglumatlar bilen ylalaşýandygyny görkezmek ýa-da degişli maglumatlary bermek bilen, salgysyna ýüzlenilýän tarapyň islendik ýagdaýda jogap ibermegi barada auditoryň haýyşyny özünde saklaýar. Oňyn sorama jogap, adatça, ygtybarly auditorçylyk subutnamany üpjün edýär. Ýöne salgysyna ýüzlenilýän tarapyň maglumatlaryň dogrudygyny barlamazdan, sorama jogap bermek töwekgelçiligi bolup biler. Auditor bu töwekgelçiligi peseldip biler. Onuň üçin auditor iberýän oňyn soramada anyk pul möçberini (ýa-da beýleki maglumaty) görkezmeýär we salgysyna ýüzlenilýän tarapdan bolsa şol sorama takyk pul möçberi girizmegi (ýa-da belli bir maglumaty bermegi) haýyş edýär.

Oňyn däl daşarky sorama – soramada beýan edilen maglumatlar bilen tassyklaýan tarapyň diňe ylalaşmadyk ýagdaýynda göni auditoryň özüne jogaby ibermegini göz öňünde tutýar.

Oňyn we oňyn däl daşarky soramalaryň utgaşmasy hem ulanylýar. Mysal üçin, debitor bergileriň hasabyndaky galyndynyň umumy möçber sany köp bolmadyk iri

galyndylardan we sany uly bolan ownuk galyndylardan ybarat bolan ýagdaýlarda, auditor iri galyndylaryň ählisi (ýa-da seçip almak) boýunça oňyn tassyklamalaryň soramasyny we seçip alnan ownuk galyndylar boýunça oňyn däl tassyklamalaryň soramasyny ulanmagy makul hasap edip biler.

Daşarky tassyklamalar bilen baglanyşykly sorama jogabyň bolmazlygy we deň gelmezligi bolup biler.

Jogabyň bolmazlygy – bu tassyklaýjy tarapdan sorama jogabyň ýa-da oňyn tassyklama doly jogabyň bolmazlygyr, şeýle-de tassyklaýjy tarapa gowşurylmadyk hökmünde tassyklama baradaky soramany yzyna gaýtarmakdyr.

Daşarky tassyklamalar boýunça sorama jogabyň bolmadyk ýagdaýynda auditoryň ýerine ýetirip biljek alternatiw auditorçylyk iş yzygyderlikleriniň mysaly şu aşakdakylary öz içine alýar, ýagny:

- debitor bergileriniň galyndylary babatynda: pul serişdeleriniň aýratyn soňky gelip gowuşmalarynyň, hasabat senesiniň tamamlanmazynyň öňüsyrasyna çenli amala aşyrylan – ýükläp ibermeler we satuwlar boýunça resminamalaryň barlagy;
- kreditor bergileriniň galyndylary babatynda: pul serişdeleriniň harçlanylyşy bilen baglanyşykly aýratyn amallaryň ýa-da üçünji şahslar bilen hat alyşmalaryň, şeýle hem gaýry resminamalaryň, mysal üçin, girdeji – haryt resminamalarynyň barlagy.

Alternatiw auditorçylyk iş yzygyderlikleriniň häsiýetine we göwrümine barlanylýan hasaplar we başlangyçlar täsir edýär. Maglumatlary tassyklamak barasynda jogabyň bolmazlygy ýüze çykarylmadyk düýpli ýoýulmanyň töwekgelçiliginiň öňden bardygyny görkezip biler. Şeýle ýagdaýda auditordan başlangyçlaryň derejesinde bahalandyrylan düýpli ýoýulmanyň töwekgelçiligine gaýtadan seretmek talap edilýär we Auditiň halkara 315 belgili «Guramany we onuň töweregini öwrenmek arkaly düýpli ýoýulmalary ýüze çykarmak we baha bermek» (gaýtadan seredilen) standartynyň talaplaryny göz öňünde tutmak bilen, meýilnamalaşdyrylan auditorçylyk iş yzygiderliklerine üýtgetmeleri girizmelidir.

Jogabyň deň gelmezligi – bu tassyklanylmagy talap edilýän maglumatyň ýa-da edaranyň buhgalterçilik hasaba alnyşynda saklanylýan maglumatlaryň we tassyklaýjy tarapyň hakyky beren maglumatlarynyň arasynda deň gelmezligi özünde saklaýan jogapdyr.

Maglumatlary tassyklamak barasyndaky soramalarda bellenen deň gelmezlikler maliýe hasabatlylygynda ýoýulmalaryň bardygyna ýa-da ýoýulmalaryň bolup biljekdigine şaýatlyk edip biler. Ýoýulmalar ýüze çykarylanda auditor Auditiň halkara 240 belgili «Maliýe hasabatlylygynyň auditi geçirilende ynsapsyz hereketler babatynda auditoryň borçnamalary» standartyna laýyklykda şeýle ýoýulmanyň ynsapsyz hereketleri amala aşyrma ýagdaýyna getirip biljekdigine baha bermäge borçludyr. Deň gelmezlikler meňzeş tassyklaýjy taraplardan alnan jogaplaryň hi-

line baha bermäge ýardam edip biler. Şeýle-de deň gelmezlikler audit geçirilýän subýektiň maliýe hasabatlylygynyň taýýarlanylyşyna geçirilýän içerki gözegçilik ulgamynyň ýetmezçiligi barasynda şaýatlyk edip biler. Ýöne ähli ýagdaýlarda deň gelmezlikler ýoýulmalaryň bardygyny aňlatmaýar. Mysal üçin, auditor maglumatlary tassyklamak barasyndaky soramalardaky deň gelmezlikleri öz gezeginde hasaplamalaryň möhletleri, usullary ýa-da daşarky tassyklamalaryň iş yzygiderliligindäki tehniki ýalňyşlyklar bilen şertlendirilendigi bilen baglanyşykly netije çykaryp biler.

Auditor daşarky tassyklama prosesiniň netijeleriniň beýleki geçirilen iş yzygiderlikleriniň netijeleri bilen birlikde, maliýe hasabatlylygyny taýýarlamagyň başlangyçlary babatda degişli görnüşdäki ýeterlikli auditorçylyk subutnamalaryny nähili derejede üpjün edýändigini bahalandyrmalydyr.

6.4. Analitik iş yzygiderlikleri

Auditiň halkara 520 belgili «Analitik iş yzygiderlikleri» standarty düýplülik boýunça barlaglaryň analitik iş yzygiderlikleri babatynda auditoryň borçlaryny kesgitleýär. Şeýle-de bu standart auditiň tamamlanmagyna golaýlanda analitik iş yzygiderliklerini ýerine ýetirmek boýunça auditoryň borçlaryny düzgünleşdirýär we maliýe hasabatlylygyna degişlilikde auditoryň pikirini emele getirmäge ýardam edýär. Ady agzalan standartdan başga-da Auditiň halkara 315 belgili «Guramany we onuň töweregini öwrenmek arkaly düýpli ýoýulmalary ýüze çykarmak we baha bermek» (gaýtadan seredilen) standarty töwekgelçiliklere baha bermegiň iş yzygiderlikleri hökmünde analitik iş yzygiderliklerine bagyşlanan. Auditiň halkara 330 belgili «Baha berlen töwekgelçiliklere jogap hökmünde auditorçylyk iş yzygiderlikleri» standarty baha berlen töwekgelçilikler babatynda ýerine ýetirilýän auditorçylyk iş yzygiderlikleriniň häsiýetine, möhletlerine we göwrümine degişlilikde talaplary hem-de görkezmeleri özünde saklaýar. Şeýle auditorçylyk iş yzygiderliklerine düýplülik boýunça barlaglaryň analitik iş yzygiderlikleri degişli bolup biler.

Analitik iş yzygiderlikleri – bu maliýe we maliýe däl maglumatlarynyň arasyndaky mümkin bolan baglanyşygy seljermek arkaly maliýe maglumatlaryna baha bermegi aňladýar. Şeýle hem analitik iş yzygiderlikleri gaýry bar bolan maglumatlara gapma-garşy gelýän ýa-da garaşylýan görkezijiler bilen düýpli tapawutlanýan, ýüze çykarylan üýtgäp durmalary (aratapawutlary, gyşarmalary) ýa-da ylalaşyklary barlamagy göz öňünde tutýar.

Auditiň halkara 520 belgili standartyna laýyklykda maliýe däl maglumatlaryna şu aşakdakylar bilen deňeşdirilip baha berilýär, ýagny:

- geçen döwürler üçin deňeşdirilýän maglumatlar bilen;

- garaşylýan netijeler bilen;
- meňzeş pudagyň maglumatlary bilen.

Analitik iş yzygiderliklerini ulanmak bilen, auditor maliýe we maliýe däl maglumatlarynyň, şeýle hem maliýe maglumatlarynyň dürli elementleriniň arasyndaky baglanyşyga seretmelidir. Analitik iş yzygiderlikleriniň ulanylmagy şu aşakdakylar üçin zerurdyr, ýagny:

- auditorçylyk iş yzygiderlikleriniň häsiýeti, möhletleri we göwrümi meýilnamalaşdyrylanda;
- düýplülik boýunça barlaglaryň iş yzygiderliligi hökmünde;
- auditiň deslapky, tamamlaýjy tapgyrlarynda maliýe hasabatlylygynyň barlagy hökmünde.

Auditiň meýilnamalaşdyryş tapgyrynda analitik iş yzygiderlikleri ulanylanda müşderiniň işewürligi hakynda maglumatlary almaga we iň ýokary töwekgelçilikli iş ýaýrawlaryny ýüze çykarmaga ýardam edýär. Bu auditora auditiň häsiýetini, möhletlerini we göwrümini kesgitlemäge kömek edýär. Şunda auditor dürli maliýe we maliýe däl maglumatlary peýdalanýar, mysal üçin, düşewündiň möçberi, söwda otaglarynyň umumy meýdany, satuwyň göwrümi.

Auditor analitik iş yzygiderliklerini ýerine ýetirende onuň öz öňünde goýýan maksady şu aşakdakylardan ybarat, ýagny:

- düýplülik boýunça barlaglaryň analitik iş yzygiderlikleri ýerine ýetirilende ýerlikli we ygtybarly auditorçylyk subutnamalaryny almakdan;
- auditoryň audit geçirilýän subýektiň maliýe hasabatlylygy babatynda düşünjelerine degişlilikde onuň umumy garaýşyna laýyk gelmegine ýardam etmek maksady bilen, auditiň tamamlanmagy golaýlanda analitik iş yzygiderlikleri işläp taýýarlamakdan we ýerine ýetirmekden.

Düýplülik boýunça barlag geçirilende analitik iş yzygiderliklerini ulanmak üçin auditor audit geçirilýän subýektiň ýolbaşçylygyndan zerur jikme-jik maglumatlary almalydyr. Şu maksat bilen ol ýolbaşçylygyň salgysyna jikme-jik maglumatlaryň bardygy we ygtybarlydygy barasynda sorama bilen ýüz tutýar. Audit geçirilýän subýekt tarapyndan zerur kadalary berjaý etmek bilen taýýarlan jikme-jik maglumatlaryny ulanmak üçin netijeli diýip hasap etmek bolar.

Analitik iş yzygiderlikleri ýerine ýetirilende esasy ýagdaýlar hökmünde şu aşakdakylar göz öňünde tutulmalydyr, ýagny:

- analitik iş yzygiderliklerini ulanmagyň maksady we olaryň ygtybarlylyk derejesi;
- subýektiň (edaranyň) görnüşi we maglumatlary takyklaşdyrmagyň derejesi (mysal üçin, audit geçirilýän subýektiň işjeňliginiň aýry-aýry böleklerine analitik iş yzygiderliklerini ulanmagyň mümkinçiligi);

- maliýe we maliýe däl maglumatlaryň bardygy;
- maglumatlaryň ygtybarlylygy;
- maglumatlaryň ähmiýetliligi;
- maglumatlaryň çeşmesi;
- maglumatlaryň deňeşdirme mümkinçiligi;
- geçen barlaglarda alnan maglumatlar (mysal üçin, ýerine ýetirilen analitik iş yzygiderlikleriniň netijesinde ýüze çykarylan gapma-garşylyklary aýyrmak).

Auditiň tamamlaýjy tapgyrynda analitik iş yzygiderlikleri auditoryň audit geçirilýän subýektiň maliýe hasabatlylygynyň işewürlik hakyndaky düşünjelerine laýyk gelýändigi barasynda umumy netijäni emele getirmek maksady bilen ulanylýar. Şeýle iş yzygiderlikleriniň esasynda düzülen netijeler golçur kompaniýalaryň ýada maliýe hasabatlylygynyň elementleriniň auditiniň dowamynda edilen netijeleri tassyklamaga, maliýe hasabatlylygynyň esaslandyrylandygyna degişlilikde umumy netijäni emele getirmäge kömek bermäge, şeýle hem auditiň geljekki ýaýrawlaryny ýüze çykarmaga ýardam etmelidir.

Analitik iş yzygiderlikleriniň ulanylmagy maglumatlaryň arasynda baglanyşyk bar we geljekde hem bolar diýen ýol berilmä esaslanýar, çünki bu babatda ters (garşy) subutnama ýok. Şeýle baglanyşygyň bolmagy buhgalterçilik hasaba alnyş ulgamynyň maglumatlarynyň ygtybarlylygyna, takyklygyna we dolulygyna degişlilikde auditorçylyk subutnamalaryny göz öňünde tutýar. Ýöne analitik iş yzygiderlikleriniň ygtybarlylyk derejesi öz gezeginde düýpli ýoýulmalaryň bar bolmagy babatynda çaklanylýan maglumatlara esaslanýan arabaglanyşygy ýüze çykarmak töwekgelçiligini auditorçylyk bahalandyrma baglydyr.

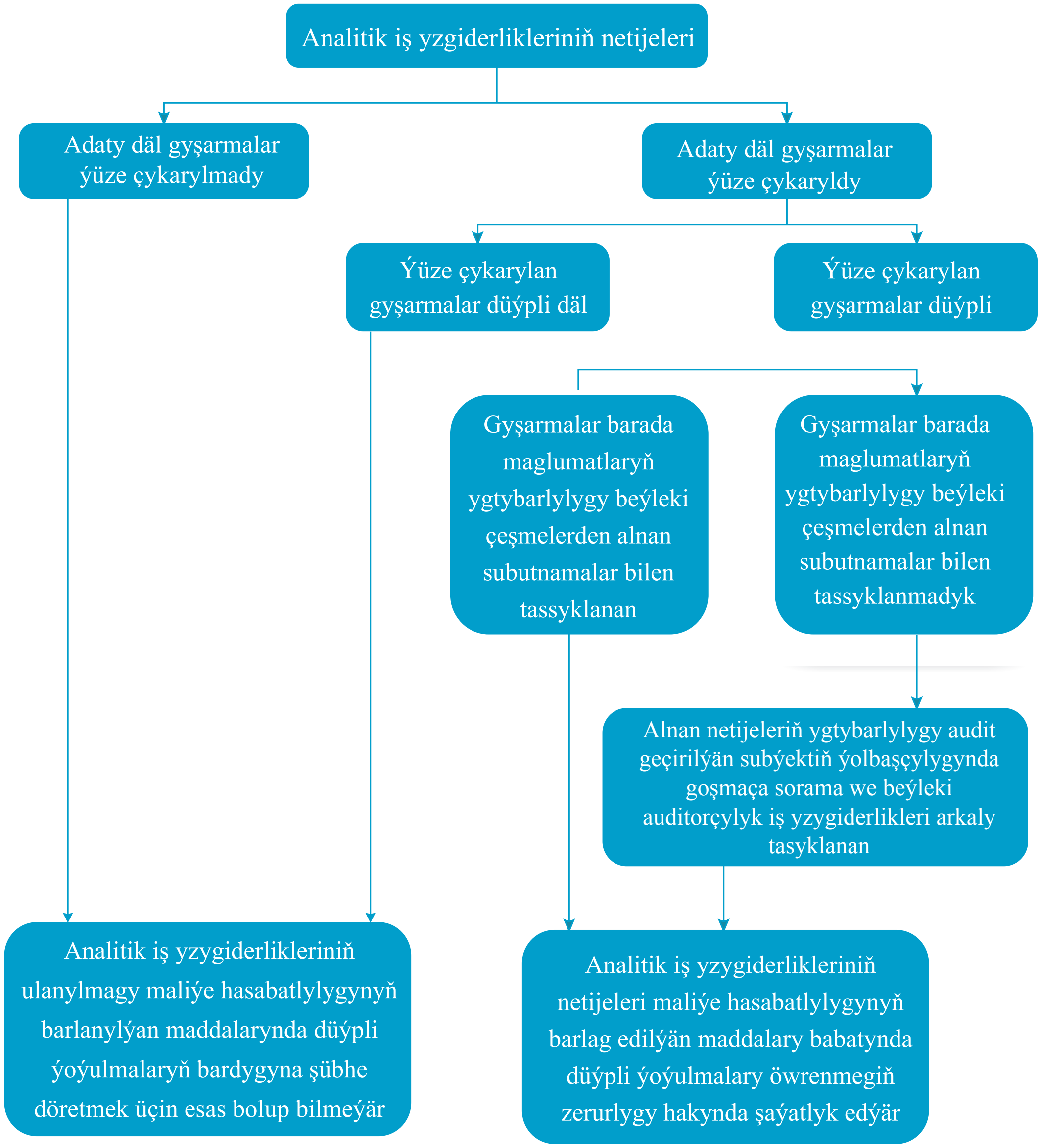
Analitik iş yzygiderlikleriniň netijelerine auditoryň ynamynyň derejesi şu aşakdakylara baglydyr, ýagny:

* maliýe hasabatlylygynyň seredilýän maddalarynyň düýplüligine;
* şol bir maksatlara ýetmek üçin gönükdirilen beýleki auditorçylyk iş yzygiderliklerine;
* analitik iş yzygiderlikleriniň garaşylýan netijelerini çaklamagyň takyklygyna;
* düýpli ýoýulmalaryň töwekgelçiliginiň bahalandyrmasyna.

Auditor analitik iş yzygiderlikleriniň ygtybarlylygyny üpjün etmek üçin maliýe hasabatlylygynyň taýýarlanylyşyna geçirilýän içerki gözegçilik ulgamyny barlamak bilen baglanyşykly meselä aýratyn seretmelidir. Eger bu ulgam netijeli hereket eden ýagdaýynda auditoryň maglumatlaryň ygtybarlylygyna we analitik iş yzygiderlikleriniň netijelerine belli bir derejede ynamy bolar.

170.0 x 240.0 mm

Analitik iş yzygiderliklerini ýerine ýetirmegiň netijesinde ähmiýetli üýtgemeler ýa-da beýleki ähmiýetli maglumatlar bilen çapraz gelýän arabaglanyşyklar ýa-da çaklama pul möçberler ýüze çykarylyp bilner. Şeýle ýagdaýda auditor şunuň ýaly gyşarmalary (aratapawutlary, üýtgemeleri) seljermelidir we degişli tassyklaýjy subutnamalary almalydyr. Ýerine ýetirilen analitik iş yzygiderlikleriniň netijeleri seljerilende belli bir tertip saklanylýar (*11-nji surat*).



11-nji surat. Analitik iş yzygiderlikleriniň netijeleriniň seljerilmesi

Eger auditiň halkara 520 belgili standarty esasynda analitik iş yzygiderliklerini ýerine ýetirmegiň netijesinde gyşarmalar ýa-da gaýry maglumatlara garşy gelýän baglanyşyk ýa-da garaşylýan görkezijiler bilen düýpli tapawutlanmalar ýüze çykarylsa, onda auditor şeýle tapawutlary şu hereketler arkaly barlamalydyr, ýagny:

* ýolbaşçylyga soramany ibermek we ýolbaşçylykdan gelip gowşan jogaba degişli bolan auditorçylyk subutnamalaryny almak;
* şeýle ýagdaýlarda gaýry auditorçylyk iş yzygiderliklerini ýerine ýetirmek.

Ýerine ýetirilen analitik iş yzygiderlikleriniň netijeleri auditorçylyk netijenama taýýarlananda zerur bolan auditorçylyk subutnamalaryny almak, şeýle hem auditoryň geçirilen auditiň netijeleri boýunça audit geçirilýän subýektiň ýolbaşçylygynyň salgysyna ýazmaça maglumaty taýýarlamak üçin ulanylýar.

6.5. Auditorçylyk seçip alma

Auditorçylyk iş yzygiderlikleri amala aşyrylanda, maglumatlaryň barlagynyň tutuş ýa-da seçip alma usullarynyň ulanylmagy möhümdir. Hasaba alyş maglumatlarynyň uly göwrümi, auditi geçirmegiň çäklendirilen möhletleri, auditorçylyk iş yzygiderlikleriniň köp zähmet talap edijiligi we bahasy hem-de beýleki ýagdaýlar auditorçylyk barlagyna gözegçiligiň seçip alma usulyny ulanmak bilen amala aşyrmaga mejbur edýär.

Auditiň halkara 530 belgili «Auditorçylyk seçip alma» standartynda auditde giňden ulanylýan seçip alma bilen baglanyşykly düzgünleri kadalaşdyrýar. Bu standartda auditorçylyk seçip alma babatynda esasy kesgitlemeler we düşünjeler berilýär, şeýle hem maliýe hasabatlylygyny tassyklamak ýa-da tassyklamazlyk üçin ulanylýan auditorçylyk subutnamalaryny emele getirmegiň esasynda duran elementleri seçip almagyň ýörelgeleri we iş yzygiderlikleri beýan edilýär.

Auditorçylyk seçip almada statistik ýa-da statistik däl çemeleşme ulanylyp bilner.

Auditiň halkara 530 belgili standartynda auditorçylyk seçip alma degişli käbir adalgalara şeýle kesgitlemeler berilýär:

- *auditorçylyk seçip alma* – audit üçin ähmiýetli 100%-den pes umumy jemdäki elemetlere degişlilikde auditorçylyk iş yzygiderlikleriniň ulanylmagyny, seçip almanyň ähli elementlerini seçip alma goşmagy üpjün etmegi we auditorda tutuş umumy jem babatynda netijeleri emele getirmek üçin ýeterlik esas döretmegi aňladýar;

170.0 x 240.0 mm

- *umumy jem* – maglumatlaryň doly toplumy bolup, olaryň esasynda seçip alma ýerine ýetirilýär we soňra auditor degişli netijeleri çykarýar;
- *seçip alma töwekgelçiligi* – seçip alma boýunça auditoryň çykaran netijesiniň şol bir auditorçylyk iş yzygiderlikleriniň tutuş umumy jeme degişlilikde ulanylmagy bilen çykarylan netijeden tapawutlanmagy esasynda ýüze çykýan töwekgelçilikdir. Gözegçilik serişdeleriniň barlagy geçirilende seçip alma töwekgelçiligi iki görnüşli ýalňyş netijelere getirip bilýär:

- iş ýüzünde şonuň ýaly bolmasa hem, degişli gözegçilik serişdeleriniň netijeliliginiň ýokarydygy hakynda netije çykarylmagy ýa-da iş ýüzünde düýpli ýoýulmalaryň bardygyna garamazdan, takyk barlag geçirmek bilen şeýle ýoýulmalar ýok diýip netije çykarylmagy. Ýalňyş netijeleriň bu görnüşi auditor üçin has uly meseläni döredýär, çünki ol auditoryň nädogry pikir etmegine has ýokary ähtimallygyň mahsus bolmagyna getirmek bilen, auditiň netijeliligine täsir edýär;
- iş ýüzünde şonuň ýaly bolmasa hem, degişli gözegçilik serişdeleriniň netijeliliginiň pesdigi hakynda netije çykarylmagy ýa-da iş ýüzünde düýpli ýoýulmalaryň ýokdugyna garamazdan, takyk barlag geçirmek bilen şeýle ýoýulmalar bar diýip netije çykarylmagy. Ýalňyş netijeleriň bu görnüşi auditiň netijeliligine täsir edýär, çünki ilkibaşdaky netijeleriň nädogrydygyny kesgitlemek üçin goşmaça işleri ýerine ýetirmek zerur hasaplanýar;

- *seçip alma bilen bagly däl töwekgelçilik* – seçip alma töwekgelçilik bilen bagly bolmadyk islendik sebäp boýunça auditoryň nädogry çykarjak netijesi bilen başlanyşykly töwekgelçilik;
- *nädogrulyk (anomaliýa)* – umumy jemdäki ýoýulmalaryň ýa-da gyşarmalaryň bardygyny formal taýdan tassyklamak zerur bolup durmaýan ýoýulmalar ýa-da gyşarmalar;
- *seçip alma elementi* – umumy jemi emele getirýän aýratyn element;
- *statistik seçip alma* – seçip almalary emele getirýän usul, ol aşakdaky häsiýetlere eýedir:

a) seçip alma elementleriniň tötänleýin seçgisi;

b) seçip alma töwekgelçiliginiň mukdar taýdan kesgitlenilişini goşmak bilen, seçip almanyň netijelerine baha bermek üçin ähtimallyklaryň nazaryýetini peýdalanmak.

Seçip almada (a) we (b) bentlere mahsus bolmadyk häsiýetleriň çemeleşmeleri statistik däl seçip alma hasaplanýar;

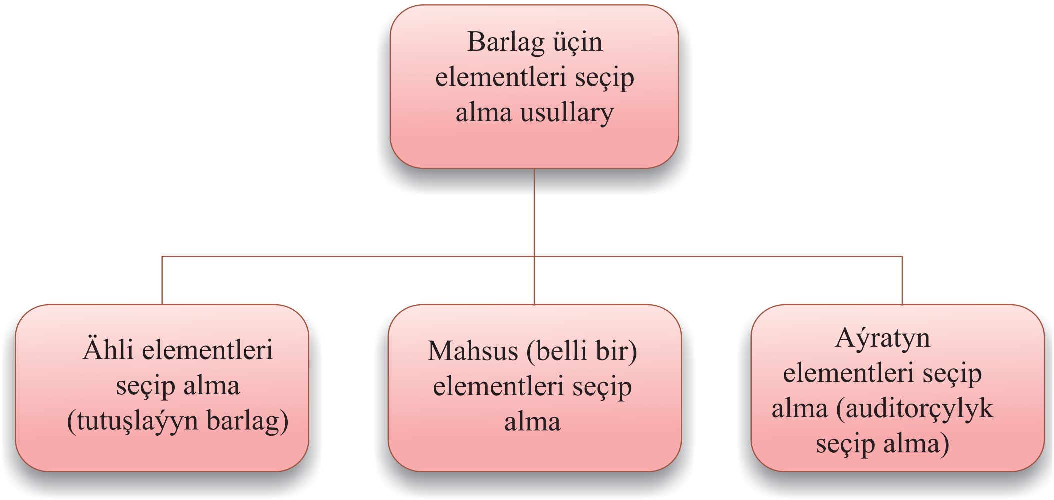
- *stratifikasiýa («stratumfacio» latyn sözi bolup, terjimesi «gatlagy bölmek»* diýen manyny aňladýar*)* – umumy jemi birnäçe kiçi köplüge bölmek prosesi bolup, olaryň her biri meňzeş häsiýetlere (köplenç, pul gymmatyna) eýe bolan seçip alma elementleriniň toparyny emele getirýär;

170.0 x 240.0 mm

- *kabul ederlikli ýoýulma* – bu auditor tarapyndan kesgitlenen pul möçberi bolup, ol babatda auditoryň umumy jemdäki fiziki ýoýulmanyň auditor tarapyndan kesgitlenen pul möçberinden ýokary geçmejekdigi barasynda ynamlylygyň zerur derejesini almaga çalyşmagydyr;
- *kabul ederlikli gyşarmanyň kadasy* – bu auditor tarapyndan içerki gözegçiligiň bellenen iş yzygiderliklerinden ugur alnyp, kesgitlenen gyşarnamyň kadasy bolup, ol babatda auditoryň umumy jemdäki gyşarmanyň hakyky kadasynyň auditor tarapyndan kesgitlenen şol kadadan ýokary geçmeýändigi barasynda ynamlylygyň zerur derejesini almaga çalyşmagydyr.

Auditiň halkara 530 belgili standartyna laýyklykda auditorçylyk seçip almada auditor auditorçylyk iş yzygiderlikleriniň maksadyna we seçip almany emele getirjek umumy jemiň häsiýetnamalaryna üns bermelidir. Auditor seçip alma töwekgelçiligini kabul ederlikli iň pes derejä çenli peseltmek üçin seçip almagyň göwrümini kesgitlemelidir. Seçip alma üçin umumy jemdäki her bir elementiň saýlanyp alynmak mümkinçiligi bolar ýaly, auditor elementleri saýlamagy ýerine ýetirmelidir.

Barlag geçirmäge degişli elementleri seçip almagyň birnäçe usullary bar. Olary üç görnüşe bölmek bolar (*12-nji surat*).



12-nji surat. Elementleri seçip alma usullary

Usullary saýlamak ýa-da şol usullary utgaşdyrmak öz gezeginde barlagyň ýagdaýyna, hususan-da, auditorçylyk töwekgelçiligine we auditiň netijeliligine bagly bolýar.

170.0 x 240.0 mm

Çykdajylaryň we netijeleriň gatnaşygy nukdaýnazardan netijeliligiň has ýokary bolan anyk ýagdaýda tutuşlaýyn (uçdantutma) barlagyny ulanmak maksada laýyk hasaplanýar, hususan-da:

- umumy jem elementleriň uly bolmadyk sanyndan ybarat bolsa;

- hasabatlylygyň düýpli ýoýulmasynyň töwekgelçiligi has ýokary bolsa, beýleki usullaryň ulanylmagy bolsa ýeterlik we degerli auditorçylyk subutnamalaryny toplamaga mümkinçilik bermese.

Umumy jemdäki elementleriň arasyndan mahsuslaryny (belli birini) seçip alma şu aşakdakylar degişli edilip bilner, ýagny:

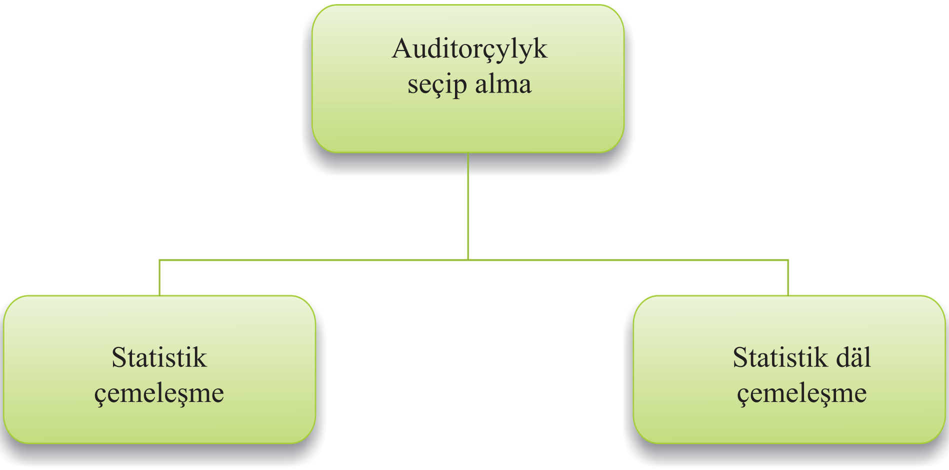
▶ gymmaty ýokary bolan elementler ýa-da auditorçylyk töwekgelçiligine has ýokary sezewar bolýan elementler;

▶ düýplüligiň derejesinden ýokary geçýän elementler;

▶ maglumatlary almak üçin elementler (mysal üçin, audit geçirilýän subýektiň işiniň aýratynlygyna ýa-da onuň buhgalterçilik hasaba alnyşy we gözegçilik ulgamyna degişli elementler);

▶ iş yzygiderliklerini barlamak üçin elementler (haçan-da auditoryň audit geçirilýän subýekt tarapyndan anyk iş yzygiderliliginiň ýerine ýetirilýändigini ýa-da ýerine ýetirilmeýändigini kesgitlemek zerurlygy bar bolsa).

Ýokarda görkezilenlerden başga ýagdaýlarda hasaba alnyşyň aýratyn bölümleri boýunça amallaryň (umumy jemiň) çäginde seçip alma barlagy geçirilýär (*13-nji surat*).



13-nji surat. Auditorçylyk seçip alma

Statistik çemeleşme şu häsiýetleri öz içine alýar:

▶ barlag geçirilýän jemiň tötänleýin ýa-da ulgamlaýyn seçilip alynmasyny;

► auditorçylyk seçip almagy ulanmak bilen baglanyşykly ähtimallygyň nazaryýetini, şol sanda töwekgelçilige baha bermegi peýdalanmagy.

Tötänleýin seçip alma tötänleýin sanlary, mysal üçin, tötänleýin sanlaryň tablisasyny peýdalanmak bilen ýerine ýetirilýär. Ulgamlaýyn seçip almada seçip almagyň belli bir aralygyny kesgitlemek maksady bilen, umumy jemdäki seçip alma elementleriniň sany seçip almagyň umumy göwrümine bölünýär. Mysal üçin, umumy jemiň her 50-nji elementi seçip alynýar.

Şeýle häsiýetleri bolmadyk çemeleşme statistik däl çemeleşme (statistik däl seçip alma) hasaplanýar.

Seçip alma barlagyna degişlilikde statistik ýa-da statistik däl çemeleşmäni ulanmak barasynda çözgüt auditoryň anyk ýagdaýlarda ýeterlik auditorçylyk subutnamalaryny almak üçin hünär garaýşynyň predmeti bolup çykyş edýär.

Adatça, iş tejribesinde auditorlar öz işleriniň ýokary netijelilige ýetmegini gazanmak maksady bilen, elementleri seçip alma usullaryny utgaşdyrýarlar. Auditorçylyk seçip alma usulynyň ulanylyşyny şertli birnäçe tapgyrlara bölmek bolar (*14-nji surat*).

Birinji tapgyrda auditor umumy jemdäki elementleriň göwrümini kesgitleýär. Elementler hökmünde audit geçirilýän subýektiň maliýe hasabatlylygynyň aýratyn maddalary ýa-da buhgalterçilik hasaba alnyşynyň bölümleri we hasaplary çykyş edýär. Umumy jemiň her birine auditor tarapyndan ýörite işlenip düzülen usulyýet boýunça auditorçylyk töwekgelçiliginiň derejesi we kabul ederlikli ýalňyşlyklaryň möçberi (düýplüligiň derejesi) babatynda baha berilýär. Bu ýagdaýlar soňra barlag edilmeli maglumatlaryň göwrümini kesgitlemäge ýardam edýär.

Ikinji tapgyrda umumy jem belli bir alamatlar we häsiýetler boýunça aýratyn kiçi köplüklere (stratalara) bölünýär. Buhgalterçilik hasaba alnyşynyň aýlanyşyklary ýa-da birmeňzeş amallaryň toparlary, adatça, gymmaty we auditorçylyk töwekgelçiliginiň derejesi boýunça stratifikasiýalaşdyrylýar. Bu gymmat taýdan möçberi uly elementlere we ýoýulmalara sezewar bolmagyň ýokary ähtimallygy bolan elementlere aýratyn üns bermäge ýardam edýär. Şeýle çemeleşme seçip almagyň göwrümini we onuň esasynda bolsa auditorçylyk işiniň zähmet talap edijiligini peseldýär.

Üçünji tapgyrda auditor düýpli ýoýulmalary ýüze çykarmazlyk töwekgelçiligini iň pes derejä çenli düşürmelidir. Şunda seçip alma göwrümi ähtimallyklaryň nazaryýetiniň we matematik statistikanynyň ýörite formulalaryny peýdalanmak bilen ýa-da auditoryň hünär garaýşynyň esasynda kesgitlenilýär. Seçip alma elementleri natural obýektler we pulda aňladylan görkezijiler görnüşinde bolup biler. Seçip alma barlagynyň netijeleri boýunça auditor ýüze çykarylan ýoýulmalaryň hä-

170.0 x 240.0 mm

siýetlerini we sebäplerini, şeýle hem olaryň hasaba alnyşynyň beýleki ýaýrawlaryna ýetirýän täsirini öwrenýär.

Umumy jemi kesgitlemek: onuň göwrümine, auditorçylyk töwekgelçiliklerine we kabul ederlikli ýalňyşlyklaryň ýokary möçberine (düýplüligiň derejesine) baha bermek

↓

Umumy jemi kiçi köplüklere we birmeňzeş amallaryň toparlaryna bölmek (stratifikasiýa)

↓

Her bir stratanyň çäginde seçip alma göwrümini kesgitlemek, audit geçirilýän subýekt tarapyndan ýol berlen ýoýulmalary ýüze çykarmak we baha bermek

↓

Ýüze çykarylýan ýoýulmalary tutuş umumy jeme ýaýratmak we olary düýplülik derejesi bilen deňeşdirmek

↓

Audit geçirilýän subýektiň maliýe hasabatlylygyna düzedişleri ýa-da auditorçylyk netijenamasyna bellikleri girizmegiň zerurlygy hakynda auditoryň çözgüdi

14-nji surat. Auditorçylyk seçip almagy ulanmagyň yzygiderliligi

13. Sargyt № 3092

170.0 x 240.0 mm

Dördünji tapgyrda seçip alma esasynda ýüze çykarylan ýoýulmalar tutuş umumy jeme ýaýradylýar we olaryň düýplüligini kesgitlemek üçin kabul ederlikli ýalňyşlyklaryň ýokary çägi bilen deňeşdirilýär. Eger buhgalterçilik hasaba alnyşynyň degişli hasaby boýunça aýlanyşyklar ýa-da birmeňzeş amallar stratalara bölünen bolsa, onda ýalňyşlyklaryň ekstrapolýasiýasy stratanyň her biri boýunça geçirilýär. *Ekstrapolýasiýa («extra» we «polire»* latyn sözlerinden gelip çykýar we terjimesi degişlilikde *«daşyndan, başga» we «timarlamak, düzetmek, üýtgetmek»* diýen manylary aňladýar) – hadysanyň bir bölegine gözegçilik etmekden alnan netijeleri onuň beýleki bölegine ýaýratmagy göz öňünde tutýan ylmy-barlaglaryň usuly ýa-da wakalaryň ylmy çaklamasy. Ondan başga, auditor nädogry (anomal) ýalňyşlyga, ýagny aýratyn ýagdaýyň netijesinde ýoýulma duş gelip biler. Şeýle ýalňyşlyklar tutuş umumy jeme ýaýradylmaýar. Gözegçilik serişdeleriniň barlagy üçin ýalňyşlyklaryň ekstrapolýasiýa prosesi kynlaşýar, çünki şunuň ýaly ýoýulmalaryň, adatça, gymmat ölçegi bolmaýar.

Bäşinji tapgyrda auditor ýüze çykarylan düýpli ýoýulmalaryň derejesini we auditorçylyk netijenamasynyň görnüşini kesgitlemek hakynda netije çykarýar. Eger meňzeş, çaklanylýan we nädogry (anomal) ýalňyşlyklaryň umumy jemi kabul ederlikli ýalňyşlyklaryň ululygyndan pes, ýöne oňa golaý bolsa, onda auditor goşmaça iş yzygiderliklerini ýerine ýetirmelidir. Eger ýerine ýetirilen iş yzygiderlikleriniň netijesinde ýüze çykarylan ýoýulmalar düýpli bolan ýagdaýynda auditor audit geçirilýän subýektiň ýolbaşçylaryna maliýe hasabatlylygyna düzedişleri girizmegi teklip edýär. Şeýle edilmedik ýagdaýynda auditor auditorçylyk netijenamasyna degişli bellikleri girizmek bilen ony üýtgedýär.

Şeýlelikde, audit bilen baglanyşykly geljekki işleri kesgitlemek, onuň zähmeti talap edijiligini we gymmatyny, mümkin boldugyça, peseltmek maksady bilen, auditor seçip almagyň göwrümine täsir edýän ýagdaýlary üns merkezine almalydyr we olara baha bermelidir. Şeýle ýagdaýlaryň arasyndan şu aşakdakylary tapawutlandyrmak bolar:

- auditorçylyk töwekgelçiliklerini we içerki gözegçilik ulgamyna bolan ynamyň derejesini;
- umumy jemiň stratifikasiýasyny;
- umumy jemiň elementleriniň göwrümini.

Auditor maliýe hasabatlylygynyň düýpli ýoýulma töwekgelçiligine näçe ýokary baha berse, şonça-da ýüze çykarmazlyk töwekgelçiligi pes bolmalydyr. Ýüze çykarmazlyk töwekgelçiliginiň pes bolmagy öz gezeginde seçip alnan jemiň göwrümini köpeltmek arkaly üpjün edilýär.

Auditiň halkara 530 belgili standartynda gözegçilik serişdeleriniň barlagyny geçirmek üçin seçip alma göwrümini kesgitlemekde auditor tarapyndan serediljek ýagdaýlar berilýär (*5-nji tablisa*).

5-nji tablisa

Gözegçilik serişdelerini barlamak üçin seçip alnan jemiň göwrümine täsir edýän ýagdaýlar

№	Ýagdaýlar	Seçip almagyň göwrümine edýän täsiri	Mazmuny
1	2	3	4
1	Derejäniň artmagy, şonda auditoryň baha beren haýsy töwekgelçiligi degişli gözegçiligiň serişdesini hasaba alýar?	Artmagy	Auditor gözegçilik serişdeleriniň amaly netijeliligine näçe köp esaslanmakçy bolsa, şonça-da auditor tarapyndan baha berlen düýpli ýoýulmalaryň töwekgelçiligi pes bolar we şonça-da seçip alma göwrümi uly bolmalydyr. Haçan-da, auditor tarapyndan baha berlen düýpli ýoýulmalaryň töwekgelçiligi başlangyç derejede gözegçilik serişdeleriniň amaly netijeliligini öz içine alýan ýagdaýlarda, auditor gözegçilik serişdeleriniň barlagyny ýerine ýetirmäge borçludyr. Beýleki gaýry deň ýagdaýlarda töwekgelçilige baha bermekde auditor gözegçilik serişdeleriniň amaly netijeliligine näçe köp bil baglaýan bolsa, şonça-da auditor tarapyndan ýerine ýetirilýän gözegçilik serişdeleriniň barlagynyň göwrümi uly bolmalydyr (şeýlelikde, seçip alma göwrümi hem artýar).
2	Gyşarmalaryň kabul ederlikli kadasynyň artmagy	Kemelmegi	Gyşarmalaryň kabul ederlikli kadasy näçe pes bolsa, şonça-da seçip alma göwrümi uly bolmalydyr.

5-nji tablisanyň dowamy

1	2	3	4
3	Barlag geçirilýän umumy jemdäki gyşarmalaryň garaşylýan kadasynyň artmagy	Artmagy	Gyşarmalaryň garaşylýan kadasy näçe ýokary bolsa, şonça-da seçip alma göwrümi uly bolmalydyr, sebäbi auditoryň gyşarmalaryň hakyky kadasyna esaslandyrylan baha berme mümkinçiligi bolmalydyr. Gyşarmalaryň garaşylýan kadasyna seredilende auditoryň hasap etmeli ýagdaýlarynyň sanyna, işjeňlige düşünmek (hususan-da, içerki gözegçilik ulgamy hakynda düşünjeleri almak üçin ýerine ýetirilýän töwekgelçiliklere baha bermegiň iş yzygiderlikleri), işgärler düzümindäki ýa-da içerki gözegçilik ulgamyndaky üýtgemeler, geçen döwürlerde ýerine ýetirilen iş yzygiderlikleriniň netijeleri, ýerine ýetirilen gaýry auditorçylyk iş yzygiderlikleriniň netijeleri girýär. Adatça, gözegçilik serişdelerine garanyňda gyşarmalaryň ýokary garaşylýan kadasy düýpli ýoýulmalaryň baha berlen töwekgelçiligini ujypsyz kemeldýär (eger kemelme asla mümkin bolsa).
4	Auditor üçin zerur bolan ynamlylyk derejesiniň artmagy, şunda umumy jemdäki gyşarmalaryň hakyky kadasy kabul ederligiň çäginden ýokary geçmeýär	Artmagy	Auditor üçin zerur bolan ynamlylygyň derejesi näçe ýokary bolsa we umumy jemdäki gyşarmalaryň hakyky bardygyny seçip almagyň netijeleri tassyklasa, şonça-da seçip almagyň göwrümi uly bolmalydyr.
5	Umumy jemdäki seçip alma elementleriniň sanynyň artmagy	Ähmiýetsiz derejede täsir etmegi	Umumy jemleriň uly bolan ýagdaýlarynda umumy jemleriň hakyky göwrümi seçip almagyň göwrümine ujypsyz täsir edýär (ýa-da asla hiç bir täsir etmeýär). Umumy jemleriň kiçi bolan ýagdaýlarynda ýeterlik auditorçylyk subutnamalaryny almagyň alternatiw usullaryna garanyňda auditorçylyk seçip alma netijesiz bolup biler.

Auditiň halkara 530 belgili standartynda takyk barlaglary geçirmek üçin seçip almagyň göwrümini kesgitlemekde auditor tarapyndan serediljek ýagdaýlar berilýär (*6-njy tablisa*).

6-njy tablisa

Düýplüligi boýunça takyk barlaglary geçirmek üçin seçip almagyň göwrümine täsir edýän ýagdaýlar

№	Ýagdaýlar	Seçip almagyň göwrümine edýän täsiri	Mazmuny
1	2	3	4
1	Auditor tarapyndan baha berlen düýpli ýoýulmalaryň töwekgelçiliginiň artmagy	Artmagy	Auditoryň baha beren düýpli ýoýulmalarynyň töwekgelçiligi näçe ýokary bolsa, şonça-da seçip almagyň göwrümi uly bolmalydyr. Auditoryň baha beren düýpli ýoýulmalarynyň töwekgelçiligine aýryp bolmaýan töwekgelçilik we gözegçilik serişdeleriniň töwekgelçiligi täsir edýär. Mysal üçin, eger auditor gözegçilik serişdeleriniň barlagyny geçirmese, onda içerki gözegçilik ulgamynyň amaly netijeliliginiň töwekgelçiligine baha bermegiň iş yzygiderliligi anyk başlangyç ýagdaý babatynda baha berlen auditorçylyk töwekgelçiliginiň derejesini peseldip bilmeýär. Şol sebäpli kabul ederlikli derejä çenli auditorçylyk töwekgelçiligini peseltmek üçin auditora pes ýüze çykarmazlyk töwekgelçiligini üpjün etmek zerurdyr. Onuň üçin auditor ýokary derejede düýplülik boýunça barlaglaryň iş yzygiderliklerine esaslanmaly bolar. Takyk barlaglaryň netijeleri boýunça alnan auditorçylyk subutnamalarynyň göwrümi näçe uly (ýagny ýüze çykarmazlyk töwekgelçiligi näçe pes) bolsa, şonça-da seçip almagyň göwrümi uly bolmalydyr.

6-njy tablisanyň dowamy

1	2	3	4
2	Şol bir başlangyç ýagdaý babatynda düýplülik boýunça barlaglaryň gaýry iş yzygiderliklerini ulanmagyň göwrüminiň artmagy	Kemelmegi	Auditor ýüze çykarmazlyk töwekgelçiligini kabul ederlikli derejä çenli peseltmek maksady bilen, anyk umumy jem babatynda düýplülik boýunça barlaglaryň gaýry iş yzygiderliklerine (takyk barlaga ýa-da düýplülik boýunça barlaglaryň analitik iş yzygiderliligine) näçe köp esaslanýan bolsa, şonça-da auditor seçip almadan ynamlylygyň pes derejesini talap edýär we şonça-da onuň göwrümi az bolup biler.
3	Auditor üçin zerur bolan ynamlylygyň derejesiniň artmagy, şunda umumy jemdäki hakyky ýoýulmalar kabul ederligiň çäginden ýokary geçmeýär	Artmagy	Auditor üçin zerur bolan ynamlylygyň derejesi näçe ýokary bolsa we umumy jemdäki ýoýulmalaryň hakyky bardygyny seçip almagyň netijeleri tassyklasa, şonça-da seçip almagyň göwrümi uly bolmalydyr.
4	Kabul ederlikli ýoýulmalaryň artmagy	Kemelmegi	Kabul ederlikli ýoýulma näçe pes bolsa, şonça-da seçip almagyň göwrümi uly bolmalydyr.
5	Auditoryň umumy jemde ýüze çykarmagyna garaşýan ýoýulmalaryň möçberiniň artmagy	Artmagy	Auditoryň umumy jemde ýüze çykarylmagyna garaşýan ýoýulmalaryň möçberi näçe ýokary bolsa, şonça-da umumy jemdäki ýoýulmalaryň hakyky möçberine esaslandyrylan baha bermek üçin seçip almagyň göwrümi uly bolmalydyr

6-njy tablisanyň dowamy

1	2	3	4
6	Umumy jemiň stratifikasiýasy (zerur bolan ýagdaýynda)	Kemelmegi	Umumy jemdäki elementleriniň pul möçberleriniň giň çäginiň barlygynda umumy jemiň stratifikasiýasyny ýerine ýetirmek maksada laýykdyr. Eger umumy jemi degerli ýagdaýda stratifikasiýaldyrmak mümkin bolsa, birnäçe kiçi köplükleriň seçip alynmasynyň jemi göwrümi, adatça, tutuş umumy jemden diňe bir sany seçip alma emele getirilýän bolsa, seçip alma töwekgelçiliginiň ol ýa-da beýleki derejesini almak üçin zerur bolan seçip alma göwrüminden az bolar.
7	Umumy jemdäki seçip alma elementleriniň sany	Ähmiýetsiz derejede täsir etmegi	Umumy jemleriň uly bolan ýagdaýlarynda umumy jemleriň hakyky göwrümi seçip almagyň göwrümine ujypsyz täsir edýär (ýa-da asla hiç bir täsir etmeýär). Umumy jemleriň kiçi bolan ýagdaýlarynda ýeterlik auditorçylyk subutnamalaryny almagyň alternatiw usullaryna garanyňda auditorçylyk seçip alma netijesiz bolup biler. (Şonuň bilen birlikde monetar seçip alma ulanylanda umumy jemiň pul gymmatynyň artmagy öz gezeginde seçip almagyň göwrümini artdyrýar, muňa şular girmeýär: ýagny haçan-da şunuň ýaly artmagyň öwezi maliýe hasabatlylygynyň düýplüliginiň artmagynyň hasabyna dolunsa we eger amallaryň anyk görnüşleri, hasaplar boýunça galyndylar üçin düýplüligiň derejeleri ýa-da derejesi ýa-da maglumatlary açyp görkezmek kabul ederlikli bolsa).

Auditor seçip alma barlagynyň netijelerini, ýüze çykarylan islendik ýalňyşlyklaryň sebäbini seljermelidir we seçip alma jeminiň reprezentatiw bolup durýandygyna göz ýetirmelidir we ýüze çykan gyşarmalary diňe şondan soň ähli umumy jeme paýlamalydyr (ekstrapolýasiýa etmelidir).

Auditor umumy jemiň degişli häsiýetiniň deslapky bahalandyrmasynyň tassyklanandygyny ýa-da tassyklanmandygyny kesgitlemek üçin, elementleri barlamagyň netijelerini saýlanyp alnan jemde bahalandyrmalydyr ýa-da baha-

170.0 x 240.0 mm

landyrma gaýtadan seredilmelidir. Başgaça aýdylanda, auditor hakyky gyşarmalary garaşylýan we aňryçäk rugsat berilýän gyşarmalar bilen deňeşdirýär.

Hakyky gyşarmalaryň ululyklary aňryçäk rugsat berilýän gyşarmalara golaýlaşan ýagdaýynda auditor umumy jemiň görkezijileriniň ygtybarlylygy hakynda pikirini ynamlylygyň ýokary derejesi bilen beýan eder ýaly, seçip alma gözegçiliginiň töwekgelçiligini kabul ederlikli iň pes derejä çenli peseltmek maksady bilen, goşmaça iş yzygiderliklerini geçirmelidir (mysal üçin, seçip almanyň göwrümini artdyrmak ýa-da maliýe hasabatlylygynyň berlen başlangyçlaryny başga bir iş yzygiderlikleri bilen barlamak).

6.6. Bahalandyryş ululyklarynyň auditi

Auditiň halkara 540 belgili «Bahalandyryş ululyklarynyň, şol sanda adalatly gymmatyna baha bermegiň we degişli maglumatlary açmagyň auditi» standartynda auditoryň adalatly gymmatyna baha bermegi goşmak bilen, bahalandyryş ululyklarynyň auditi we maliýe hasabatlylygynda degişli maglumatlary açmak boýunça borçlary kesgitlenilýär. Hususan-da, bu standartda Auditiň halkara 315 belgili «Guramany we onuň töweregini öwrenmek arkaly düýpli ýoýulmalary ýüze çykarmak we baha bermek» (gaýtadan seredilen) standartyny we Auditiň halkara 330 belgili «Baha berlen töwekgelçiliklere jogap hökmünde auditorçylyk iş yzygiderlikleri» standartyny, şeýle hem bahalandyryş ululyklarynyň auditine degişlilikde beýleki Auditiň halkara standartlaryny ulanmagyň tertibi takyk düşündirilýär. Şeýle-de Auditiň halkara 540 belgili standarty aýratyn bahalandyryş ululyklarynyň ýoýulmalaryny we ýolbaşçylygyň, mümkin bolan, esassyz alamatlaryny ýüze çykarmak boýunça talaplary hem-de görkezmeleri özünde saklaýar.

Auditiň halkara 540 belgili standartynda käbir adalgalara düşündiriş berilýär, ýagny:

- *bahalandyryş ululyklary* – bu hasaplamagyň takyk usullarynyň ýoklugynda pul möçberindäki takmynan ululykdyr. Bu adalga baha bermegiň kesgitsizlik (näbellilik) şertinde adalatly gymmaty boýunça bahalandyrylýan ululyklary, şeýle hem bahalandyrmagy talap edýän beýleki ululyklary aňlatmak üçin ulanylýar. Haçan-da, bu standart diňe adalatly gymmaty boýunça bahalandyrylýan ululyklary göz öňünde tutýan bahalandyryş ululyklaryna degişli bolsa, onda «adalatly gymmatynyň bahalandyrmasy» adalgasy ulanylýar;
- *auditorçylyk takyk bahalandyrmasy ýa-da bahalandyrmanyň aralygy* – ululyk ýa-da ululyklaryň aralygy bolup, olar ýolbaşçylygyň takyk baha bermesiniň, seljermesiniň dowamynda ulanmak üçin auditorçylyk subutnamalarynyň esasynda hasaplanandyr;

- *bahalandyrmanyň kesgitsizligi (näbelliligi)* – bahalandyryş ululygyna we onuň bilen baglanyşykly açyp görkezilýän ýeterliksiz takyk hasaplamanyň maglumaty;
- *ýolbaşçylygyň esassyzlygy (ynamsyzlygy)* – maglumatlary taýýarlamak prosesinde ýolbaşçylyk etmekde ýüz görmezligiň (tarap çalmazlygyň) bolmazlygy;
- *ýolbaşçylygyň takyk bahalandyrmasy* – ýolbaşçylygyň bahalandyryş ululyklary hökmünde ykrar etmek ýa-da maliýe hasabatlylygynda açyp görkezmek üçin seçip alan ululygy;
- *bahalandyryş ululyklarynyň hakyky netijesi* – bahalandyryş ululyklary hasaplananda seredilen binýatlyk geleşikleriň, wakalaryň ýa-da şertleriň netijeleri boýunça hasaplanan hakyky pul möçberi (ululygy).

Maliýe hasabatlylygynyň käbir maddalaryny takyk bahalandyrmak mümkin däldir. Şonuň üçin olara çen bilen (takmynan) baha berilýär. Auditiň halkara 540 belgili standartynyň maksatlary üçin, maliýe hasabatlylygynyň şunuň ýaly maddalary «bahalandyryş ululyklary» diýlip atlandyrylýar. Bahalandyryş ululyklary ýolbaşçylygyň bahalandyryş ululyklaryny esaslandyrmak üçin ulanyp biljek maglumatlarynyň häsiýeti we ygtybarlylygy düýpli tapawutlanmagy mümkin. Bu bolsa bahalandyryş ululyklary bilen baglanyşykly kesgitsizligiň (näbelliligiň) derejesine täsir edýär. Kesgitsizligiň (näbelliligiň) derejesi öz gezeginde bahalandyryş ululyklarynyň düýpli ýoýulmalarynyň töwekgelçiligine, şol sanda ýolbaşçylygyň esassyz bilkastlaýyn däl ýa-da bilkastlaýyn bolan duýgurlygyna täsir edýär.

Bahalandyryş ululyklaryny hasaplamagyň maksady maliýe hasabatlylygyny taýýarlamagyň kabul edilen konsepsiýasynyň aýratynlyklaryna we maliýe hasabatlylygynyň anyk maddalaryna baglylykda üýtgäp biler. Käbir bahalandyryş ululyklary bir ýa-da birnäçe amallaryň, wakalaryň, şertleriň netijelerini (başlangyç ýagdaýyny) çaklamak maksady bilen hasaplanýar.

Bahalandyryş ululyklarynyň hakyky netijesiniň we ilkibaşda ykrar edilen ýa-da maliýe hasabatlylygynda açyp görkezilen ululygyň arasyndaky tapawut maliýe hasabatlylygyndaky ýoýulmany aňlatmaýar. Hususan-da, bu adalatly gymmatynyň bahalandyrmasyna degişlidir, çünki islendik gözegçilik edilýän netijä maliýe hasabatlylygyny düzmegiň maksatlary üçin bahalandyrmanyň esaslanylmaly hasabat senesinden soňky ýüze çykýan wakalar ýa-da şertler täsir edýär.

Bahalandyryş ululyklary, köplenç, näbellilik şertlerinde wakalaryň netijelerine degişlilikde garaýyşlaryň esasynda emele gelýär. Maliýe hasabatlylygynda şöhlelendirilýän bahalandyryş ululyklary üçin audit geçirilýän subýektiň ýolbaşçylygy jogapkärçilik çekýär. Bahalandyryş ululyklaryny ulanmagyň netijesinde düýpli ýoýulmalaryň töwekgelçiligi ýokarlanýar. Käbir ýagdaýlarda şeýle töwekgelçilik has ähmiýetli bolup, oňa ýörite seretmeklik hem talap edilýär.

Auditiň halkara 540 belgili standartyna laýyklykda auditor bahalandyryş ululyklarynyň esaslandyrylandygyny, ol barada zerur maglumatlaryň açyp görke-

170.0 x 240.0 mm

zilendigini kesgitlemelidir. Şunda şu aşakdakylardan zerur çemeleşmeler saýlanyp alynýar, ýagny:

■ audit geçirilýän subýektiň bahalandyryş ululyklaryny hasaplap çykarma prosesini barlamak we gözegçilik etmek;

■ garaşsyz bahalandyrmany peýdalanmak we alnan netijeleri audit geçirilýän subýektiň maglumatlary bilen deňeşdirmek;

■ ýerine ýetirilen bahalandyrmalary tassyklaýan ýa-da inkär edýän soňky wakalara gözegçilik etmek.

Birinji çemeleşmede auditor şu aşakdaky iş yzygiderliklerini ýerine ýetirýär, ýagny:

◙ bahalandyryş ululyklarynyň esaslanan maglumatlaryny bahalandyrmak we ýol bermelerini seljermek;

◙ bahalandyrmada ýerine ýetirilen hasaplamalary barlamak;

◙ bahalandyryş ululyklaryny we geçen döwürleriň hakyky netijelerini deňeşdirmek;

◙ ýolbaşçylyk tarapyndan bahalandyryş ululyklaryny tassyklamagyň tertibine seretmek.

Ýolbaşçylygyň bahalandyrmalarynyň esaslandyrylandygynyň subutnamasy hökmünde şu aşakdakylar çykyş edip biler, ýagny:

► audit geçirilýän subýektiň buhgalterçilik hasaba alnyşy ulgamynyň maglumatlary;

► daşarky çeşmelerden alnan subutnamalar;

► bahalandyryş ululyklaryny kesgitlemek üçin çaklama maglumatlary;

► döwlet we pudaklaýan statistik maglumatlar (hümmetsizlenmäniň geljekki derejesi, göterim derejeleri, ilatyň iş üpjünçiliginiň derejesi we ş.m.).

Ýol bermeler bahalandyrylanda auditor şu aşakdakylara seretmelidir, ýagny:

⌘ olaryň geçen döwürleriň hakyky netijeleri bilen deňeşdirmeleriniň esaslandyrylandygyna;

⌘ beýleki bahalandyryş ululyklaryny almak üçin ulanylýan ýol bermeler bilen ylalaşylandygyna;

⌘ ýolbaşçylygyň degişli meýilnamalary bilen ylalaşylandygyna.

Auditor ýolbaşçylygyň bahalandyryş ululyklaryny kesgitlemek üçin ýolbaşçylygyň ulanan formulalarynyň ýerliklidigini, hasaplamalaryň tertibiniň dogrudygyny barlaýar.

Bahalandyryş ululyklaryna degişlilikde auditorçylyk subutnamalary hasabat döwri tamamlanandan soň, ýöne audit gutarmazyndan öň soňky wakalary barlamak esasynda alnyp bilner. Barlag edilýän bahalandyryş ululyklarynyň gutarnykly bahalandyrmasynyň esaslandyrylandygy audit geçirilýän subýektiň işewürligine düşünmek we auditiň dowamynda alnan beýleki subutnamalara ylalaşylan bahalandyrmalaryň seljermesi esasynda amala aşyrylýar. Eger auditoryň subutnama-

lary bilen tassyklanan bahalandyrmanyň we ýolbaşçylygyň kesgitlän bahalandyryş ululyklarynyň arasynda uly tapawut bolsa, onda ony audit geçirilýän subýektiň esaslandyrmagy zerurdyr. Ýolbaşçylyk bahalandyrmanyň degerli esaslandyrmasyny bermese, auditor bahalandyryş ululyklaryna gaýtadan seretmegi ýolbaşçylykdan haýyş etmelidir. Eger gaýtadan seretmekden ýüz öwrülse, onda ýüze çykarylan tapawut ýoýulan diýlip hasaplanýar. Eger bahalandyryş ululyklarynyň tapawudy esaslandyrylsa, ýöne bahalandyryş ululyklarynyň ýokarlandyrylma ýa-da peseltme babatynda umumy meýil bar bolsa, onda auditor bu ýagdaýyň umumylykda maliýe hasabatlylygyna ýetirip biljek düýpli täsirini kesgitlemelidir.

6.7. Bagly taraplar

Auditiň halkara 550 belgili «Bagly taraplar» standarty maliýe hasabatlylygynyň auditiniň dowamynda bagly taraplaryň arasyndaky amallar we aragatnaşyklar bilen baglanyşykly auditoryň borçlaryny kesgitleýär. Hususan-da, bu standart bagly taraplaryň arasyndaky amallar we aragatnaşyklar bilen baglanyşykly maliýe hasabatlylygynyň düýpli ýoýulmalarynyň töwekgelçilikleri babatynda Auditiň halkara 315 belgili «Guramany we onuň töweregini öwrenmek arkaly düýpli ýoýulmalary ýüze çykarmak we baha bermek» (gaýtadan seredilen) standartyny, Auditiň halkara 330 belgili «Baha berlen töwekgelçiliklere jogap hökmünde auditorçylyk iş yzygiderlikleri» standartyny we Auditiň halkara 240 belgili «Maliýe hasabatlylygynyň auditi geçirilende ynsapsyz hereketler babatynda auditoryň borçnamalary» standartyny ulanmagyň tertibiniň takyk beýan edilişini özünde saklaýar.

Bagly taraplaryň arasynda köp amallar adaty hojalyk işleriniň dowamynda bolup geçýär. Şonuň ýaly ýagdaýlarda olar, bagly däl taraplaryň arasynda ýerine ýetirilen amallaryň töwekgelçiliklerine garanyňda ýokary bolmadyk, maliýe hasabatlylygynyň düýpli ýoýulmalarynyň töwekgelçilikleri bilen baglanyşykly bolup biler. Şonuň bilen birlikde birnäçe ýagdaýlarda, bagly däl taraplaryň arasynda ýerine ýetirilen amallaryň töwekgelçiliklerine garanyňda, bagly taraplaryň arasyndaky amallaryň we aragatnaşyklaryň häsiýeti maliýe hasabatlylygynyň düýpli ýoýulmalarynyň has ýokary töwekgelçilikleriniň ýüze çykmagyny şertlendirip biler, mysal üçin:

- bagly taraplar dürli-dürli we utgaşdyrylan özara gatnaşyklaryň hem-de gurluşlaryň üsti bilen hereket edip biler, bu bolsa olaryň arasyndaky amallaryň çylşyrymlaşmagyna getirýär;
- maglumat ulgamlary edaralaryň we onuň bagly taraplarynyň arasyndaky amallary we üzülmedik galyndylary umumylaşdyrmakda ýa-da ýüze çykarmakda netijesiz bolup biler;

170.0 x 240.0 mm

■ bagly taraplaryň arasyndaky amallar standart bazar şertlerinden tapawutlanýan şertlerde amala aşyrylyp bilner. Mysal üçin, käbir şunuň ýaly amallar garşylykly hereketleri (töleg, hyzmat, haryt) göz öňünde tutman biler.

Auditiň halkara 550 belgili standartynda käbir adalgalaryň manysyna düşündirişler berilýär, ýagny:

● *bagly däl taraplaryň arasyndaky amallar* – şeýle amaly amala aşyrmaga meýli bolan, özara bagly bolmadyk we biri-birine garaşsyz öz hususy bähbitleri ugrunda hereket edýän satyn alyjynyň we satyjynyň arasynda belli bir şertlerde geçirilen amallar;

● *bagly taraplar* – taraplaryň biriniň beýlekisine gözegçilik etmek ýa-da bir we birnäçe araçylaryň üsti bilen dürli dolandyryjy çözgütleri kabul etmek prosesi arkaly oňa täsir etmek mümkinçiliginiň bolmagydyr.

Bagly taraplaryň umumy gözegçilik edýän eýeleriniň, golaý garyndaş eýeleriniň, umumy esasy dolandyrýan işgäriniň bolmagy mümkindir. Ýöne bu döwlet edaralaryna (kompaniýalaryna) degişli däldir. Bagly taraplar hökmünde hem ýuridik şahslar, hem fiziki şahslar çykyş edip bilerler.

Auditor audit geçirilýän subýektiň maliýe hasabatlylygynda bagly taraplar hakynda bar bolan maglumatlary ýüze çykarmalydyr we açyp görkezmelidir. Şeýle taraplar bilen amallaryň düýpli täsiri babatynda ýeterlik zerur auditorçylyk subutnamalaryny almak üçin auditorçylyk iş yzygiderliklerini ýerine ýetirmelidir. Şoňa seretmezden, auditiň netijesinde bagly taraplar bilen baglanyşykly ähli amallaryň doly ýüze çykaryljakdygyny kepillendirip bolmaýar.

Auditor bagly taraplar barasynda açyp görkezilen maglumatlaryň ygtybarlylygyna ynamy bolmalydyr (*15-nji surat*).

15-nji surat. Bagly taraplar bilen amallaryň açyp görkezilişi

Ilkinji nobatda auditor audit geçirilýän subýektiň ýolbaşçylygy we onuň eýesiniň wekili tarapyndan olara mälim bolan ähli bagly taraplar babatynda berlen maglumatlary öwrenýär, şeýle hem şu aşakdaky auditorçylyk iş yzygiderliklerini ýerine ýetirýär:

- bagly taraplary ýüze çykarmak üçin geçen ýylyň iş resminamalaryny öwrenmek ;
- bagly taraplary ýüze çykarmak boýunça audit geçirilýän subýektiň geçiren çärelerini öwrenmek ;
- audit geçirilýän subýektiň işgärlerinden we eýesiniň wekilinden beýleki hojalyk subýektleri bilen aragatnaşyklary barasyndaky maglumatlary soramak;
- iri paýdarlary kesgitlemek maksady bilen, paýdarlaryň sanawyny öwrenmek;
- paýdarlaryň ýygnaklarynyň we eýeleriň wekilleriniň teswirnamalaryny öwrenmek;
- berlen we alnan karz serişdeleri boýunça kepillikleri öwrenmek;
- bagly taraplaryň haýsy-da bolsa bir goşmaçalarynyň bardygyny anyklamak üçin öňki auditorlardan soramak;
- audit geçirilýän subýekt tarapyndan salgyt bölümlerine we gaýry edaralara tabşyrylan beýannamalary öwrenmek;
- maýa goýum geleşiklerini öwrenmek, mysal üçin, bilelikdäki we gaýry işlere gatnaşmagyň paýyny satyn almak ýa-da satmak.

Auditor audit geçirilýän subýektiň ýolbaşçylygy we onuň eýesiniň wekili tarapyndan bagly taraplar bilen ýerine ýetirilen amallar barasynda maglumatlary öwrenýär. Şeýle ýagdaýlarda auditor, hususan-da, şu aşakdaky auditorçylyk iş yzygiderliklerini ýerine ýetirýär:

- bagly taraplar bilen amallaryň möçberlerini we şertlerini tassyklamak;
- bagly taraplar bilen baglanyşykly maglumatlary gaýtadan işlemek prosesinde ony öwrenmek;
- anyk amaly gatnaşygy bolan şahslar bilen maglumatlary ara alyp maslahatlaşmak ýa-da tassyklamak, mysal üçin, banklar, zamunçylar, degişli hümärmenler, şol sanda hukukçylar bilen.

Auditor audit geçirilýän subýekt tarapyndan ýüze çykarylmadyk bagly taraplaryň bardygyny anyklamak boýunça düýpli amallary we maglumatlary öwrenýär. Şunda auditor adaty däl amallara we bagly taraplaryň bardygyny görkezýän amallara aýratyn üns berýär, şol sanda:

– adaty däl şertleri bolan amallary, mysal üçin, adaty däl bahalary, adaty däl göterim derejeleri, adaty däl zamunçylary, adaty däl yzyna gaýtarmagyň şertleri bolan amallary;

– telekeçiligiň manysy nukdaýnazaryndan, hiç bir sebäpsiz ýerine ýetirilen amallary;

– mazmunynyň olaryň görnüşlerine laýyk gelmeýän amallary;

– resminamalarda we buhgalterçilik hasaba alnyşynda adaty däl görnüşde şöhlelendirilen amallary;

– beýlekiler bilen deňeşdirilende alyjylaryň ýa-da üpjün edijileriň käbirleri bilen geçirilen köp sanly ýa-da pul möçberli amallar;

– hasaba alynmadyk amallar, şol sanda muzdsuz kabul edilen ýa-da ýerine ýetirilen dolandyryş hyzmatlary.

Bagly taraplar bilen amallar we maglumatlar barlananda olaryň buhgalterçilik hasaba alnyşynda şöhlelendirilişiniň we maliýe hasabatlylygynda açyp görkezilişiniň talaba laýykdygy babatynda auditor ýeterlik zerur auditorçylyk subutnamalaryny almalydyr. Şeýle-de auditor audit geçirilýän subýektiň ýolbaşçylygyndan şu aşakdakylara degişli ýazmaça arzalary almalydyr, ýagny:

- bagly taraplaryň ýüze çykarylyşyna degişlilikde berlen maglumatlaryň dolulygyna;
- maliýe hasabatlylygynda bagly taraplar barasynda maglumatlaryň açyp görkezilişiniň ýeterlikliligine.

Eger auditor bagly taraplara we olar bilen geçirilen amallara degişlilikde ýeterlik zerur auditorçylyk subutnamalaryny almasa ýa-da maliýe hasabatlylygynda olar barada maglumatlaryň açyp görkezilişi ýeterlikli däl diýen netijä gelse, onda ol degişli tertipde auditorçylyk netijenamasyny üýtgetmelidir.

6.8. Işiň üznüksizligi

Auditiň halkara 570 belgili «Işiň üznüksizligi» (gaýtadan seredilen) standartynda maliýe hasabatlylygynyň auditiniň dowamynda işiň üznüksizliginiň soraglaryna degişli auditoryň borçlaryny we işiň üznüksizliginiň auditorçylyk netijenamasyna ýetirýän täsirlerini kesgitleýär.

Maliýe hasabatlylygynyň ygtybarlylygy barasynda audior öz pikirini beýan edende audit geçirilýän subýektiň öz işini üznüksiz dowam etmek mümkinçiligine täsir edip biljek ýagdaýlara seretmelidir, şeýle hem şol ýagdaýlaryň onuň maliýe hasabatlygynda açyp görkezilendigine göz ýetirmelidir.

Işiň üznüksizligine ýol berme ýörelgesi – bu audit geçirilýän subýektiň öz işini ýakyn geljekde (adatça, on iki aýyň dowamynda) dowam etjekdigi we onuň özüni ýatyrmak ýa-da öz işiniň göwrümini düýpli kemeltmek babatynda niýetiniň hem-de hiç bir zerurlygyň ýokdugy barasynda ýol bermedir.

Auditiň halkara 570 belgili standartynda işiň üznüksizligine ýol berme ýörelgesiniň dürli jähetleri beýan edilýär. Işiň üznüksizligine ýol berme ýörelgesi esasynda buhgalterçilik hasaba alnyşy ýöredilende maliýe hasabatlylygy audit geçirilýän subýektiň öz işini ýakyn geljekde üznüksiz amala aşyrar diýen ýol bermä esaslanylyp düzülýär. Haçan-da, ýolbaşçylyk audit geçirilýän subýekti ýatyrmagy, onuň işini bes etmegi niýet edinýän, ýa-da ýolbaşçylygyň audit geçirilýän subýektiň işini ýatyrmakdan ýa bes etmekden başga bir hakyky alternatiwany görmeýän ýagdaýlardan başga halatlarda, umumy maksatly maliýe hasabatlylygy işiň üznüksizligine ýol berme ýörelgesi esasynda düzülmelidir.

Maliýe hasabatlylygyny taýýarlamagyň käbir konsepsiýalary ýolbaşçylykdan audit geçirilýän subýektiň öz işini üznüksiz dowam etmek ukybyna ýörite baha bermegi ýerine ýetirmek babatynda edilýän açyk talaplary, şeýle hem işiň üznüksizligi hakynda ýol bermeler bilen baglanyşykly maglumatlary açyp görkezmek we seredilmäge degişli bolan zerur soraglar babatynda standartlaryň talaplaryny özünde saklaýar. Mysal üçin, Maliýe hasabatlylygynyň halkara 1 belgili «Maliýe hasabatlylygyny bermek» standartyna laýyklykda ýolbaşçylyk audit geçirilýän subýektiň öz işini üznüksiz dowam etmek mümkinçiligine baha bermegi ýerine ýetirmelidir. Ýolbaşçylygyň audit geçirilýän subýektiň öz işini üznüksiz dowam etmek mümkinçiligine baha bermegi bilen baglanyşykly borçlary babatynda we degişli maglumatlary maliýe hasabatlylygynda açyp görkezmek babatynda talaplar kanunlarda ýa-da kadalaşdyryjy hukuk namalarda hem göz öňünde tutulyp bilner.

Maliýe hasabatlylygyny taýýarlamagyň beýleki konsepsiýalarynda ýolbaşçylyk tarapyndan audit geçirilýän subýektiň öz işini üznüksiz dowam etmek ukybyna ýörite baha bermegi ýerine ýetirmegiň zerurlygy hakynda açyk talaplaryň bolmazlygy mümkindir. Ýöne şonuň ýaly ýagdaýlarda, haçan-da buhgalterçilik hasaba alnyşynda ulanylýan işiň üznüksizligine ýol berme ýörelgesi maliýe hasabatlylygyny taýýarlamagyň binýatlyk ýörelgesi hökmünde çykyş eden halatynda, maliýe hasabatlylygyny taýýarlamagyň konsepsiýasynda degişli açyk talaplaryň göz öňünde tutulmadygyna garamazdan, ýolbaşçylyk maliýe hasabatlylygyny taýýarlanda audit geçirilýän subýektiň öz işini üznüksiz dowam etmek ukybyna baha bermelidir.

Ýolbaşçylygyň audit geçirilýän subýektiň öz işini üznüksiz dowam etmek ukybyna baha bermegi anyk pursatda özüniň manysy boýunça haýsydyr bir wakalaryň ýa-da şertleriň geljekki netijeleriniň näbelliligi babatynda garaýyşlary (pikirleri) çykarmagyny aňladýar. Şeýle garaýyşlar (pikirler) üçin şu aşakdaky ýagdaýlaryň ähmiýeti bardyr, ýagny:

■ wakalaryň ýa-da şertleriň netijeleri bilen baglanyşykly näbelliligiň derejesi, pursadyň wagta görä uzaklaşmasyna baglylykda geljekde şeýle wakalar ýa-da şertler, ýa olaryň netijeleri ep-esli ýokarlanýar. Şonuň üçin maliýe hasabatlylygyny taýýarlamagyň konsepsiýalarynyň aglabasy ýolbaşçylykdan şeýle bahalandyrmalary ýerine ýetirmegi anyk talap edýär, bar bolan ähli maglumatlaryň ýolbaşçylygyň hasaba almalydygy babatynda döwürleri görkezýär;

■ wakalaryň ýa-da şertleriň netijeleri babatyndaky garaýyşlara (pikirlere) audit geçirilýän subýektiň möçberi we onuň ýerine ýetirýän amallarynyň çylşyrymlylygy, işewürligiň häsiýeti we ony ýöretmegiň şertleri, şeýle hem daşky ýagdaýlar öz täsirini ýetirýär;

■ geljek döwürler babatyndaky islendik garaýyşlar (pikirler) onuň çykarylan pursadynda bar bolan maglumatlara esaslanýar. Hasabat senesinden soň ýüze çykan wakalaryň esasynda çykarylan pursadynda garaýyşlaryň (pikirleriň) esaslandyrylandygyna garamazdan olara laýyk gelmeýän netije alnyp bilner.

Auditiň dowamynda audit geçirilýän subýektiň işiniň üznüksizligine ýol berme ýörelgesini ulanmagyň ýerlikli subutnamasy hökmünde şu aşakdakylar çykyş edýär, ýagny:

● amallaryň peýdalylygy;

● subýektiň maliýe serişdelerine bolan elýeterliligi (hem hususy we olara deňleşdirilen serişdelere hem karz serişdelerine).

Auditoryň borjy ýolbaşçylyk tarapyndan audit geçirilýän subýektiň işiniň üznüksizligine ýol bermesiniň ulanylyşynyň ýerlikliligi babatynda seljerme geçirmekden ybarat.

Işiň üznüksizligi bilen baglylykda auditoryň maksady şu aşakdakylardan ybarat, ýagny:

a) maliýe hasabatlylygy taýýarlananda, buhgalterçilik hasaba alnyşynda ulanylýan ýolbaşçylygyň işiň üznüksizligi ýörelgesini peýdalanylyşynyň kanunylygy babatynda ýeterlikli zerur auditorçylyk subutnamalaryny almakdan we netijeleri çykarmakdan;

b) alnan auditorçylyk subutnamalarynyň esasynda audit geçirilýän subýektiň öz işini üznüksiz ýöretmek mümkinçiligine ýeterlikli şübhe döredip biljek wakalar ýa-da şertler bilen baglanyşykly düýpli näbelliligiň bardygy hakynda netijeleri çykarmakdan;

ç) Auditiň halkara 570 belgili standartyna laýyklykda auditorçylyk netijenamasyny taýýarlamakdan.

Audit meýilnamalaşdyrylanda audit geçiriljek subýektiň öz işini üznüksiz ýöretmek mümkinçiligine şübhe döredip biljek wakalaryň ýa-da şertleriň bar-

lygyna aýratyn üns berilýär. Ýüze çykarylan wakalaryň ýa-da şertleriň netijeleri töwekgelçilige baha bermek işleri ýerine ýetirilende hem-de onuň esasynda auditorçylyk iş yzygiderlikleriniň häsiýeti, möhletleri we göwrümi kesgitlenende hasaba alynýar.

Audit geçirilýän subýektiň öz işini üznüksiz ýöretmek mümkinçiligine şübhe döredip biljek alamatlar hökmünde, hususan-da, şu aşakdakylar çykyş edip biler, ýagny:

a) maliýe alamatlary:

- arassa aktiwleriň oňyn däl ululygy;

- geljekde çekilen karz serişdelerini yzyna gaýtarma mümkinçiliginiň bolmazlygy ýa-da bellenen möhletlerde kreditor bergilerini üzmek ukypsyzlygy;

- esasy işjeňlikden ýitgileriň çekilmegi;

b) önümçilik alamatlary:

- degerli çalyşmagy üpjün etmezden esasy dolandyryjy işgärleriň işden çykmagy;

- önümleri ýerlemek bazarynyň, esasy üpjün edijiniň ýitmegi ýa-da aýratyn taslamanyň üstünlikli ýerine ýetmegine bolan garaşlylygyň saklanmagy;

- zähmet resurslary bilen baglanyşykly meseleler ýa-da önümçilik serişdeleriniň ýetmezçiligi;

ç) gaýry alamatlar:

- esaslyk maýany emele getirmek babatynda kanunçylyk namalarynyň talaplarynyň berjaý edilmezligi;

- audit geçirilýän subýektiň ýerine ýetirip bilmejek kazyýetiň çykaran çözgütleri.

Audit geçirilýän subýektiň öz işini üznüksiz ýöretmek mümkinçiligine şübhe döredip biljek ýagdaýlar auditor tarapyndan auditi meýilnamalaşdyrmagyň dowamynda ýa-da auditorçylyk iş yzygiderliklerini ýerine ýetirmegiň esasynda ýüze çykarylýar.

Auditor baha bermek işleri ýerine ýetirilende şol döwre degişli ýolbaşçylygyň ulanan maglumatlaryny seljerýär. Eger şol döwür balans düzülenden soň on iki aýdan az bolsa, onda auditor audit geçirilýän subýektden kesgitlenen döwür üçin baha bermek işlerini ýerine ýetirmek hakynda haýyş etmelidir, şeýle hem ýolbaşçylygyň bahalandyrmasynyň öz içine alýan döwrüniň çäginden daşary çykýan gyzyklandyrma bildirýän wakalary ýa-da şertleri barasynda sorag-jogap etmelidir. Ondan başga auditor audit geçirilýän subýektden işiň üznüksizligi barasynda ýol bermeleriň ýerliklidigini kesgitlemek üçin, şonuň ýaly wakalaryň ähmiýetine baha bermegi haýyş etmäge hukuklydyr.

170.0 x 240.0 mm

Eger ýolbaşçylyk baha bermegi ýerine ýetirmegi ýa-da şonuň ýaly baha bermegiň öz içine alýan möhletini uzaltmagy islemeýän bolsa, onda auditor auditiň göwrüminiň çäklendirmesi hökmünde auditorçylyk netijenamasyny üýtgetmek barada soraga seretmelidir.

Auditor ýolbaşçylygyň çykarýan netijelerine şu aşakdaky ölçegler boýunça baha berýär, ýagny:

- wakalar we şertler barasyndaky maglumatlaryň doly hasaba alynmagy;
- ýolbaşçylyk tarapyndan bahalandyrmalarda kabul edilen ýol bermeleriň we iş yzygiderlikleriniň ýerlikliligi;
- geljekki hereketlere degişlilikde ýolbaşçylygyň meýilnamalarynyň esaslylygy.

Audit geçirilýän subýektiň işiniň üznüksizligi hakynda ýol bermeleriň ýerlikliligine baha bermek üçin auditor ýeterlik zerur auditorçylyk subutnamalaryny almalydyr. Bu ugurda auditorçylyk subutnamalaryny almak maksady bilen, auditor birnäçe auditorçylyk iş yzygiderliklerini ýerine ýetirýär. Olaryň hatarynda şu aşakdakylar bolup biler, ýagny:

- ▶ pul serişdeleriniň hereketiniň, peýdanyň we beýleki görkezijileriň çaklamasy babatynda ýolbaşçylyk bilen maslahatlaşmak we seljerme geçirmek;
- ▶ wagta baglylykda soňky aralyk maliýe hasabatlylygy babatynda ýolbaşçylyk bilen maslahatlaşmak we seljerme geçirmek;
- ▶ karz ylalaşyklarynyň we gaýry bergiler barada ylalaşyklaryň şertlerini öwrenmek, islendik şunuň ýaly şertleriň düzgün bozmalarynyň ýagdaýlaryny kesgitlemek;
- ▶ maliýe kynçylyklaryny ýüze çykarmak maksady bilen, audit geçirilýän subýektiň paýdarlarynyň ýygnaklarynyň, direktorlar geňeşiniň we esasy bölümleriniň mejlisleriniň teswirnamalary bilen tanyşmak;
- ▶ kazyýet jedellerine we talaplaryna, ýolbaşçylygyň olaryň netijelerine we maliýe kynçylyklaryny döredip biljek mümkinçiliklerine baha bermeleriniň göwnejaýlygyna degişlilikde audit geçirilýän subýektiň hukukçylardan sorama geçirmek;
- ▶ maliýe kömegini bermek ýa-da dowam etmek hakynda bagly taraplar we üçünji şahslar bilen ylalaşyklaryň bardygyny, kanunylygyny we amala aşyrarlydygyny tassyklamak, şeýle hem taraplaryň goşmaça maliýe serişdelerini bermeklige ukyplydyklaryna baha bermek;
- ▶ hasabat döwründen soň bolup geçen wakalaryň audit geçirilýän subýektiň öz işini üznüksiz dowam etmek ukybyny peseltmek ýa-da oňa başga bir täsir etme mümkinçiligini kesgitlemek üçin barlag geçirmek.

Alnan auditorçylyk subutnamalarynyň esasynda auditor näbelliligiň bardygyny ýa-da ýokdugyny, eger bar bolsa ol barada maglumatlaryň açyp görkezilendigini we onuň maliýe hasabatlylygyna ýetirip biljek täsirini kesgitlemelidir. Näbellilik diýlip audit geçirilýän subýektiň göni gözegçiliginden daşyndaky, ýöne maliýe hasabatlylygyna täsir edip biljek geljekki hereketlere ýa-da wakalara bagly bolan ýagdaýlaryň netijesine düşünilýär (mysal üçin, bildirilen talaplar boýunça kazyýetiň çözgüdi, şol çözgüdiň ýerine ýetirilmegi köp maliýe harajatlaryny talap edýär).

Eger audit geçirilýän subýektiň işiniň üznüksizligi hakynda ýol bermeler ýerlikli bolsa, ýöne ýokarda görkezilen näbellilik saklansa, auditor maliýe hasabatlylygynda şol näbelliligiň açyp görkezilendigini barlamalydyr. Haçan şu talap ýerine ýetirilse, auditor näbelliligiň bardygyny we maliýe hasabatlylygynda açylandygyny görkezýän oňyn pikiri çykarýar. Eger talap edilýän maglumat maliýe hasabatlylygynda doly açylmadyk bolsa, auditor düýpli näbelliligiň bardygyna salgylanmak bilen, şertli oňyn ýa-da oňyn däl pikiri beýan edýär. Eger auditor audit geçirilýän subýektiň işiniň üznüksizligi hakynda ýol bermeleri ýerlikli däl diýen netijä gelse, onda ol oňyn däl pikiri beýan etmelidir (şeýle ýol bermelere esaslanman taýýarlanylýan maliýe hasabatlylygy muňa degişli däldir).

6.9. Ýazmaça arzalar

Auditiň halkara 580 belgili «Ýazmaça arzalar» standarty maliýe hasabatlylygynyň auditiniň dowamynda ýolbaşçylykdan we eger ýerlikli bolsa, korporatiw dolandyryşa jogapkär şahslardan, ýazmaça arzalary almaga degişli auditoryň borçlaryny kesgitleýär.

Auditorçylyk barlagynyň geçirilýän döwründe audit geçirilýän subýektiň ýolbaşçylygy ýazmaça arzalary berip bilýär, ol öz gezeginde auditorçylyk subutnamasy hökmünde ulanylýar. Auditiň halkara 580 belgili standarty ýazmaça arzalary resmileşdirmek we olara baha bermek babatyndaky talaplary özünde saklaýar. Bu standartda ýazmaça alynmaga degişli möhüm maglumatlaryň ýagdaýlary görkezilendir.

Ýazmaça arzalar – ýolbaşçylygyň belli bir ýagdaýlary tassyklamak üçin ýa-da beýleki auditorçylyk subutnamalaryny berkitmek üçin auditora beren ýazmaça arzasydyr. Şu jähetden ýazmaça arzalar maliýe hasabatlylygyny, ony taýýarlamagyň başlangyçlaryny ýa-da tassyklaýjy registrleri we ýazgylary öz içine almaýar.

Auditiň dowamynda ýazmaça arzalary almak babatynda auditoryň maksady şu aşakdakylardan ybarat, ýagny:

170.0 x 240.0 mm

- ýolbaşçylykdan we eger ýerlikli bolsa, korporatiw dolandyryşa jogapkär şahslardan, olaryň pikiri boýunça maliýe hasabatlylygyny taýýarlamak we auditora maglumatlary doly bermek boýunça öz borçlaryny ýerine ýetirendikleri barasynda ýazmaça arzalary almak;
- maliýe hasabatlylygy ýa-da maliýe hasabatlylygyny düzmegiň belli bir başlangyçlary bilen baglanyşykly beýleki auditorçylyk subutnamalaryny ýazmaça arzalar arkaly tassyklamak, eger auditor şeýle tassyklamany zerur hasaplasa ýa-da eger şeýle tassyklamany beýleki Auditiň halkara standartlary talap etse;
- ýolbaşçylygyň we eger ýerlikli bolsa, korporatiw dolandyryşa jogapkär şahslaryň ýazmaça arzalaryna jogap hökmünde, şeýle hem eger ýolbaşçylyk ýa-da eger ýerlikli bolsa, korporatiw dolandyryşa jogapkär şahslar, auditoryň soramalaryna ýazmaça arzalary bermese, zerur hereketleri etmek.

Ýolbaşçylykdan maliýe hasabatlylygy üçin düýpli soraglar boýunça ýazmaça arzalar alynýar. Eger auditorçylyk iş yzygiderlikleri ýerine ýetirilende ýeterlik we ýerlikli auditorçylyk subutnamalaryny almak mümkin däl bolan ýagdaýlarda ýazmaça arzalary almaklyk göz öňünde tutulmalydyr. Auditiň halkara 580 belgili standarty maglumatlary dilden almagy, ýöne ýazmaça arzalar bilen hökmany tassyklanylmagy kesgitleýär. Bu audit geçirilýän subýektiň ýolbaşçylygynyň we auditoryň arasyndaky düşünmezligi aradan aýyrmak üçin zerurdyr. Şeýle hem maglumatlary dilden almak bilen deňeşdirilende auditorçylyk subutnamasy hökmünde olary ýazmaça görnüşde almak has netijelidir.

Ýolbaşçylykdan ýazmaça arzalary bermeklerini soramak bilen, auditor maliýe hasabatlylygy üçin bilelikde ýa-da aýratynlykda düýpli bolup biljek soraglary takyklaşdyrýar. Auditor ýolbaşçylyk üçin şol soraglaryň haýsy sebäp bilen düýpli bojakdygyny aýdyňlaşdyrýar.

Auditiň halkara 580 belgili standartyna laýyklykda auditor ýolbaşçylykdan ýazmaça arzalar bilen bilelikde, maliýe hasabatlylygy babatynda beýleki ýazmaça arzalary haýyş edip biler, ýagny:

- maliýe hasabatlylygynyň düzülmegi we berilmegi üçin öz jogapkärçiligini ykrar edýändigi hakynda;
- buhgalterçilik hasaba alnyşynda düzgün bozulmalaryň we maliýe hasabatlylygynda ýoýulmalaryň ýokdugy hakynda;
- auditora berlen resminamalaryň we maglumatlaryň doludygy hakynda;
- bagly taraplaryň bardygy hakynda;
- dürli amallar boýunça ýitgiler hakynda;
- aktiwlere degişlilikde meýilnamalar we meýiller hakynda;
- aktiwlere bolan eýeçilik hukugy hakynda;
- bahalandyryş ululyklarynyň kesgitlenilişiniň tertibi hakynda;

170.0 x 240.0 mm

- işiň üznüksizligine ýol bermeleriň ýerliklidigine baha bermek hakynda;
- şertli borçnamalary we kepillikleri açyp görkezmek hakynda;
- soňky wakalar we ş.m. hakynda.

Auditor ýolbaşçylykdan maliýe hasabatlylygyny düzmegiň kesgitlenen esasy ýörelgelerine laýyklykda berlen maliýe hasabatlylygynyň ygtybarlylygy üçin öz jogapkärçiligini ykrar edýändigi, şeýle hem bu maliýe hasabatlylygynyň ýolbaşçylygyň tassyklandygy barasynda auditorçylyk subutnamalaryny almalydyr. Şonuň ýaly auditorçylyk subutnamalary alnanda auditor:

- içerki ýa-da daşarky çeşmelerden ýolbaşçylygyň ýazmaça arzalaryndaky maglumatlaryny tassyklaýan auditorçylyk subutnamalaryny almalydyr;
- anyk soraglar boýunça arzalary beren şahslaryň habarlylygynyň derejesini kesgitlemelidir;
- ýazmaça arzalaryň obýektiwliligine we olaryň auditiň dowamynda alnan gaýry maglumatlara laýyklygyna baha bermelidir.

Auditor maliýe hasabatlylygy üçin düýpli bolan ýeterlik we ýerlikli auditorçylyk subutnamalaryny alyp bilmese, şeýle ýagdaý auditiň göwrüminiň çäklendirilmegi diýlip hasaplanýar. Şunda auditoryň subutnamalaryň hakykatda bardygyna we barlag üçin olaryň elýeterli bolmalydygyna ynamy bolmalydyr.

Ýolbaşçylygyň ýazmaça arzalary beýleki auditorçylyk subutnamalaryna çapraz gelip biler. Şeýle ýagdaýda auditor çaprazlyklaryň mazmunyny öwrenmelidir we ýolbaşçylygyň arzalarynyň ygtybarlylygyny seljermelidir. Ýolbaşçylygyň ýazmaça arzalary auditoryň iş resminamalary bolup durýar. Şeýle arzalar şu aşakdaky görnüşlerde resmileşdirilip bilner, ýagny:

- ýolbaşçylykdan alnan ýazmaça arzalar;
- ýolbaşçylygyň tassyklan, ýolbaşçylygyň maglumatlaryna auditoryň düşünýändigini beýan etmek bilen, auditoryň haty;
- dolandyryş edaranyň mejlisleriniň teswirnamalary ýa-da ýolbaşçylygyň gol çeken maliýe hasabatlylygynyň nusgasy.

Ýazmaça arza senesi goýulýar we ygtyýarly şahslaryň goly çekilýär (adatça, baş we (ýa-da) maliýe direktory), soňra auditora berilýär.

Audit geçirilýän subýektiň ýolbaşçylygy auditora ýazmaça arzalary bermekden ýüz öwrüp biler. Bu ýagdaýa auditorçylyk barlagynyň göwrüminiň çäklendirilmegi hökmünde seredilýär. Şunuň ýaly ýagdaýda maliýe hasabatlylygy babatynda şertli oňyn pikiri ýa-da oňyn däl pikiri beýan edýär.

Özbaşdak taýýarlanmak üçin soraglar

1. Auditorçylyk subutnamalary we olary almagyň usullary diýlip nämä aýdylýar?
2. Auditorçylyk iş yzygiderlikleriniň barlag (test) geçirmek we düýplülik boýunça iş yzygiderlilik usullary haýsy maksatlar bilen ulanylýar?
3. Düýplülik boýunça iş yzygiderlikleriniň häsiýetnamasy we ulanylyş çägi nämeden ybarat?

4. Auditorçylyk subutnamalarynyň ýeterlilik we ygtybarlylyk düşünjeleri nämeden ybarat?
5. Maliýe hasabatlylygyny taýýarlamagyň başlangyçlary, olaryň görnüşleri we häsiýetnamalary diýlip nämä aýdylýar?
6. Auditorçylyk subutnamalaryny almagyň haýsy çeşmeleri has ygtybarly hasaplanýar?
7. Zerur bolan auditorçylyk subutnamalarynyň mukdaryna haýsy ýagdaýlar täsir edýär?
8. Haryt-maddy ätiýaçlyklaryň tükellenmesi geçirilende auditorlar nähili hereket etmeli?
9. Kazyýet işleri we nägileplikleriň düşünişilmegi hakynda maglumatlary almak maksady bilen auditorlar nähili hereket etmeli?
10. Segmentler boýunça maglumatlar we maliýe hasabatlylygynda onuň açylyp görkezilişiniň laýyklygyny barlamak diýlip nämä aýdylýar?
11. Daşarky tassyklamalar, oňyn we oňyn däl tassyklamalar diýlip nämä aýdylýar?
12. Daşarky tassyklamalaryň kömegi bilen auditorçylyk subutnamalaryny almak usulynyň ulanylyş gerimi nähili?
13. Audit ilkinji gezek geçirilende auditorlar haýsy goşmaça auditorçylyk iş yzygiderliklerini ýerine ýetirýärler?
14. Audit ilkinji gezek geçirilende başlangyç galyndyny tassyklamak üçin auditiň göwrümini haýsy ýagdaýlar kesgitleýär?
15. Analitik iş yzygiderlikleri we olaryň ulanylýan çägi diýlip nämä aýdylýar?
16. Auditorçylyk seçip alma gözegçiligi ulanylanda zerur şertler diýlip nämä aýdylýar?
17. Haýsy şertlerde barlagyň tutuşlaýyn usulynyň ulanylmagy maksadalaýyk hasaplanýar?
18. «Ýalňyşlyk», «doly ýalňyşlyk» we «adaty bolmadyk ýalňyşlyk» düşünjeleri näme bilen tapawutlanýar?
19. Auditde umumy jem we seçip alma elementleri, stratlar we stratifikasiýa usuly diýlip nämä aýdylýar?
20. Seçip alma usulynyň töwekgelçiligi we onuň görnüşleri haýsylar?
21. Statistik we statistik däl seçip almada rugsat berilýän ýalňyşlyk nämedir?
22. Auditde jemi saýlap almagyň haýsy esasy usullary bar?
23. Gözegçilik serişdelerini barlag (test) etmek üçin seçilip alnan jemiň göwrümine haýsy ýagdaýlar täsir edýär?
24. Düýplülik boýunça barlagyň iş yzygiderlikleri üçin seçip alnan jemiň göwrümine haýsy ýagdaýlar täsir edýär?
25. Bahalandyryş ululyklary näme we olaryň buhgalterçilik hasaba alnyşynda hem-de maliýe hasabatlylygynda köpdürliligi haýsylar?
26. Maliýe hasabatlylygynda bahalandyryş ululyklary babatynda auditor haýsy auditorçylyk iş yzygiderliklerini we hereketleri amala aşyrýar?
27. Bahalandyryş ululyklaryny tassyklaýan auditorçylyk subutnamalary almagyň haýsy çemeleşmeleri bar?
28. Bagly taraplar we bagly taraplaryň arasyndaky amallar diýlip nämä aýdylýar?
29. Bagly taraplary ýüze çykarmak boýunça auditor haýsy hereketleri ýerine ýetirmeli?
30. Auditde soňky wakalara nämeler degişlidir we bu wakalaryň haýsy görnüşleri bar?
31. Audit geçirilýän subýektiň işiniň üznüksizlik ýörelgesi nämeden ybarat?
32. Audit geçirilýän subýektiň ýolbaşçylygynyň arzalaryny auditorçylyk subutnamalary hökmünde ulanmaklyga auditor nähili çemeleşmeli?

170.0 x 240.0 mm

VII BAP

BEÝLEKI AUDITORLARYŇ IŞINIŇ PEÝDALANYLMAGY

7.1. Toparyň maliýe hasabatlylygyna geçirilýän auditiň aýratynlyklary

Audit geçirilende, aýratyn hem komponentler auditorlarynyň çekilýän mahalynda, Auditiň halkara 600 belgili standarty babatynda Auditiň halkara standartlary ulanylýar. Bu standart toparyň auditorynyň borçlaryny belleýär. Standartda toparyň auditorynyň maksatlary tertipleşdirilýär, olar:

1) toparyň maliýe hasabatylygynda auditoryň borjuny öz üstüňe almalydygyny kesgitlemekden ybarat;

2) toparyň maliýe hasabatlylygynyň auditiň auditory hökmünde hereket etmek bilen:

* komponentler auditorlaryny olaryň komponentler maliýe hasabatlylygyna degişli işleriniň möçberi we ýerine ýetirilmeli möhletleri barada takyk habar bermelidir we olaryň işiniň netijeleri bilen tanyşdyrmalydyr;

* toparyň maliýe hasabatlylygynyň ähli möhüm jähetlerde maliýe hasabatlylygyny taýýarlamagyň kabul edilen konsepsiýasyna laýyklykda taýýarlanandygy baradaky pikiri beýan etmek üçin komponentleriň maliýe hasabatlylygyna we jebislendirme prosesine degişli ýeterlik derejede gerekli auditorçylyk subutnamalaryny almalydyr.

Şu Standartda toparyň auditi bilen baglanyşykly düşünjelere kesgitleme berilýär.

Komponentiň auditory – toparyň auditorynyň tabşyrygy boýunça toparyň auditiniň maksatlary üçin komponentleriň maliýe hasabatlylygyna degişli işleri ýerine ýetirýän auditor.

Komponentiň ýolbaşçylygy – komponentleriň maliýe hasabatlylygyny taýýarlamak üçin jogapkär ýolbaşçylyk.

Komponent üçin düýplülik – toparyň auditorynyň topary tarapyndan komponent üçin bellenen düýplülik derejesi.

Topar – olaryň maliýe maglumatlary toparyň maliýe hasabatlylygyna goşulan ähli komponentler. Topara hemişe birden köp komponent girýär.

Toparyň auditi – toparyň maliýe hasabatynyň auditi.

Toparyň auditorynyň pikiri – toparyň maliýe hasabatlylygyna auditoryň pikiri.

Toparyň auditiniň ýolbaşçysy – auditorçylyk guramasynyň hyzmatdaşy ýa-da ondaky toparyň auditi boýunça tabşyryk we onuň ýerine ýetririlmegi, şeýle hem

auditorçylyk guramasynyň adyndan çykarylýan, toparyň maliýe hasabatlylygy barada auditorçylyk netijenamasy üçin jogapkär başga bir şahs.

Auditorlar topary – toparyň auditiniň ýolbaşçysyny goşmak bilen hyzmatdaşlar we toparyň auditiniň umumy strategiýasyny işläp taýýarlaýan, komponentleriň auditorlaryny habarly edýän, jebislendirilen maliýe hasabatlylygyny (maglumatlary) düzmek prosesi babatynda işleri ýerine ýetirýän we toparyň maliýe hasabatlylygy babatynda pikirleri emele getirmek üçin esas hökmünde auditorçylyk subutnamalaryny peýdalanmak bilen çykarylan netijelere baha berýän işgärler.

Toparyň maliýe hasabatlylygy – birden köp komponentiň maliýe maglumatlaryny öz içine alýan maliýe hasabatlylygy. «Toparyň maliýe hasabatlylygy» adalgasy düýp guramasy bolmadyk, ýöne umumy gözegçilikde bolýan komponentler tarapyndan taýýarlanan jemleýji maliýe maglumatlaryny öz içine alýan utgaşdyrylan maliýe hasabatlylygyna hem degişlidir.

Toparyň ýolbaşçylygy – toparyň maliýe hasabatlylygyny taýýarlamak üçin jogapkär ýolbaşçylyk.

Toparyň derejesinde gözegçilik serişdeleri – toparyň maliýe hasabatlylygyny taýýarlamagyň barşyna gözegçilik serişdeleri, olar toparyň ýolbaşçylygy tarapyndan işlenip taýýarlanýar, ornaşdyrylýar we iş ýagdaýynda saklanýar.

Ähmiýetli komponent – toparyň auditorynyň belli bir topary tarapyndan kesgitlenen, topar üçin aýratyn maliýe ähmiýeti bolan ýa-da özüniň aýratyn häsiýeti ýa-da ýagdaýlary sebäpli, toparyň maliýe hasabatlylygynyň düýpli ýoýulmagynyň ep-esli töwekgelçilikleri bilen bagly bolmagy ýokary derejede ähtimal komponent.

Standartda toparyň auditiniň ýolbaşçysynyň hünärmençilik standartlaryna we kadalaşdyryjy hukuk namalaryna daýanmak bilen, umumy dolandyryşy, gözegçiligi we toparyň auditi boýunça tabşyrygyň ýerine ýetirilmegini amala aşyrýandygy tertipleşdirilýär, şeýle hem taýýarlanan auditorçylyk netijenamasy üçin jogapkärçilik çekýär. Şunda, eger bu kadalaşdyryjy hukuk namalarynda göz öňünde tutulmaýan bolsa, auditorçylyk netijenamasyna toparyň auditorynyň hasabaty goşulmaýar. Hasabatyň goşulan ýagdaýynda auditorçylyk netijenamasyna bu ýagdaýyň toparyň auditiniň ýolbaşçysynyň jogapkärçiligini peseltmeýändigini görkezýän salgylanmanyň goşulmagy hökmany bolup durýar.

Toparyň maliýe hasabatlylygyna audit geçirilende müşderileri kabul etmek we (ýa-da) olar bilen gatnaşyklary dowam etmek meselesi Auditiň halkara 320 belgili standartynda düzgünleşdirilýär. Şu Standarta laýyklykda, auditorlar toparynyň ýolbaşçysy jebislendirilen maliýe hasabatlylygyny we auditoryň pikirini beýan etmek üçin maliýe maglumatlaryny taýýarlamagyň barşyna degişli ýeterlik derejede gerekli auditorçylyk subutnamalaryny almak mümkinçiligine göz ýetirmelidir. Şol bir wagtda toparyň auditiniň ýolbaşçysy komponentleriň auditorlarynyň ýeterlik derejede gerekli auditorçylyk subutnamalarynyň alynmagyny üpjün edip biljekdiklerine baha bermelidir.

Eger toparyň auditiniň ýolbaşçysy, toparyň ýolbaşçylygy tarapyndan girizilen çäklendirmeler sebäpli, toparyň auditor komandasy ýeterlik derejede gerekli auditorçylyk subutnamalaryny alyp bilmez diýen netijä gelýän bolsa, onda ol toparyň maliýe hasabatlylygy babatyndaky pikiri beýan etmekden boýun gaçyryp biler.

Şeýle ýagdaýlarda toparyň auditiniň ýolbaşçysy, eger bu kanunçylykda ýa-da kadalaşdyryjy namada gadagan edilmedik bolsa, tabşyrykdan boýun gaçyrmalydyr (eger ol täze müşderi bolsa) ýa-da tabşyryk boýunça işi bes etmelidir (müşderi bilen gatnaşyklaryň dowam edýän halatynda). Hereket edýän kanunlar, kadalaşdyryjy namalar sebäpli ýa-da başga bir sebäpler boýunça tabşyrykdan boýun gaçyrmagyň mümkin bolmadyk halatynda, toparyň maliýe hasabatlylygy babatynda pikiri beýan etmekden aňrybaş mümkin bolan möçberde boýun gaçyrylmalydyr.

Toparyň auditi boýunça tabşyrygy ýerine ýetirmegiň şertleri, Auditiň halkara 210 belgili standartyna laýyklykda, toparyň auditiniň ýolbaşçysy bilen ylalaşylýar.

Auditiň umumy strategiýasy we auditiň meýilnamasy, Auditiň halkara 300 belgili standartyna laýyklykda, toparyň auditorlar topary tarapyndan işlenip taýýarlanýar. Toparyň auditiniň ýolbaşçysy toparyň auditiniň umumy strategiýasyny we auditiň meýilnamasyny barlamalydyr.

Düýpli ýoýulma töwekgelçiliklerini ýüze çykarmak we olara baha bermek maksady bilen, toparyň auditory guramanyň we onuň töwereginiň işi barada düşünje almalydyr. Şu tapgyrda toparyň işi, onuň komponentleri we olaryň töweregi, şol sanda toparyň derejesinde gözegçilik serişdeleri barada müşderi bilen gatnaşyklary başlamak ýa-da dowam etmek barada çözgüdiň kabul edilýän tapgyrynda alnan düşünjesini gowulandyrmalydyr. Şol bir wagtda jebislendirilen hasabatlylyk prosesi barada düşünje almalydyr.

Işleri ýerine ýetirmek üçin toparyň auditorynyň çekilen halatynda toparyň auditorynyň edep talaplaryna, aýratyn hem garaşsyzlyk babatynda talaplara düşünýändigine we ýerine ýetirýändigine, hünär başarjaňlygynyň bardygyna we işiň auditorlaryň işine netijeli gözegçiligi göz öňünde tutýan kadalaşdyryjy-hukuk gurşawynda amala aşyrylýandygyna göz ýetirilmelidir. Şol bir wagtda toparyň auditorlary komponentiň topar auditorynyň işlerini ýerine ýetirmek üçin ýeterlik derejede gerekli auditorçylyk subutnamalaryny almak üçin zerur bolan derejede komponentiň auditorynyň işine gatnaşmak mümkinçiligi barada düşünje almalydyr. Eger komponentiň auditory ýokarda sanalyp geçilen talaplara laýyk gelmeýän bolsa, onda komponentiň auditoryny çekmekden boýun gaçyrylmalydyr.

Düýplülik derejesi kesgitlenende auditorlar topary:

* tutuş toparyň maliýe hasabatlylygy üçin düýplülik derejesini;
* olaryň tutuş toparyň maliýe hasabatlylygy üçin bellenen düýplülik derejesinden pes pul möçberinde ýoýulmagy bilen gyzyklanýan şahslaryň çözgütlerine täsir edip biljek amallar, hasaplar boýunça galyndylar ýa-da maglumatlaryň açylyşy boýunça düýplülik derejesini;

170.0 x 240.0 mm

* toparyň düýplüliginiň tutuş toparyň maliýe hasabatlylygy üçin düýplülik derejesinden pes bolmaly derejesini;

* ondan ýokary ýoýulmalara toparyň maliýe hasabatlylygy üçin görnetin düýpli däl hökmünde baha berip bolmajak çäk ähmiýetini kesgitlemelidir.

Komponentiň auditorlary çekilen halatynda toparyň auditor düzümi komponent derejesinde auditorçylyk iş yzygiderliliklerini ýerine ýetirmek üçin düýplüligiň gerekli görnüşde kesgitlenendigine baha bermelidir.

Eger komponent audite degişli bolsa we toparyň auditorlar düzümi onuň netijelerini peýdalanmagy karar edýän bolsa, onda tutuş komponentiň maliýe hasabatlylygy üçin we auditorçylyk iş yzygiderliliklerini ýerine ýetirmek üçin düýplülik derejesi komponent derejesinde Auditiň halkara 600 belgili standartynyň talaplaryna laýyk gelýändigine göz ýetirilmelidir.

Maliýe hasabatlylygynyň düýpli ýoýulmagynyň baha berlen töwekgelçiliklerine laýyklykda, auditor tarapyndan toparyň auditorynyň düzüminiň ýa-da onuň tabşyrygy boýunça komponentleriň auditorlarynyň maliýe hasabatlylygy babatynda ýerine ýetirmeli işleriniň görnüşlerini kesgitlemekden durýan gerekli çäreler işlenip taýýarlanmalydyr we durmuşa geçirilmelidir.

Eger toparyň derejesindäki gözegçilik serişdeleri netijeli hereket edýän bolsa ýa-da düýp manysy boýunça barlamagyň iş yzygiderlilikleri aýry-aýrylykda, maliýe hasabatlylygyny taýýarlamagyň şertleriniň derejesinde ýeterlik derejede gerekli auditorçylyk subutnamalaryny almagy üpjün edip bilmejek bolsa, toparyň auditorynyň düzümi görkezilen gözegçilik serişdeleriniň hereket edişiniň netijeliligini test barlagyndan geçirmelidir (özi geçirmelidir ýa-da komponent auditoryndan ony geçirmegi haýyş etmelidir).

Auditiň halkara 600 belgili standartynda komponentleriň maliýe hasabatlylygy babatynda işleriň şu görnüşleri göz öňünde tutulýar:

* bu komponent üçin düýplülik derejesini peýdalanmak bilen, komponentleriň maliýe hasabatlylygyna audit geçirmek;

* hasaplar boýunça bir ýa-da birnäçe galyndylaryň, toparyň maliýe hasabatlylygynyň düýpli ýoýulmagynyň mümkin bolan degerli töwekglelçilikleri bilen bagly amallaryň görnüşleriniň ýa-da maglumatlarynyň açylyşynyň auditi;

* maliýe hasabatlylygynyň düýpli ýoýulmagynyň degerli töwekgelçilikleri babatynda bellenen auditorçylyk iş yzygiderlilikleri.

Jebislendirmek prosesi babatynda auditorçylyk iş yzygiderlilikleri jebislendirmegiň barşynda ýüze çykýan, baha berlen töwekgelçiliklere laýyk gelmelidir. Olar maliýe hasabatlylygna ähli komponentleriň doly goşulandygyna, düzedişleriň we gaýtadan toparlamagyň häsiýetine, dolulygyna we takyklygyna, ynsapsyz hereketler babatynda töwekgelçiligiň ýa-da ýolbaşçylygyň mümkin bo-

170.0 x 240.0 mm

lan esassyzdygynyň alamatlarynyň bardygyna baha bermelidirler. Eger ol toparyň maliýe hasabatlylygyna degişlilikde ulanylan hasaba alyş syýasatyna laýyklykda taýýarlanmadyk bolsa, ýa-da eger toparyň maliýe hasabatlylygynyň hasabat döwri toparyň hasabat döwrüniň ahyryndaky seneden tapawutlanýan senede tamamlanýan komponentiň maliýe hasabatlylygyny öz içine alýan bolsa, komponentiň maliýe hasabatlylygyna baha bermek aýratyn üns bermelidigini talap edýär.

Auditiň halkara 600 belgili standarty komponentiň maliýe hasabatlylygynyň senesi bilen toparyň maliýe hasabatlylygynyň senesiniň arasyndaky döwürde komponentlerde bolup geçen we toparyň maliýe hasabatlylygyna düzedişleriň girizilmegini ýa-da maglumatlaryň açylmagyny talap edip biljek wakalaryň ýüze çykarylmagyny üpjün edýän iş yzygiderlilikleriniň ýerine ýetirilmegini göz öňünde tutýar.

Standart komponentiň auditory bilen maglumat taýdan özara hereketiň tertibini göz öňünde tutýar. Ýerine ýetirilýän işlere bildirilýän talaplar barada komponentiň auditoryna öz wagtynda habar bermek babatynda auditoryň topary:

* komponentiň auditoryny ýerine ýetirilen işleriň peýdalanylyşy, komponentiň auditory tarapyndan iberilýän habarlaryň görnüşi we mazmuny baradaky maglumatlar bilen;
* toparyň auditor düzüminiň onuň işiniň netijelerini nähili peýdalanjakdygyny bilýän komponentiň auditor bilen hyzmatdaşlyk etjekdigini tassyklamak baradaky talaplaryň ýerine ýetirilmegini;
* toparyň auditoryna degişli bolan edep talaplary, hususan-da, garaşsyzlyk babatynda talaplar barada habarly etmegiň tertibini;
* komponentiň auditoryny komponent boýunça düýplülik derejesi baradaky maglumatlar we baglanyşykly taraplaryň sanawy bilen üpjün etmelidir.

Auditoryň toparynyň netijelerini emele getirmek maksady bilen, komponentiň auditoryndan şu aşakdakylar soralýar:

* onuň edep talaplaryny berjaý edişi barada maglumat;
* auditiň toparynyň talaplarynyň ýerine ýetirilişi barada maglumat;
* kanunlaryň ýa-da kadalaşdyryjy namalaryň berjaý edilmedik, toparyň maliýe hasabatlylygynyň düýpli ýoýulmagyna getirip biljek ýagdaýlar barada maglumatlar;
* komponentiň maliýe hasabatlylygynda düzedilmedik ýoýulmalaryň sanawy;
* komponentiň derejesinde içerki gözegçilik ulgamynyda ýüze çykarylan degerli ýetmezçilikleriniň ählisiniň ýazmaça beýany;
* işleriň umumy netijeleri, komponentiň auditorynyň netijeleri ýa-da pikiri.

Standartda alnan auditorçylyk subutnamalarynyň ýeterlikdigine we gerekli häsiýetiniň bardygyna baha bermek aşakdaky tertipde kesgitlenýär:

1) komponentiň auditoryndan alnan maglumata we onuň ýerine ýetirien işiniň ýeterlikdigine baha bermek;

2) toparyň auditorynyň düzümi maglumata baha bermek bilen bagly ýüze çykan ähmiýetli soraglary, bellenen tertipde, komponentiň auditory, komponentiň ýolbaşçysy ýa-da toparyň ýolbaşçylygy bilen ara alyp maslahatlaşmalydyr;

3) komponentiň auditorynyň auditorçylyk resminamalarynyň beýleki degişli böleklerini barlamagyň zerurlygyny kesgitlemek.

Standartda ýolbaşçylyk we toparyň korporatiw dolandyryşa jogapkär şahslar bilen iki ugur boýunça maglumat taýdan özara hereketi tertipleşdirilýär: toparyň ýolbaşçylygy maglumat taýdan özara hereket (AHS 265) we korporatiw dolandyryşa jogapkär şahslar bilen maglumat taýdan özara hereket (AHS 260).

Standartda toparyň auditorynyň düzüminiň auditorçylyk resminamalarynda şu maglumatlar görkezilmelidir:

* ähmiýetli komponentler görkezmek bilen komponentlere we komponentleriň maliýe maglumatlary babatynda ýerine ýetirilen işleriň görnüşlerine seljerme;
* komponentleriň auditorlary tarapyndan ähmiýetli komponentler babatynda ýerine ýetirilýän işde toparyň auditorynyň düzüminiň gatnaşmagynyň häsiýeti, möhletleri we möçberi, şol sanda, eger mümkin bolsa, toparyň auditorynyň düzümi tarapyndan komponentiň auditorlarynyň auditorçylyk resminamalarynyň degişli böleklerini we olar tarapyndan çykarylan netijeleri seljermek;
* toparyň auditorynyň düzümi bilen komponentiň auditorlarynyň arasyndaky toparyň auditorynyň düzüminiň talaplary babatynda ýazmaça görnüşde maglumatlary alyşmak.

7.2. Içerki auditorlaryň işiniň peýdalanylmagy

Auditiň halkara 610 belgili standarty auditorçylyk subutnamalary alynýan mahalynda içerki audit gullugynyň işi peýdalanylanda hem, ýolbaşçylygyň, gözegçiligiň we işleri barlamagyň daşarky auditor tarapyndan amala aşyrylýan şertinde içerki auditorlar audite gönüden-göni çekilen halatynda hem daşarky auditoryň borçlaryny kesgitleýär.

Guramada içerki audit gullugy ýok bolanda ýa-da daşarky auditor auditorçylyk subutnamalary alnanda içerki audit gullugyny peýdalanmak meýilleşdirilmeýän bolsa, şu standart ulanylmaýar.

Standartda audit geçirmäge içerki audit gullugynyň çekilendigine ýa-da çekilmändigine garamazdan, daşarky auditoryň auditorçylyk pikiriniň beýan edilmegi üçin bir özüniň jogapkärçilik çekýändigini belleýär. Içerki auditorlaryň gurama babatynda garaşsyz şahslar bolup durmaýandyklary sebäpli, Auditiň halkara 610 belgili standarty daşarky auditoryň içerki auditorlaryň işini peýdalanyp bilýän şertlerini kesgitleýär. Bu talaplar daşarky auditor tarapyndan içerki auditorlaryň işini peýdalanmak babatynda garaýyşlary çykarmagyň esasy ýörelgelerini kesgitle-

170.0 x 240.0 mm

mek üçin, onuň artykmaç ýa-da esassyz peýdalanylmagynyň öňüni almak maksady bilen işlenip taýýarlandy.

Eger guramada içerki audit gullugy bar bolsa we daşarky auditor auditorçylyk onuň işini peýdalanmagy meýilleşdirýän bolsa, daşarky auditoryň maksatlary şulardan ybarat: *birinjiden*, içerki audit gullugynyň işini peýdalanmak ýa-da auditorçylyk barlagyna gönüden-göni gatnaşmak mümkinçiligini kesgitlemek, *ikinjiden*, içerki audit gullugynyň işi peýdalanylanda onuň talaplara laýyk gelýändigini kesgitlemek, içerki auditorlar gönüden-göni gatnaşmaga çekilýän mahalynda bolsa, degişli gözegçiligi bellemek we ýolbaşçylygy amala aşyrmak we olaryň işlerini barlamak.

Standart şu kesgitlemeleri öz içine alýar:

* *içerki audit gullugy* – gullugyň ynamlylygy üpjün etmek boýunça işi we maslahat beriş işini amala aşyrýan gurama, onuň maksady gurama tarapyndan korporatiw dolandyryş proseslerine baha bermek we olaryň täsirliligini ýokarlandyrmak, töwekgelçilikleri, şeýle hem içerki gözegçilik proseslerini dolandyrmak bolup durýar;
* içerki auditorlaryň gönüden-göni gatnaşmagy - ýolbaşçylygyň, gözegçiligiň we işleri barlamagyň daşarky auditor tarapyndan amala aşyrylýan şertinde auditorçylyk iş yzygiderliliklerini ýerine ýetirmäge içerki auditorlaryň çekilmegi.

Standart içerki audit gullugynyň işini peýdalanmak mümkinçiliginiň kesgitlenilişini, şeýle hem onuň haýsy ugurlarda we näçe möçberde peýdalanylyp bilinjekdigini tertipleşdirýär.

Içerki audit gullugyna baha bermek şu ugurlar boýunça geçirilýär: obýektiwlik, başarjaňlyk derejesi, ulgamlaýyn we tertipleşdirilen çemeleşmäniň bolmagy, şol sanda içerki auditorlaryň işiniň hiline gözegçilik.

Içerki audit gullugy ýokarda sanalyp geçilen talaplara laýyk gelmedik ýagdaýynda içerki auditor onuň işini peýdalanmaly däldir.

Auditiň içerki audit gullugynyň işiniň peýdalanylyp bilinjek ugurlaryny we möçberini kesgitlemek üçin, daşarky auditor içerki audit gullugy tarapyndan ýerine ýetirilen ýa-da ýerine ýetirilmegi meýilleşdirilýän işiň häsiýetini we möçberini esas hökmünde kabul edýär we auditiň umumy strategiýasyny we auditiň meýilnamasyny hasaba almak bilen, ony peýdalanmagyň mümkinçiligine baha berýär.

Daşarky auditor auditi içerki audit gullugynyň işini az möçberde peýdalanylar ýaly we işi köp babatda özbaşdak ýerine ýetirer ýaly, şeýle hem auditorçylyk tabşyrygyny ýerine ýetirmegiň barşynda ähli ähmiýetli garaýyşlary çykaryp bolar ýaly görnüşde meýilleşdirmelidir.

Bu talaby aşakdaky ýagdaýlar bilen baglylykda berjaý etmek zerurdyr:

* degişli auditorçylyk iş yzygiderlilikleri meýilleşdirilende we ýerine ýetirilende köp garaýyşlar talap edilýär;

170.0 x 240.0 mm

* ähmiýetli hökmünde kesgitlenen töwekgelçilikleri hasaba almak bilen, şertleriň derejesinde düýpli ýoýulmalaryň baha berlen töwekgelçiligi ýokary;
* içerki audit gullugynyň hünär derejesi pes.

Daşarky auditor auditorçylyk pikiriniň beýan edilmegi üçin bir özi jogapkärçilik çekýär, şonuň üçin ol içerki audit gullugynyň işinden peýdalananda özüniň gatnaşmagynyň ýeterlikdigine baha bermelidir.

Auditiň halkara 610 belgili standartyna laýyklykda, korporatiw dolandyryşa jogapkär şahslary auditiň meýilleşdirilýän möçberi we möhletleri, şeýle hem içerki audit gullugynyň işiniň peýdalanylýan ugurlary barada habarly etmek hökmany talap bolup durýar.

Içerki audit gullugynyň işi peýdalanylýan mahalynda daşarky auditor işi utgaşdyrmak üçin meýilleşdirilýän işleri ara alyp maslahatlaşmalydyr.

Içerki audit gullugynyň işini peýdalanmak meýilleşdirilýän mahalynda daşarky auditor içerki audit gullugy tarapyndan ýerine ýetirilen auditorçylyk iş yzygiderlilikleriň häsiýeti we möçberi hem-de degişli netijeler barada düşünje almak üçin içerki audit gullugynyň işiniň hasabatlary bilen tanyşmalydyr, şeýle hem tutuşlygyna alnanda içerki audit gullugynyň işleri babatynda auditorçylyk iş yzygiderlilikleriň ýeterlik möçberini geçirmelidir, ol şu parametrler boýunça geçirilýär:

* meýilnamalaşdyrmagyň, gönüden-göni ýerine ýetirmegiň, gözegçiligiň we resminama görnüşinde resmileşdirmegiň hili;
* çykarylan netijeler üçin gerekli auditorçylyk subutnamalarynyň bolmagy;
* netijeleriň bar bolan ýagdaýlara we ýerine ýetirilen işleriň netijeleri boýunça taýýarlanan hasabatlara laýyklygy.

Daşarky auditor tarapyndan geçirilýän auditorçylyk iş yzygiderlilikleriniň häsiýeti we möçberi zerur bolan hünärmençilik garaýyşlarynyň möçberine, düýpli ýoýulma töwekgelçiligine, içerki auditorlaryň obýektiwligine berilýän baha, içerki audit gullugynyň hünär derejesine laýyk gelmelidir.

Içerki auditoryň obýektiwligine ep-esli howp abanýan bolsa ýa-da onuň ýeterlik hünär derejesi ýok bolsa, içerki auditoryň gönüden-göni gatnaşmaga çekilmegine ýol berilmeýär.

Daşarky auditor şu auditorçylyk iş yzygiderliliklerini ýerine ýetirmek üçin içerki auditory audite gönüden-göni gatnaşmaga çekmeli däldir.

* düýpli ýoýulmalaryň baha berlen töwekgelçiliklerine ýokary baha berilýän mahalynda auditiň maksatlary üçin ähmiýetli hünär garaýyşlaryň çykarylmagyny göz öňünde tutýan iş yzygiderlilikleri;
* içerki auditorlaryň ýerine ýetiren we ol barada içerki audit gullugyna hasabat beren ýa-da ýolbaşçylygyň, ýa-da korporatiw dolandyryşa jogapkär şahslaryň öňünde hasabat berjek işine gatnaşygy bolan iş yzygiderlilikleri,

* içerki audit gullugynyň we onuň işini peýdalanmak ýa-da gönüden-göni gatnaşmaga çekmek babatynda daşarky auditor tarapyndan kabul edilýän çözgütlere degişli bolan iş yzygiderlilikleri.

Içerki auditorlary audite gönüden-göni gatnaşmaga çekmek mümkinçiligine we olaryň gatnaşma derejesine baha bermek bilen, daşarky auditor, korporatiw dolandyryşa jogapkär şahslara habar berlen mahalynda, auditorçylyk tabşyrygynyň ýagdaýlaryny hasaba alanyňda gatnaşmaklygyň çendenaşa ýokary bolup durmaýandygyny ylalaşmalydyr.

Içerki auditorlar audite gönüden-göni gatnaşmaga çekilmezinden öň daşarky auditor guramanyň ygtyýarly wekilinden içerki auditorlaryň çekilmegine razydygy we guramanyň içerki auditoryň daşarky auditor üçin ýerine ýetirýän işine goşulmajakdygy barada ýazmaça ylalaşyk almalydyr. Şeýle hem içerki auditorlaryň daşarky auditoryň gollanmalaryna laýyklykda belli bir maglumatlar babatynda ýaşyrynlygy berjaý etjekdigi we özleriniň obýektiwligi üçin howp ýüze çykan halatynda daşarky auditora habar berjekdikleri barada ýazmaça ylalaşygyny almak talap edilýär.

Auditiň halkara 210 we 220 belgili standartlaryna laýyklykda, daşarky auditor auditorçylyk tabşyrygy boýunça içerki auditorlar tarapyndan ýerine ýetirilen işlere ýolbaşçylyk etmelidir, gözegçiligi amala aşyrmalydyr we barlamalydyr. Şunuň ýaly ýolbaşçylygyň, gözegçiligiň we barlagyň häsiýeti, möhletleri we möçberi içerki auditorlaryň gurama babatynda garaşsyz bolup durmaýandyklaryny hasaba almak bilen kesgitlenmelidir. Barlag iş yzygiderlilikleri içerki auditorlar tarapyndan ýerine ýetirilen işleriň aýry-aýry ugurlary boýunça ilkinji auditorçylyk subutnamalarynyň gaýtadan barlagyny öz içine almalydyr.

Daşarky auditor tarapyndan hem içerki auditorlar tarapyndan ýerine ýetirilen işlere ýolbaşçylyk, gözegçilik we barlag daşarky auditoryň içerki auditorlaryň şol işiň esasynda çykarylan netijeler babatynda gerekli auditorçylyk subutnamalary alandyklaryna ynamy bolmalydyr.

Içerki audit gullugynyň işleri peýdalanylan mahalynda daşarky auditor auditorçylyk resminamalara içerki auditorlaryň obýektiwligine, gullugyň hünär derejesine, içerki audit gullugynyň ulgamlaýyn we tertipleşdirilen çemeleşmäni ulanyşyna, şol sanda hile gözegçilik edilişine baha bermek boýunça maglumatlary öz içine almalydyr. Şeýle hem auditorçylyk resminamalarynda içerki audit gullugynyň peýdalanylan işiniň möçberi we ony peýdalanmak boýunça çözgüdiň kabul edilen ýagdaýlary görkezilmelidir. Mundan başga-da, ýerine ýetirilen işiň gerekli häsiýetine baha bermek üçin daşarky auditor tarapyndan ýerine ýetirilen auditorçylyk iş yzygiderlilikleriň beýany görkezilmelidir.

Içerki auditorlar audite gönüden-göni gatnaşmaga çekilende daşarky auditor auditorçylyk resminamalaryna içerki auditorlaryň obýektiwligi, olaryň hünär derejesi üçin howplaryň bardygyna we ähmiýetine baha bermegiň netijelerini

goşmalydyr. Içerki auditorlar tarapyndan ýerine ýetirilýän işiň häsiýeti we möçberi babatynda çözgüt kabul etmek üçin esaslar hökmany ýagdaýda görkezilýär. Şeýle hem Auditiň halkara 230 belgili standartyna laýyklykda, ýerine ýetirilen işleri barlaýan şahslar baradaky maglumatlar, şeýle barlagyň geçirilen senesi we möçberi, şu standartyň 33-nji bölümine laýyklykda guramanyň ygtyýarly wekilinden we içerki auditorlardan alnan ýazmaça ylalaşyk, auditorçylyk tabşyrygyna gönüden-göni gatnaşmaga çekilen içerki auditorlar tarapyndan taýýarlanan iş resminamalary auditorçylyk resminamalaryna goşulmaga degişlidir.

7.3. Auditor bilermeniniň işiniň peýdalanylmagy

Auditiň halkara 620 belgili standarty, bu işiň ýeterlik derejede gerekli auditorçylyk subutnamalary almakda auditora ýardam etmek üçin peýdalanylýan mahalynda, buhgalterçilik hasaba alnyşyndan ýa-da auditden tapawutlanýan haýsydyr bir ugurda bilimi we tejribesi bolan fiziki şahsyň ýa-da guramanyň işiniň peýdalanylmagy bilen bagly auditoryň borçlaryny tertipleşdirýär.

Auditiň halkara 620 belgili standarty auditorçylyk toparynyň düzümine laýyklykda, buhgalterçilik hasaba alnyşynyň ýa-da auditiň ýörite ugrundan bilimi we tejribesi bolan işgäriň işe girýän mahalyndaky ýagdaýa ýa-da auditorçylyk toparynyň hünär derejesi bolan fiziki şahs ýa-da gurama bilen maslahatlaşýan ýagdaýna seretmeýär. Bu ýagdaýlara Auditiň halkara 220 belgili standartynda seredilýär. Şol bir wagtda Auditiň halkara 620 belgili standarty, bu işiň maliýe hasabatlylygyny taýýarlamakda gurama ýardam etmek üçin peýdalanylýan mahalynda (ýolbaşçylygyň bilermeni), buhgalterçilik hasaba alnyşyndan ýa-da auditden tapawutlanýan haýsydyr bir ugurda bilimi we tejribesi bolan fiziki şahsyň ýa-da guramanyň işiniň peýdalanylmagy bilen bagly auditoryň borçlaryny tertipleşdirmeýär.

Auditor bilermeniniň işiniň bilermeniň biliminiň ugruna degişli jemlerini ýa-da netijelerini gerekli auditorçylyk subutnamasy hökmünde kabul edip biler, ýöne şunda pikiriň beýan edilmegi üçin jogapkärçiligi auditoryň bir özi çekýär.

Standartda auditoryň işiniň şu maksatlary kesgitlenýär: *birinjiden*, ol bilermeniň işini peýdalanmagyň zerurlygyny kesgitlemelidir, *ikinjiden*, bu işiň auditoryň maksatlaryna laýyk gelýändigine baha bermelidir.

Auditiň halkara 620 belgili standartynda şu kesgitlemeler getirilýär:

* *auditoryň bilermeni* - buhgalterçilik hasaba alnyşyndan ýa-da auditden tapawutlanýan belli bir ugurdan bilimi we tejribesi bolan fiziki şahs ýa-da gurama, onuň bu ugurdaky işi auditora ýeterlik derejede gerekli auditorçylyk subutnamalaryny almaga kömek edýär. Auditoryň bilermeni ýa içerki bilermen (hyzmatdaşlaryň ýa-da işgärleriň, şol sanda wagtlaýyn işgärleriň arasyndan, auditorçylyk guramasyndan

ýa-da ulgamyň düzümine girýän guramadan bolan bilermen) ýa-da daşarky bilermen bolup biler;

⁎ *hünär derejesi* – belli bir ugurdan endikler, bilimler we iş tejribesi;

⁎ *ýolbaşçylygyň bilermeni* - buhgalterçilik hasaba alnyşyndan ýa-da auditden tapawutlanýan belli bir ugurdan bilimi we tejribesi bolan fiziki şahs ýa-da gurama, olaryň bu ugurdaky işleriniň netijesi gurama tarapyndan maliýe hasabatlylygy taýýarlanylanda peýdalanylýar.

Eger ýeterlik derejede gerekli auditorçylyk subutnamalaryny almak üçin buhgalterçilik hasaba alnyşyndan ýa-da auditden tapawutlanýan belli bir ugurdan hünär derejesi zerur bolsa, auditor auditoryň çekilen bilermeniniň işiniň peýdalanylmalydygyny kesgitlemelidir.

Standartda auditorçylyk iş yzygiderlilikleriniň häsiýetiniň, möhletleriniň we möçberiniň ýagdaýlara baglylykda üýtgäp durýandygy kesgitlenýär: bilermeniň işi bilen baglylykda soragyň mazmuny, düýpli ýoýulma töwekgelçilikleri, işiň ähmiýetliligi. Şeýle hem auditoryň şol bilermen bilen işlemekde tejribesiniň bardygy we auditoryň guramasy tarapyndan kabul edilen hile gözegçilik etme boýunça syýasatyň we iş yzygiderlilikleriniň şol bilermene degişli bolup durýandygy möhüm ýagdaýlar bolar.

Auditor bilermeniň başarjaňlygyna, mümkinçiliklerine we obýektiwligine baha bermelidir, şeýle hem auditoryň bilermeniniň bilimleriniň we tejribesiniň ugry barada ýeterlik düşünje almalydyr. Şu talaplaryň ýerine ýetirilmegi auditora, auditoryň maksatlaryna laýyklykda, şol bilermeniň işiniň häsiýetini, möçberini we maksatlaryny kesgitlemäge, ýerine ýetirilen işiň auditoryň maksatlaryna laýyklygyna baha bermäge mümkinçilik berer.

Auditoryň bilermeni bilen ylalaşyk zerur bolan ýagdaýynda, şu soraglary, ýagny şol bilermeniň işiniň häsiýetini, möçberini we maksatlaryny, auditoryň we bilermeniň wezipelerini we borçlaryny, auditor bilen bilermeniň arasynda maglumat taýdan özara hereketiň häsiýetini, möhletlerini we möçberini, ýaşyrynlyk talaplaryny tertipleşdirmek üçin ýazmaça görnüşde baglaşylýar.

Auditoryň bilermeniniň işiniň laýyklygyna baha bermek şu ugurlar boýunça geçirilýär: netijeleriň esaslydygy we olaryň beýleki auditorçylyk subutnamalary bilen tassyklanyşy, ýol bermeleriň we usullaryň esaslydygy, bilermen tarapyndan peýdalanylýan başlangyç maglumatlaryň ulanmak mümkinçiligine, dolulygyna we takyklygyna baha bermek.

Auditoryň bilermeniniň işine auditoryň maksatlaryna laýyk gelmeýän hökmünde baha berlen halatynda, auditor bilermen bilen goşmaça işiň häsiýetini we möçberini ylalaşmaga ýa-da şu ýagdaýlarda zerur bolan goşmaça auditorçylyk iş yzygiderliliklerini ýerine ýetirmäge borçludyr.

Auditorçylyk netijenamada bilermeniň işine salgylanma bolmaly däldir, muňa şeýle salgylanmanyň kanunda ýa-da kadalaşdyryjy namada göz öňünde tutulan

15. Sargyt № 3092

ýagdaýy girmeýär. Modifisirlenen auditorçylyk netijenamada auditor auditoryň bilermeniniň işine salgylanýar, sebäbi bu auditoryň pikiriniň modifikasiýasyna düşünmek üçin möhümdir. Iki ýagdaýda hem (kanunçylygyň talaplary we bilermene salgylanma) auditor auditorçylyk netijenamada onuň auditoryň pikiri üçin jogapkärçiligi çäklendirmeýändigini görkezmelidir.

Özbaşdak taýýarlanmak üçin soraglar we ýumuşlar

1. «Toparyň auditiniň ýolbaşçysy» we «komponentiň auditory» diýen düşünjeler nämäni aňladýar?
2. Toparyň auditiniň ýolbaşçysy auditorlyk işi meýilnamalaşdyranda beýleki auditorlaryň başarjaňlygyny nazara almalymy?
3. Auditorlaryň jogapkärçiligini toparyň içinde nähili paýlamaly?
4. Içerki auditiň nähili maksatlary bolýar?
5. Içerki auditiň esasy wezipelerini aýdyp beriň.
6. Içerki we daşarky auditiň nähili meňzeşliginiň we tapawudynyň bardygyny aýdyp beriň.
7. Audit barlagynda «bilermen» düşünjesi nämäni aňladýar?
8. Haýsy ýagdaýlarda bilermen auditiň işine çekilýär?
9. Auditor bilermeniň netijenemasyna düşündiriş berip bilýärmi?

VIII BAP

AUDITIŇ JEMLERI BOÝUNÇA PIKIRLERI EMELE GETIRMEK WE NETIJENAMANY DÜZMEK

8.1. Maliýe hasabatlylygy barada pikiri emele getirmek we netijenama düzmek

Auditorçylyk barlagynyň jemleýji tapgyryndan soň maliýe hasabatlylygy barada pikiri emele getirmegiň we netijenama düzmegiň tertibi Auditiň halkara «Maliýe hasabatlylygy hakynda pikirleri emele getirmek we netijenamany düzmek» atly 700 belgili, «Auditorçylyk netijenamasyna degişli auditiň esasy meseleleri hakynda habar bermek» atly 701 belgili, «Auditorçylyk netijenamasyndaky modifisirlenen pikir» atly 705 belgili, «Auditorçylyk netijenamasyndaky «Möhüm ýagdaýlar» we «Gaýry maglumatlar» bölümleri» atly 706 belgili, «Deňeşdirilýän maglumatlar – deňeşdirip bolýan görkezijiler we deňeşdirilýän maliýe hasabatlylygy» atly 710 belgili we «Gaýry maglumatlara degişlilikde auditoryň borçnamalary» atly 720 belgili standartlarynda tertipleşdirilýär.

Subýektiň maliýe hasabatlylygyna garaşsyz auditor tarapyndan geçirilen auditorçylyk barlagynyň netijesinde berilýän auditorçylyk netijenamasynyň görnüşi we mazmuny babatynda maslahatlar Auditiň halkara «Maliýe hasabatlylygy hakynda pikirleri emele getirmek we netijenamany düzmek» atly 700 belgili standartynda getirilýär. Şu standart umumy maksatly maliýe hasabatlylygynyň doly toplumynyň auditine degişlilikde ulanylýar we 2016-njy ýylyň 15-nji dekabrynda tamamlanýan döwürleriň maliýe hasabatlylygynyň auditi babatynda güýje girýär. Auditiň halkara «Maliýe hasabatlylygy hakynda pikirleri emele getirmek we netijenamany düzmek» atly 700 belgili standartyna girizilen esasy täzelikler we olaryň auditiň beýleki halkara standartlary bilen baglanyşygy 7-nji tablisada getirilýär.

Auditiň halkara «Maliýe hasabatlylygy hakynda pikirleri emele getirmek we netijenamany düzmek» atly 700 belgili standartynda auditoryň maliýe hasabatlylygy baradaky pikiriniň auditoryň alnan auditorçylyk subutnamalarynyň mazmunyndan ugur alyp, netijelere baha bermegiň esasynda emele getirmelidigi we öz pikirini ýazmaça görnüşde takyk beýan etmelidigi bellenýär. Auditor maliýe hasabatlylygynyň ähli jähetlerde maliýe hasabatlylygyny taýýarlamagyň ulanylýan konsepsiýasyna laýyklykda taýýarlanandygy barada pikiri emele getirmelidir. Munuň üçin auditiň barşynda auditor maliýe hasabatlylygynda ynsapsyz hereketleriň ýa-da goýberilen säwlikleriň netijesinde düýpli ýoýulmalaryň ýokdugy barada göwnejaý ynamlylygy almalydyr.

7-nji tablisa

Auditorçylyk pikirini emele getirmek boýunça girizilen täzelikler

Auditiň halkara «Maliýe hasabatlylygy barada pikiri emele getirmek we netijenamany düzmek» atly 700 belgili standarty			
Auditiň möhüm meseleleri barada täze bölüm Auditiň halkara «Auditorçylyk netijenamasyna degişli auditiň esasy meseleleri hakynda habar bermek» atly 701 belgili standarty	**Auditorçylyk netijenamada modifisirlenen pikir** Auditiň halkara «Auditorçylyk netijenamasyndaky modifisirlenen pikir» atly 705 belgili standarty	**Auditoryň işiň üznüksizligi boýunça kämilleşdirilen netijenamasy** Auditiň halkara «Işiň üznüksizligi» atly 570 belgili standarty (gaýtadan seredilen)	**«Gaýry maglumatlar» atly täze bölüm** Auditiň halkara «Gaýry maglumatlara degişlilikde auditoryň borçnamalary» atly 720 belgili standarty

Auditiň barşynda maliýe hasabatlylygynda ynsapsyz hereketleriň ýa-da ýalňyşlyklaryň netijesinde düýpli ýoýulmalaryň ýokdugy barada göwnejaý ynamlylygyň bolmagy üçin auditor şu ýagdaýlary, ýagny:

* Auditiň halkara «Baha berlen töwekgelçiliklere jogap hökmünde auditorçylyk iş yzygiderlikleri» atly 330 belgili standartyna laýyklykda, alnan auditorçylyk subutnamalarynyň ýeterlik we gerekli bolup durýandygyny;
* Auditiň halkara «Auditiň dowamynda ýüze çykarylan ýoýulmalara baha bermek» atly 450 belgili standartyna laýyklykda, düzedilen ýoýulmalar baradaky netijeleriň aýratynlykda, bilelikde hem düýpli bolup durýandygyny;
* ýolbaşçylygyň garaýyşlarynyň esassyz bolup biljekdiginiň alamatlaryny goşmak bilen, hasaba alyş syýasatynyň hil jähetlerine we bu jähetleriň maliýe hasabatlylygyny taýýarlamagyň konsepsiýasyna edýän täsirini;
* hasaba alyş syýasatynyň esasy düzgünlerine baha berlendigini;
* hasaba alyş syýasatynyň düzgünleriniň ygtybarly bolup durýandygyny we maliýe hasabatlylygyny taýýarlamagyň ulanylýan konsepsiýasyna laýyk gelýändigini;
* bahalandyryş ululyklarynyň esaslydygyny;
* maliýe hasabatlylygynda berlen maglumatyň ýerlikli, ygtybarly, deňeşdirip bolýanlygy we düşnükli bolup durýandygy;
* maliýe hasabatlylygynda ýygnalan maglumatlaryň bolmalysy ýaly toparlanandygy, toparlara jemlenendigini (topardan çykarylandygyny) we häsiýetlendirilendigini;

⁎ maliýe hasabatlylygyndaky maglumatlary açmagyň üpjün edilendigine degişli adalgalary peýdalanmak bilen berlen bahany;

⁎ maliýe hasabatlylygynyň umumy görnüşde hem aýry-aýry amallar we maliýe hasabatlylygyny taýýarlamagyň esasynda wakalar boýunça hem dogry berilmeginiň üpjün edilendigini göz öňünde tutýar.

Auditiň halkara «Maliýe hasabatlylygy hakynda pikirleri emele getirmek we netijenamany düzmek» atly 700 belgili (gaýtadan seredilen) standartynyň talaplaryna laýyklykda, maliýe hasabatlylygy baradaky pikiri emele getirmek üçin auditor tutuşlygyna alnanda maliýe hasabatlylygynda düýpli ýoýulmalaryň ýokdugy barada göwnejaý ynamlylygyň alnandygy barada netije çykarmalydyr. Şeýle netije, auditiň halkara «Auditiň dowamynda ýüze çykarylan ýoýulmalara baha bermek» atly 450 belgili standartyna laýyklykda, auditoryň maliýe hasabatlylygyndaky düýpli ýoýulmalar (eger olar bar bolsa) baradaky bahasyny göz öňünde tutýar. Auditiň halkara «Auditiň dowamynda ýüze çykarylan ýoýulmalara baha bermek» atly 450 belgili standarty ýoýulmany hasabat görkezijisi, onuň toparlanmasy, maliýe hasabatlylygynda maddalaryň görkezilişi ýa-da açylyşy bilen maliýe hasabatlylygyny taýýarlamagyň ulanylýan konsepsiýasyna laýyklykda talap edilýän, deňeşdirip bolýan görkezijiniň, toparlamagyň, maddalary görkezmegiň ýa-da açmagyň arasyndaky tapawut hökmünde kesgitleýär.

Diýmek, maliýe hasabatlylygyndaky düýpli ýoýulmalar:

► saýlanyp alnan hasaba alyş syýasatynyň gerekli häsiýeti;

► saýlanyp alnan hasaba alyş syýasatynyň ulanylyşy;

► maliýe hasabatlylygynda açylan maglumatyň gerekli häsiýeti ýa-da laýyklygy babatynda ýüze çykyp biler.

8.2. Saýlanyp alnan hasaba alyş syýasatynyň gerekli häsiýeti

Eger auditor maliýe hasabatlylygynyň ähli jähetlerde maliýe hasabatlylygyny taýýarlamagyň ulanylýan konsepsiýasyna laýyklykda taýýarlanandygy barada pikire gelýän bolsa, onda auditor tarapyndan modifisirlenen pikir emele getirilýär.

Auditor auditiň halkara «Auditorçylyk netijenamasyndaky modifisirlenen pikir» atly 705 belgili standartynyň düzgünlerine laýyklykda, auditorçylyk netijenamasynda pikiri modifisirleýär, ýagny:

1) eger alnan auditorçylyk subutnamalarynyň esasynda tutuşlygyna seredilýän maliýe hasabatlylygynda düýpli ýoýulmalar bar diýip netije çykarýan bolsa;

2) eger tutuşlygyna seredilýän maliýe hasabatlylygynda düýpli ýoýulmalaryň ýokdugy barada netije çykarmak üçin ýeterlik derejede gerekli auditorçylyk subutnamalary alyp bilmeýän bolsa.

Auditiň halkara standartlaryna laýyklykda geçirilen auditiň netijeleri boýunça auditorçylyk netijenamasy şulary öz içine alýar:

170.0 x 240.0 mm

⁎ *adyny* – bu netijenamanyň garaşsyz auditoryň netijenamasy bolup durýandygyny görkezýän ady bolmalydyr;

⁎ *salgysyny* – auditorçylyk netijenamasynyň salgysy auditorçylyk tabşyrygynyň şertlerine laýyklykda, gerekli görnüşde görkezilmelidir;

⁎ *auditoryň pikirini* – auditorçylyk netijenamasynyň birinji bölümi auditoryň pikirini öz içine almalydyr we onuň «Pikir» diýen ady bolmalydyr. Şeýle hem auditorçylyk netijenamanyň «Pikir» bölüminde:

- onuň maliýe hasabatlylygynda audit geçirilen guramany görkezmeli;
- şol maliýe hasabatlylygynda audit geçirilendigini görkezmeli;
- maliýe hasabatlylygynyň düzümine girýän her bir hasabatyň adyny görkezmeli;
- hasaba alyş syýasatynyň esasy düzgünlerine gysgaça syny goşmak bilen, belliklere salgylanma bermeli;
- maliýe hasabatlylygynyň düzümine girýän her bir hasabatyň gurşap alýan döwrüni görkezmeli.

Hakyky (dogry) baha bermek kopsepsiýasyna laýyklykda taýýarlanan maliýe hasabatylylygy barada modifisirlenmedik pikir beýan edilen mahalynda, auditoryň pikiri, eger kanunda ýa-da kadalaşdyryjy namada başgaça göz öňünde tutulmadyk bolsa, deň ähmiýeti bolan şu kesgitlemeleriň birini öz içine almalydyr: biziň pikirimize görä, goşulýan maliýe hasabatlylygy ähli möhüm jähetlerde (....) (maliýe hasabatlylygyny taýýarlamagyň ulanylýan konsepsiýasyna laýyklykda, hakyky ýagdaýy görkezýär ýa-da ...

Pikiri beýan etmek üçin esas. Auditorçylyk netijenama «Pikiri beýan etmek üçin esas» atly bölümi öz içine almalydyr, şeýle hem onda:

⁎ Auditiň halkara standartlaryna laýyklykda auditiň geçirilendigi baradaky arza bolmalydyr;

⁎ Auditiň halkara standartlaryna laýyklykda, auditorçylyk netijenamasynyň auditoryň borçlary beýan edilýän bölümine salgylanma bolmalydyr;

⁎ ol audit babatynda ulanylýan degişli edep talaplaryna laýyklykda auditoryň garaşsyz bolup durýandygy we şol talaplara laýyklykda auditoryň beýleki edep borçlaryny ýerine ýetirendigi barada arzany özi almalydyr. Bu arza degişli edep talaplaryny kabul eden ýurisdiksiýany görkezmelidir ýa-da onda Buhgalterleriň edebiniň halkara standartlary boýunça geňeşiniň «Buhgalterleriň hünärmençilik edebiniň kodeksine» salgylanma bolmalydyr;

⁎ auditoryň alnan auditorçylyk subutnamalaryny auditoryň pikirini beýan etmek üçin esas bolup hyzmat etmegi üçin ýeterlik derejede we gerekli bolup durýar diýip hasap edýändigi barada arza bolmalydyr.

Işiň üznüksizligi. Ähli ulanarlykly ýagdaýlarda auditor Auditiň halkara «Işiň üznüksizligi» atly 570 belgili standartyna laýyklykda netijenama bermelidir.

Guramanyň işiniň üznüksizligi barada maglumat auditorçylyk netijenamanyň hilini ýokarlandyrmak maksady bilen açylýar, şol sanda onda:

* ýolbaşçylygyň we auditoryň işiň üznüksizligi babatynda degişli borçlary ýazylyp beýan edilýär;

* düýpli näbellilik bar bolan ýagdaýlarda oňa aýratyn bölüm goşulýar, bu näbellilik «Işiň üznüksizligi babatynda düýpli näbellilik» bölüminde gerekli görnüşde ýazylyp beýan edilýär.

Auditiň halkara «Işiň üznüksizligi» atly 570 belgili standartynyň rejelenen görnüşi dünýädäki maliýe çökgünligi bilen bagly aýratyn gyzyklanma döredýän işiň üznüksizligi meselesine auditoryň ýokary üns bermegini talap edýär. Maýa goýumçylar we beýleki gyzyklanýan taraplar guramanyň işini üznüksiz dowam etmäge ukyplylygyna degişli bolup biläýjek töwekgelçilikleriň bardygy barada özlerine has ir duýdurylmagyny isleýärler.

Auditor diňe bir gyzyklanýan peýdalanyjylara belli bir maglumatlary bermän, eýsem, audit barlagy geçirilýän şahsyň işiniň üznüksizligine degişli töwekgelçiliklere baş çykaryjylyk bilen baha bermäge hem borçludyr. Şonuň üçin hem Auditiň halkara «Işiň üznüksizligi» atly 570 belgili standartynda standartyň 2013-nji ýylyň iýul aýynda hödürlenen deslapky görnüşinde teklip edilişi bilen deňeşdirilende, auditorçylyk netijenamada işiň üznüksizligi barada soragy görkezmegiň tertibine düzediş girizildi. Bu aýratyn hem diňe bir guramanyň öz işini üznüksiz dowam etmäge ukyplylygyna degerli şübhä sebäp bolup biljek wakalaryň ýa-da şertleriň ýüze çykarylan ýagdaýlaryna degişli bolman, eýsem, şu wakalar ýa-da şertler bilen bagly meseleleri çözmek babatynda ýolbaşçylygyň meýilnamalaryna seredilenden soňky ýagdaýlara degişlidir. Şeýle ýagdaýlarda ýolbaşçylyk we auditor düýpli näbelliligiň (başga sözler bilen aýdylanda, bolup biläýjek howply ýagdaýlaryň) ýokdugy barada netijä gelýärler. Maliýe hasabatlylygyny taýýarlamagyň ulanylýan konsepsiýasyna laýyklykda, işiň üznüksizlik meseleleri barada habarly etmek ýolbaşçylygyň we korporatiw dolandyryşa jogapkär şahslaryň borçlaryna girýär. Ýöne auditiň halkara standartlary hem auditorlary degişli maglumata bolmalysy ýaly we dykgatly seretmäge we açmaga mejbur edýär. Auditiň halkara standartynyň maliýe hasabatlylygyny taýýarlamagyň ulanylýan konsepsiýasyny hasaba almak bilen, «bolup biläýjek howp» baradaky maglumatlaryň bolmalysy ýaly açylyşyna tankydy baha bermek babatynda täze talaplary guramanyň öz işini üznüksiz dowam etmäge ukyplylygyna degerli şübhä sebäp bolup biljek wakalary ýa-da şertleri ýüze çykarmaga mümkinçilik berýär.

Auditiň möhüm soraglary (meseleleri). Auditor auditorçylyk netijenamada auditiň halkara «Auditorçylyk netijenamasyna degişli auditiň esasy meseleleri hakynda habar bermek» atly 701 belgili standartyna laýyklykda, auditiň möhüm soraglary barada maglumatlary habar bermelidir.

170.0 x 240.0 mm

Häzirki döwrüň maliýe hasabatlylygyna audit geçirilýän mahalynda, auditoryň garaýşyna laýyklykda, has möhüm bolan soraglar auditiň möhüm soraglary bolup durýar. Auditiň möhüm soraglary barada habarly etmek geçirilen audite degişli meselelerde aýdyňlygyň has ýokary derejesini üpjün etmegiň hasabyna auditorçylyk netijenamasynyň kommunikatiw gymmatlygyny ýokarlandyrmak maksady bilen amala aşyrylýar. Auditiň möhüm soraglary barada habarly etmegiň netijesinde maliýe hasabatlylygynda göz öňünde tutulýan peýdalanyjylar, auditoryň hünärmençilik garaýşyna laýyklykda, häzirki döwrüň maliýe hasabatlylygyna audit geçirilende has möhüm bolup duran soraglar barada goşmaça maglumat alýarlar. Mundan başga-da auditiň möhüm soraglary barada habarly etmeklik göz öňünde tutulýan peýdalanyjylara bu soraglary ýolbaşçylyk we korporatiw dolandyryşa jogapkär şahslar bilen mundan beýläk hem ara alyp maslahatlaşmak üçin esas berýär.

Auditiň möhüm soraglarynyň ýazmaça beýany takyk bolmalydyr, gysgaça we düşnükli görnüşde berilmelidir, şu gurama üçin häsiýetli anyk soraglary görkezmelidir we maliýe hasabatlylygynda göz öňünde tutulýan peýdalanyjylara ýerlikli maglumatlary bermelidir.

Auditiň halkara «Auditorçylyk netijenamasyna degişli auditiň esasy meseleleri hakynda habar bermek» atly 701 belgili standarty auditiň möhüm soraglaryna degişli meselede auditora çeýelik berýär we auditoryň ýüze çykan meselä, iş yzygiderliliklerini ýerine ýetirmegiň barşynda onuň özi tarapyndan ýüze çykarylan ýagdaýlara jogap hereketlerini ýazmaça beýan etmek babatynda anyk talaplary bildirmän, eýsem, «auditiň barşynda soragyň nähili çözülendigini» umumy sözlerde beýan etmekligi talap edýär. Ýazmaça beýanyň näderejede jikme-jik bolmalydygy auditoryň hünärmençilik garaýyşlarynyň obýekti bolup durýar.

Auditiň möhüm soraglarynyň ýazmaça beýanyna şulary goşmak talap edilýär:

* soraga näme sebäbe görä audit üçin has ähmiýetli sorag hökmünde seredilendigi we diýmek, auditiň möhüm soragy hökmünde kesgitlenendigi barada maglumat;
* soragyň auditiň çäklerinde nähili çözülendigi barada maglumat;
* açylýan degişli maglumata salgylanma.

Auditoryň auditiň möhüm soraglarynyň ýazmaça beýanyna şulary goşmaga hukugy bardyr:

* auditor tarapyndan geçirilen sorag-jogap iş yzygiderlilikleriniň ýa-da ulanylan çemeleşmäniň şu sorag üçin has ähmiýetli, ýa-da baha berlen düýpli ýoýulma töwekgelçiligini häsiýetlendirýän jähetleri;
* ýerine ýetirilen iş yzygiderliliklerine gysgaça syny;
* auditor tarapyndan geçirilen sorag-jogap iş yzygiderlilikleriniň netijeliligini görkezýän ýagdaýlary;
* şu sorag boýunça esasy synlamalary;

* ol ýa-da beýleki utgaşmada aýry-aýry elementleri.

Auditiň möhüm soraglary kesgitlenýän mahalynda auditora olaryň ýazmaça beýanynyň kesgitlemelerini dykgatly saýlap almak gerek bolar, şunda:

* soragy gönüden-göni guramanyň anyk ýagdaýlary bilen baglanyşdyrmalydyr, şeýlelikde, umumy ýa-da standart kesgitlemlerden gaça durulmalydyr;
* auditoryň pikiri emele getirilýän mahalynda sorag auditor tarapyndan gerekli görnüşde çözülmändir diýip hasap etmek üçin esas bermeli däldir;
* maliýe hasabatlylygynda açylýan degişli maglumatyň (eger ol bar bolsa) düzüminde soragyň nähili beýan edilendigini nazara almalydyr;
* olarda maliýe hasabatlylygynyň aýry-aýry elementleri boýunça ayratyn pikiriň beýany bolmaly däldir we şeýle pikiri göz öňünde tutmaly däldir («aýratyn sorag boýunça pikir»).

Auditiň auditorçylyk netijenamasynda açylmaga degişli möhüm soraglary, mysal üçin, *şular ýaly temalary gozgap biler:*

* salgyt salmak meselesinde anyk bolmadyk soraglar, şol sanda düýpli ýeňillikleriň, tölegi gaýra goýmaklygyň ulanylmagy ýaly meseleler;
* soralmaýan borçnamalar ýa-da hasaplanyp ýazylan tölenmedik serişdeler;
* şertnama boýunça ýeňillikleriň we arzanlatmalaryň kanunalaýyklyklygy dogrusynda şübheler;
* uzak möhletli şertnamalar boýunça borçnamalara degişli çylşyrymly soraglar;
* korporatiw dolandyryşyň ýa-da kontragentleriň kezzapçylykly hereketleri babatynda şübheler, şol sanda girdejileriň we çykdajylaryň ykrar edilmegine degişli şübheler;
* auditoryň kezzapçylyga şübhelenme bilen baglanyşykly düşewündiň, girdejileriň we çykdajylaryň ykrar edilen pursatlary we olaryň dolulygy babatynda şübhelenmeleri;
* aktiwlere gaýtadan baha bermegiň dogrulygy babatynda şübhelenmeler;
* gudwilliň gymmatynyň gaçmagy;
* maliýe gurallarynyň netijeliligine baha bermek;
* alnan maýa goýumlaryň netijeliligine baha bermek;
* ätiýaçlyklara satyn alnyşynyň amatlylygy we olaryň önümçilik maksatnamalaryny ýerine ýerirmek üçin ýeterlikliligi babatynda baha bermek;
* emläkleri we borçnamalary hasapdan öçürmekligiň kanunylygyna baha bermek;
* maliýe hasabatlylygynda maglumatlaryň açylyşyna we berlişine baha bermek;

170.0 x 240.0 mm

* buhgalterçilik hasaba alnyşynyň maglumat ulgamlaryna telekeçilik töwekgelçiliklerini peseltmek boýunça gözegçilik wezipeleriniň ýerine ýetirilişi babatynda baha bermek;
* korporatiw dolandyryşyň gözegçilik iş ygyziderliliklerinden gitmegi (çekilmegi);
* kazyýetde işe garamak meseleleri we bildirilen talap arzalary, nägilelikleri;
* meýletin ätiýaçlandyryşa, şol sanda pensiýa ätiýaçlandyrmasyna baha bermek;
* aktual ýol bermelere baha bermek;
* hasabatlylygyň möhletlere bölünişine ýa-da özgerdilişine seljerme geçirmek.

8.3. Auditiň halkara standartlaryna laýyklykda auditorçylyk netijenamasy

Ýerlikli bolan ähli ýagdaýlarda auditor Auditiň halkara «Gaýry maglumatlara degişlilikde auditoryň borçnamalary» atly 720 belgili standartyna laýyklykda netijenama bermelidir.

Maliýe hasabatlylygy üçin jogapkärçilik. Auditorçylyk netijenamasy «Ýolbaşçylygyň maliýe hasabatlylygy üçin jogapkärçiligi» diýlip atlandyrylan bölümi öz içine almalydyr. Auditorçylyk netijenamasynda anyk ýurisdiksiýanyň kadalaşdyryjy-hukuk binýady bilen baglylykda ýerlikli adalga peýdalanylmalydyr, «ýolbaşçylyk» adalgasyny peýdalanmak hökmany bolup durmaýar. Käbir ýurisdiksiýalarda korporatiw dolandyryşa jogapkär şahslar görkezilip bilner.

Auditorçylyk netijenamasynyň şu bölüminde ýolbaşçylygyň:

* şu maliýe hasabatlylygynyň maliýe hasabatlylygyny taýýarlamagyň ulanylýan konsepsiýasyna laýyklykda taýýarlanandygy we ýolbaşçylygyň pikirine görä, ynsapsyz hereketleriň ýa-da ýalňyşlaryň netijesinde onda düýpli ýoýulmalar bolmadyk maliýe hasabatlylygyny taýýarlamak üçin zerur bolan içerki gözegçilik gullugy üçin;
* guramanyň öz işini üznüksiz dowam etmäge ukyplylygyna we işiň üznüksizligi barada ýol bermeler ulanmagyň ýerliklidigine berilýän baha üçin jogapkärçiligi ýazylyp beýan edilmeli.

Auditiň halkara «Gaýry maglumatlara degişlilikde auditoryň borçnamalary» atly 720 belgili standartyna laýyklykda auditorçylyk netijenamasynyň gurluş düzümi umumy görnüşde 8-nji tablisada getirilýär:

8-nji tablisa

Auditiň halkara standartyna laýyklykda auditorçylyk netijenamasynyň gurluş düzümi

Bölümiň ady	Hökmanylygy	Auditiň halkara standartlary
Pikir	Hawa	700, 705
Pikiri beýan etmek üçin esas	Hawa	700, 705
Gaýry maglumatlar (ýa-da başga at zerur bolanda «Maliýe hasabatlylygynda we auditorçylyk netijenamasynda bar bolanlardan başga gaýry maglumatlar» ýaly at goýlup bilner)	Hawa	720
Ünsi çekýän paragraf	Zerur bolsa	706
Işiň üznüksizligi babatynda düýpli näbellilik	Zerur bolsa	570
Auditiň möhüm soraglary	Hawa, paýnamalary biržada hereket edýän kompaniýalar üçin	701
Gaýry soraglar	Zerur bolsa	706
Ýolbaşçylygyň we korporatiw dolandyryşa jogapkär şahslaryň maliýe hasabatlylygy üçin (işiň üznüksizligini goşmak bilen) jogapkärçiligi	Hawa	700
Auditoryň maliýe hasabatlylygy üçin (işiň üznüksizligini goşmak bilen) jogapkärçiligi	Hawa	700
Gaýry hukuk ýa-da kanunçylyk talaplary babatynda hasabat	Ýerli kanunçylyga ýa-da auditiň milli standartlaryna laýyklykda ýerlikli bolsa	700

Auditiň halkara 705 belgili standarty auditoryň modifisirlenen pikiriniň üç görnüşini kesgitleýär.

Bellikler bilen pikir. Auditor pikirini şu aşakdaky ýagdaýlarda bellikler bilen beýan edýär:

170.0 x 240.0 mm

* ýeterlik derejede gerekli auditorçylyk subutnamalary almak bilen, ýoýulmalaryň aýry-aýrylykda ýa-da bilelikde maliýe hasabatlylygy üçin düýpli bolup durýandygy, ýöne ähli zady öz içine almaýandygy barada netijä gelýän ýagdaýynda;

* öz pikirini esaslandyrmak üçin ýeterlik derejede gerekli auditorçylyk subutnamalary alyp bilmeýän, ýöne ýüze çykarylmadyk ýoýulmalaryň (eger olar bar bolsa) maliýe ýagdaýyna mümkin bolan täsiriniň düýpli bolup durýandygy, ýöne ähli zady öz içine almaýandygy barada netijä gelýän ýagdaýynda.

Oňyn däl pikir. Auditoryň ýeterlik derejede gerekli auditorçylyk subutnamalary almak bilen ýoýulmalaryň aýry-aýrylykda ýa-da bilelikde maliýe hasabatlylygy üçin düýpli we ähli zady öz içine alýan bolup durýandygy barada netijä gelýän ýagdaýlarynda ol oňyn däl pikiri beýan etmelidir.

Pikiri beýan etmekden boýun gaçyrmak. Auditoryň öz pikirini beýan etmek üçin ýeterlik derejede gerekli auditorçylyk subutnamalary alyp bilmeýän we ýüze çykarylmadyk ýoýulmalaryň (eger olar bar bolsa) maliýe ýagdaýyna mümkin bolan täsiriniň şol bir wagtda düýpli we ähli zady öz içine alýandygy barada netijä gelýän ýagdaýynda ol pikiri beýan etmekden boýun gaçyrmalydyr.

Auditoryň modifisirlenen pikiri beýan etmek üçin esas bolup hyzmat eden ýagdaýlaryň häsiýeti baradaky we şunuň ýaly ýagdaýyň maliýe hasabatlylygyna täsiriniň, şol sanda mümkin bolan täsiriniň ähli zady öz içine alýandygy baradaky garaýşynyň pikiri beýan etmegiň görnüşini nähili kesgitleýändiginiň mysallary 9-njy tablisada getirilýär.

9-njy tablisa

Auditoryň garaýyşlary bilen modifisirlenen pikiri beýan etmek üçin esas bolup hyzmat edýän ýagdaýlar

Modifisirlenen pikiri beýan etmek üçin esas bolup hyzmat edýän ýagdaýlaryň häsiýeti	Auditoryň maliýe hasabatlylygyna täsiriň, şol sanda mümkin bolan täsiriň ähli zady öz içine alýan häsiýeti babatda garaýşy	
	Düýpli, ýöne ähli zady öz içine almaýar	Düýpli we ähli zady öz içine alýar
Maliýe hasabatlylygynda düýpli ýoýulmalar bar	Bellikler bilen pikir	Oňyn däl pikir
Ýeterlik derejede gerekli auditorçylyk subutnamalary almagyň mümkin bolmazlygy	Bellikler bilen pikir	Pikiri beýan etmekden boýun gaçyrmak

Maliýe hasabatlylygynda maliýe hasabatlylygynyň aýry-aýry görkezijileri, şol sanda maliýe hasabatlylygyna degişli belliklerde mukdar maglumatlarynyň açylyşy bilen bagly düýpli ýoýulmalar bar bolanda, auditor «Pikiri beýan etmek üçin esas» bölümine eger bu mümkin bolsa, ýoýulmanyň maliýe täsiriniň ýazmaça beýanyny we oňa mukdar taýdan berilýän bahany goşýar. Eger maliýe täsirine mukdar taýdan baha bermek mümkin bolmasa, auditor bu ýagdaýy şol bölümde görkezmeli bolýar.

Maliýe hasabatlylygynda tekst maglumatlarynyň açylyşy bilen bagly düýpli ýoýulmalar bar bolanda, auditor «Pikiri beýan etmek üçin esas» bölüminde açylan maglumatyň nähili ýoýulandygynyň düşündirilişini goşmalydyr.

Eger maliýe maglumatynyň zerur bolan maglumatyň açylmandygy bilen bagly düýpli ýoýulma bar bolsa, onda auditor:

* maglumatyň näme üçin açylmandygyny korporatiw dolandyryşa jogapkär şahslar bilen ara alyp maslahatlaşmalydyr;

* «Pikiri beýan etmek üçin esas» bölüminde açylmadyk maglumatyň häsiýetini görkezmelidir;

* eger bu kanunlarda ýa-da kadalaşdyryjy hukuk namalarda gadagan edilmedik bolsa, munuň mümkin bolan we auditoryň açylmadyk maglumat babatynda ýeterlik derejede gerekli auditorçylyk subutnamalaryny alan şertinde, açylmadyk maglumaty goşmalydyr.

Eger modifisirlenen pikir ýeterlik derejede gerekli auditorçylyk subutnamalaryny almak mümkinçiliginiň bolmandygynyň netijesi bolup durýan bolsa, auditor «Pikiri beýan etmek üçin esas» bölüminde onuň näme üçin mümkin bolmandygynyň sebäplerini görkezmelidir.

Eger auditor pikirini bellikler bilen beýan ediji ýa-da oňyn däl pikiri beýan edýän bolsa, ol alnan auditorçylyk subutnamalarynyň auditoryň Auditiň halkara 700 belgili standartynyň 28(d) bölümine laýyklykda talap edilýän pikirini esaslandyrmak üçin ýeterlik we gerekli bolup durýandygy barada, ýagdaýlara baglylykda arza, «bellikler bilen» ýa-da «ters pikir» sözlerini goşmak bilen oňa düzediş girizmelidir.

Eger auditor maliýe hasabatlylygy barada pikirini beýan etmekden boýun gaçyrýan bolsa, auditorçylyk netijenamada Auditiň halkara 700 belgili standartynyň (gaýtadan seredilen) 28(b) we 28(d) bölümlerine laýyklykda talap edilýän elementler bolmaly däldir. Bu elementler:

* auditorçylyk netijenamasynyň auditoryň jogapkärçiligini açyp görkezýän bölümine salgylanmany;

* alnan auditorçylyk subutnamalarynyň auditoryň pikirini esaslandyrmak üçin ýeterlik we gerekli bolup durýandygy baradaky arzany öz içine almalydyr.

Auditoryň maliýe hasabatlylygy barada ters pikiri beýan eden ýa-da pikirini beýan etmekden boýun gaçyran halatynda hem ol «Pikiri beýan etmek üçin esas» bölüminde özüne mälim bolan, modifisirlenen pikiri beýan etmegi talap edip biljek beýleki soraglary şeýle hem degişli netijeleri açyp görkezmelidir.

Auditoryň pikirini beýan etmekden boýun gaçyran halatynda auditorçylyk netijenamasynda Auditiň halkara 701 belgili standartyna laýyklykda, «Auditiň möhüm soraglary» bölümi ýa-da Auditiň halkara 720 belgili standartyna laýyklykda «Gaýry maglumatlar» bölümi bolmaly däldir. Muňa onuň kanuna ýa-da kadalaşdyryjy nama laýyklykda talap edilýän halatlary girmeýär.

Auditoryň auditorçylyk netijenamada modifisirlenen pikiri beýan etmegi göz öňünde tutýan mahalynda ol çaklanylýan modifikasiýanyň geçirilmegine getirilen ýagdaýlary baradaky maglumaty we modifikasiýanyň kesgitlemesini korporatiw dolandyryşa jogapkär şahslaryň dykgatyna ýetirmelidir.

Auditorçylyk netijenamasyndaky «Möhüm ýagdaýlar» we «Gaýry maglumatlar» bölümleriniň mazmunyna bildirilýän talaplary açyp görkezýän Auditiň halkara 706 belgili standarty maliýe hasabatlylygynda berilmeli ýa-da açylmaly soraglaryň auditorçylyk netijenamada hem açylmagyny talap edýär. Eger açylýan maglumatyň maliýe hasabatlylygyndan peýdalanyjylaryň oňa düşünmekleri üçin birinji derejeli ähmiýeti bar bolsa ýa-da bu maliýe hasabatlylygynda açylmadyk bolsa, ýöne peýdalanyjylaryň auditiň barşyna we netijelerine düşünmekleri üçin ähmiýetli bolsa, onda olar hem auditorçylyk netijenamada açylmalydyr:

* *«Möhüm ýagdaýlar» bölümi* – bu auditorçylyk netijenamasynyň maliýe hasabatlylygynda gerekli görnüşde berilmedik ýa-da açylmadyk we auditoryň garaýşyna laýyklykda, maliýe hasabatlylygyndan peýdalanyjylaryň oňa düşünmekleri üçin birinji derejeli ähmiýeti bar bolan ýagdaýda möhüm soraga degişli bolan bölümidir;
* *«Gaýry maglumatlar» bölümi* – bu auditorçylyk netijenamasynyň maliýe hasabatlylygynda gerekli görnüşde berilmedik ýa-da açylmadyk, ýöne auditoryň garaýşyna laýyklykda, maliýe hasabatlylygyndan peýdalanyjylaryň auditiň barşyna we netijelerine, auditoryň borçlaryna ýa-da audiitorçylyk netijenamasynyň mazmunyna düşünmekleri üçin ähmiýeti bar bolan soraga degişli bolan bölümidir. «Gaýry maglumatlar» bölümi auditorçylyk netijenamasyna auditoryň maliýe hasabatlylygynda gerekli görnüşde berilmedik ýa-da açylmadyk, ýöne auditoryň garaýşyna laýyklykda, maliýe hasabatlylygyndan peýdalanyjylaryň auditiň barşyna we netijeleriň, auditoryň borçlaryna ýa-da auditorçylyk netijenamasynyň mazmunyna düşünmekleri üçin ähmiýeti bar diýip hasap edýän ýagdaýynda, aşakdaky şertler bolanda goşulýar:

170.0 x 240.0 mm

* bu kanunda ýa-da kadalaşdyryjy namada gadagan edilmedik bolsa;
* açylýan sorag ol barada auditiň auditorçylyk netijenamada habar berilmeli möhüm soragy hökmünde kesgitlenmedik bolsa.

Şular ýaly ýagdaýlarda Auditiň halkara 701 belgili standarty ýerliklidir. Eger auditor auditorçylyk netijenamasyna «Gaýry maglumatlar» bölümini goşýan bolsa, ol ony netijenamanyň aýratyn böleginde «Gaýry maglumatlar» ady bilen ýa-da «Korporatiw dolandyryşa jogapkär şahslar bilen maglumat taýdan özara hereket» ýaly başga bir laýyk at bilen bermäge borçludyr.

Eger auditor auditorçylyk netijenamasyna «Möhüm ýagdaýlar» bölümini ýa-da «Gaýry maglumatlar» bölümini goşmagy göz öňünde tutýan bolsa, ol bu maksady barada korporatiw dolandyryşa jogapkär şahslary habarly etmelidir, şeýle hem bu bölümde getiriljek kesgitlemeleri olaryň dykgatyna ýetirmelidir.

Özbaşdak taýýarlanmak üçin soraglar we ýumuşlar

1. Auditiň halkara standartlaryna laýyklykda auditorçylyk netijenamalarynyň nähili görnüşleri bar?
2. Auditiň halkara standartlaryna laýyklykda auditorçylyk netijenamalarynyň elementlerini aýdyp beriň.
3. Auditorçylyk netijenamasynyň modifikasiýasynyň näçe görnüşleri bar?
4. Haýsy ýagdaýlarda auditor pikiri bellikler bilen beýan etmek arkaly modifikasiýa geçirip biler?
5. Haýsy ýagdaýlarda oňyn däl auditorçylyk netijenamasy berlip bilner?
6. Haýsy ýagdaýlarda auditor pikiri beýan etmekden boýun gaçyrma görnüşinde modifikasiýa geçirip biler?
7. Auditorçylyk netijenamasynda açylmaga degişli haýsy soraglar auditiň möhüm soraglaryna täsir edip biler?
8. Auditiň halkara standartlaryna laýyklykda audit geçirilen maliýe hasabatlylygyny öz içine alýan resminamalardaky «Möhüm ýagdaýlar» we «Gaýry maglumatlar» bölümleriniň mazmunyny açyp görkeziň.

170.0 x 240.0 mm

IX BAP

AUDITIŇ TEJRIBESI BARADA HALKARA HASABAT «MALIÝE GURALLARYNYŇ AUDITINIŇ AÝRATYNLYKLARY» (№1000)

9.1. Auditorçylygyň halkara tejribesi boýunça düzgünlere umumy syn

Auditorçylygyň halkara tejribesi boýunça hasabatlar Auditiň halkara standarty ornaşdyrylan mahalynda kadalary görkezmek we buhgalter hünärmenlere (auditorlara) amaly kömek bermek, şeýle hem auditorçylyk hyzmatlaryny etmegiň öňdebaryjy tejribesini ýaýratmaga ýardam bermek üçin işlenip taýýarlanýar.

Buhgalter hünärmenler (auditorlar) şu anyk ylalaşyk babatda ulanyp bolýan düzgünler bilen tanyşmalydyrlar we şunuň ýaly ylalaşygyň üstünde işlenilende oňa üns bermelidirler. Tejribe boýunça degişli hasabata goşulan gollanmany hasaba almaýan we ulanmaýan buhgalter hünärmen (auditor):

* Auditiň halkara standartlarynyň talaplarynyň; ýa-da
* beýleki standartlaryň esasy ýörelgeleriniň we hökmany iş yzygiderliliginiň nähili ýerine ýetirilendigini düşündirmäge taýýar bolmalydyr.

2017-nji ýylyň başyndaky ýagdaýa Auditorçylygyň halkara tejribesi boýunça 1000 belgili bir hasabat bar.

Auditorçylygyň halkara tejribesi boýunça 1000 belgili hasabatyň gurluş düzüminiň aşakdaky ýaly görnüşi bar:

1. Hünärmençilik şübheliligi.
2. Meýilnamalaşdyrmak meseleleri.
3. Buhgalterçilik hasaba alnyşyna we maglumatlaryň açylmagyna bildirilýän talaplara düşünmek.
4. Maliýe gurallaryny öwrenmek.
5. Audit geçirmäge ýörite bilimleri we başarnyklary bolan adamlary çekmek.
6. Içerki gözegçilik ulgamyny öwrenmek.
7. Içerki audit wezipesiniň häsiýetini, ornuny we işini öwrenmek.
8. Maliýe gurallaryna baha berlen mahalynda ýolbaşçylyk tarapyndan peýdalanylýan usulyýeti öwrenmek.
9. Düýpli ýoýulmalaryň töwekgelçiligine we bu töwekgelçilikleriň garşysyna ulanylýan çärelere baha bermek.
10. Maliýe gurallary bilen bagly umumy soraglar.
11. Ynsapsyz hereketleriň töwekgelçiliginiň ýagdaýlary.
12. Düýpli ýoýulmalaryň töwekgelçiligine baha bermek.

13. Gözegçilik serişdeleriniň amal netijeliligine barlagyň maksadalaýyklygy we möçberleri kesgitlenende hasaba alynmagy zerur bolan ýagdaýlar.
14. Düýplülik boýunça barlagyň iş yzygiderliligi.
15. Iki maksady bolan barlaglar (test).
16. Auditorçylyk iş yzygiderliliginiň geçirilmeli möhletleri.
17. Dolulygyny, takyklygyny, bar bolmaklygy, ýüze çykmagyny, şeýle hem hukuklary we borçlary barlamaga degişli iş yzygiderliligi.
18. Maliýe gurallaryna baha bermek.
19. Maliýe hasabatlylygyny düzmäge bildirilýän talaplar.
20. Bahalandyrma bilen baglanyşykly düýpli ýoýulmalaryň töwekgelçiligine baha bermek.
21. Degerli töwekgelçilikler.
22. Auditiň usulyýetini işläp taýýarlamak.
23. Ýolbaşçylyk tarapyndan baha maglumatlarynyň daşarky çeşmeleri peýdalanylan halatynda auditiň aýratynlyklary.
24. Ýolbaşçylyk tarapyndan adalatly gymmatyna modeli peýdalanmak bilen baha berlen halatynda auditiň aýratynlyklary.
25. Ýolbaşçylyk tarapyndan peýdalanylýan ýol bermeleriň esaslandyrylandygyna baha bermek.
26. Gurama tarapyndan ýolbaşçylygyň bilermeni çekilen halatynda auditiň aýratynlyklary.
27. Takyk bahalandyrmagy ýa-da bahalandyrmanyň aralygyny işläp taýýarlamak.
28. Maliýe gurallary baradaky maglumatlary bermek we açmak.
29. Maliýe gurallary baradaky maglumatlary bermek we açmak bilen baglanyşykly iş yzygiderliligi.
30. Auditiň gaýry möhüm aýratynlyklary.
31. Ýazmaça arzalar.
32. Korporatiw dolandyryşa jogapkär şahslar we beýleki şahslar bilen maglumatlaryň özara baglanyşygy.
33. Düzgünleşdiriji we beýleki edaralar bilen maglumatlarynyň özara baglanyşygy.

9.2. «Maliýe gurallarynyň auditiniň aýratynlyklary» auditiň tejribesi barada halkara hasabata giriş

Halkara hasabatlary Auditiň halkara standartlarynda auditoryň üstüne bar bolan talaplardan başga goşmaça talaplaryň berjaý edilmegi üçin jogapkärçilik ýüklemeýär we auditoryň Auditiň halkara standartlarynyň şu auditorçylyk tabşyrygyna degişli bolan ähli talaplaryny berjaý etmek borjuna täsir etmeýär.

Maliýe gurallarynyň islendik ululykdaky maliýe we maliýe däl guramalar tarapyndan köp dürli maksatlar üçin peýdalanylyp bilinjekdigi göz öňünde tutulýar. Guramalaryň birnäçesinde köp sanly maliýe gurallary we olar bilen geçirilýän amallaryň ýokary möçberi bolýar, beýlekiler bolsa maliýe gurallary bilen diňe ujypsyz möçberdäki amallary amala aşyryp bilýärler. Käbir guramalar öz üstlerine töwekgelçilik almagyň hasabyna peýda gazanmak bilen, maliýe gurallary boýunça orunlary açyp bilerler, beýlekileri maliýe gurallaryny şol töwekgelçilikleri hejirlemegiň ýa-da olary dolandyrmagyň hasabyna belli bir töwekgelçilikleri peseltmek üçin peýdalanyp bilerler.

Şu Auditorçylygyň halkara tejribesi boýunça hasabatlar ähli ýagdaýlara degişli ulanylyp bilner.

Maliýe gurallarynyň auditinde şu Auditiň halkara standartlarynyň aýratynlygynyň ähmiýeti aşakdakylardan ybarat:

1) Auditiň halkara 540 belgili standarty – auditoryň bahalandyryş ululyklaryna, şol sanda adalatly gymmaty boýunça baha berilýän maliýe gurallary bilen bagly bahalandyryş ululyklaryna degişli borçlaryny belleýär;

2) Auditiň halkara 315 belgili standarty (gaýtadan seredilen) we Auditiň halkara 330 belgili standartlary maliýe hasabatlylygynyň düýpli ýoýulmagynyň töwekgelçiliklerini ýüze çykarmaga we şu töwekgelçilikleriň garşysyna degişli çäreleriň görlüşine baha bermäge degişlidir;

3) Auditiň halkara 500 belgili standartynda auditorçylyk subutnamalary düşünjesine nämäniň girýändigi düşündirilýär we auditoryň auditorçylyk pikiriniň esasynda ýatjak esasly netijeleri çykarmaga auditora mümkinçilik berýän ýeterlik derejede gerekli auditorçylyk subutnamalary almak maksady bilen, auditorçylyk iş yzygiderligini işläp taýýarlamak we geçirmek bilen bagly borçlaryna seredilýär.

Şu hasabatyň maksady:

* maliýe gurallary barada umumy maglumatlary bermekden;
* auditiň maliýe gurallary bilen baglylykda göz öňünde tutulmaly soraglaryna seretmekden ybaratdyr.

Şu hasabat islendik ululykdaky guramalara degişli ulanylyp bilner, şol sebäbe görä-de, maliýe gurallary peýdalanylan halatynda ähli guramalar maliýe hasabatlylygynyň düýpli ýoýulmagynyň töwekgelçiligine gabat gelip bilerler.

Şu hasabatda bar bolan baha bermeleri (ölçemeleri) geçirmek boýunça görkezmeleriň adalatly gymmaty boýunça baha berilýän ýa-da şolar boýunça olaryň adalatly gymmaty baradaky maglumatlar açylýan maliýe gurallary üçin uly ähmiýeti bolup biler, baha bermek bilen bagly bolmadyk ugurlar boýunça görkezmeler bolsa adalatly gymmaty boýunça hem, ulanyş tutumy (amortizasiýa) gymmaty boýunça hem baha berilýän maliýe gurallary babatynda deň derejede ulanylyp bilner. Mundan başga-da, şu hasabat maliýe aktiwleri we maliýe borçnamalary babatynda hem ulanylyp bilner. Bu hasabat şu aşakdakylara degişli däl:

* has ýönekeý maliýe gurallaryna, mysal üçin, pul serişdelerine adaty karzlara, söwda debitor bergisine we söwda kreditor bergisine;
* biržada dolanyşykda bolmaýan paýly gurallara maýa goýumlara;
* ätýaçlandyryş şertnamalaryna.

Mundan başga-da, şu hasabatda buhgalterçilik hasaba alnyşynyň hejirlemegi, maliýe gurallary ilkibaşda ykrar edilende peýdalary ýa-da ýitgileri (köplenç halatda «birinji günüň» peýdalary we ýitgileri diýlip atlandyrylýar) hasaba almak, özara hasap etmek, karzlar boýunça ýitgiler üçin ätiýaçlyklary döretmegi goşmak bilen, töwekgelçilikleriň geçmegi ýa-da gymmatynyň gaçmagy ýaly maliýe gurallaryna gatnaşygy bolan anyk soraglara seredilmeýär. Bu soraglaryň guramada maliýe gurallarynyň buhgalterçilik hasaba alnyşyna gatnaşygynyň bolup biljekdigine garamazdan, auditor tarapyndan buhgalterçilik hasaba alnyşyna degişli anyk talaplaryň berjaý edilmegini nähili üpjün etmeli diýen soraga seredilmeginiň gurrüňi edilmeýär, sebäbi ol şu hasabatyň çäginden çykýar.

Auditiň halkara standartlaryna laýyklykda, audit guramanyň ýolbaşçylygynyň, eger ýerlikli bolsa, korporatiw dolandyryşa jogapkär şahslaryň özleriniň belli bir borçlaryny ykrar edýändiklerinden ugur alnyp geçirilýär. Bu borçlar adalatly gymmaty boýunça baha bermegi geçirmekligi öz içine alýar. Şu hasabat ýolbaşçynyň ýa-da korporatiw dolandyryşa jogapkär şahslaryň üstüne borç ýüklemeýär we görkezilen şahslaryň borçlarynyň çägini kesgitleýän kanuny we kadalaşdyryjy namalaryň ornuny tutmaýar.

Şu hasabat umumy maksatly maliýe hasabatlylygyny dogry bermegiň konsepsiýalary bilen baglylykda işlenip taýýarlandy, emma belli bir ýagdaýlarda ol maliýe hasabatlylygyny taýýarlamagyň beýleki konsepsiýalary, ýagny ýörite maksatly maliýe hasabatlylygyny taýýarlamagyň konsepsiýasy peýdalanylan halatlarynda hem peýdaly bolup biler.

Şu hasabatda baha bermegiň, şeýle hem maglumatlary görkezmegiň we açmagyň şertleri üns merkezinde bolýar, emma onda, giňişleýin bolmasa-da, dolulyk, takyklyk, bar bolmaklyk, şeýle hem hukuklar we borçnamalar ýaly şertlere hem seredilýär.

Maliýe gurallary bahalandyrmanyň kesgitsizligi (näbelliligi) ýagdaýynyň täsirine düşüp biler, bu näbellilik Auditiň halkara 540 belgili standartynda «bahalandyryş ululyklaryna mahsus bolan we açylýan maglumatlara laýyk gelýän ölçeg nätakyklygy» hökmünde kesgitlenýär. Bahalandyrmanyň kesgitsizligi (näbelliligi) birnäçe beýleki ýagdaýlar bilen birlikde, maliýe guralynyň näderejede çylşyrymly bolup durýandygyna baglydyr. Onuň kömegi bilen maliýe gurallaryna berilýän bahany tassyklap boljak maglumatyň häsiýeti we ygtybarlylyk derejesi düýpli

tapawutlanýar, bu bolsa şol gurallara berilýän bahanyň näbelliligine täsir edýär. Şu hasabatda adalatly gymmaty ölçemek bilen baglanyşykly bahalandyrmanyň kesgitsizligini (näbelliligini) görkezmek üçin «baha bermegiň kesgitsizligi» diýen adalga ulanylýar.

9.3. Maliýe gurallary barada umumy maglumatlar

Maliýe hasabatlylygyny taýýarlmagyň dürli konsepsiýalarynda maliýe gurallary dürli görnüşde kesgitlenip bilner. Mysal üçin, Maliýe hasabatlylygynyň halkara standarty (MHHS) maliýe guralyny bir guramada maliýe aktiwiniň we beýleki guramada maliýe borçnamasynyň ýa-da paý guralynyň ýüze çykmagyna getirýän islendik şertnama hökmünde kesgitleýär (MHHS (IAS) 32 «Maliýe gurallary: maglumatlary bermek»).

Maliýe gurallary hökmünde:

* pul serişdeleri;
* beýleki guramanyň maýasyndaky paý;
* şertnamada görkezilen pul serişdelerini almak hukugy ýa-da pul serişdeleri bilen töleg geçirmek, ýa-da maliýe aktiwlerini, ýa-da borçnamalaryny çalyşmagy amala aşyrmak borçnamasy;
* olar boýunça borçnamalary üzmek guramanyň hususy paý gurallary bilen amala aşyrylýan käbir şertnamalar;
* maliýe däl maddalar babatynda baglaşylan käbir şertnamalar ýa-da ätiýaçlandyryş guramalary tarapyndan çykarylan, ýöne ätiýaçlandyryş şertnamasy kesgitlemesine laýyk gelmeýän käbir şertnamalar çykyş edip biler.

Bu kesgitleme maliýe gurallarynyň olar boýunça ýönekeý şertler göz öňünde tutulan karzlardan we depozitlerden başlap, döredilen çylşyrymly maliýe gurallaryna, düzümleýin gurlan önümlere we käbir haryt şertnamalaryna çenli giň toparyny öz içine alýar.

Maliýe gurallary çylşyrymlylyk derejesi boýunça tapawutlanýarlar, maliýe guralynyň çylşyrymlylygy dürli ýagdaýlar sebäpli, şol sanda aşakdaky sebäplere görä ýüze çykyp biler:

* pul serişdeleriniň aýry-aýry akymlarynyň örän uly möçberi, şunda olaryň birmeňzeş däldigi sebäpli, mysal üçin, karz töwekgelçiligine (hususan-da, üpjün edilen bergi borçnamalaryna) baha bermek üçin, pul serişdeleriniň her bir akymyna ýa-da toparlara birleşdirilen köp sanly akymlara seljerme geçirmek talap edilýär;
* pul akymlaryny hasaplap çykarmak üçin çylşyrymly formulalar;
* geljekde pul akymlarynyň näbellidigi ýa-da üýtgäp durýandygy, mysal üçin, karz töwekgelçiliginiň bardygy, opsionlar ýa-da ýerine ýetirilmeli möhleti uzak bolan maliýe gurallarynyň bolmagy netijesinde üýtgemegi.

Pul akymlarynyň bazardaky ýagdaýyň üýtgeýşine duýgurlygy näçe ýokary bolsa, maliýe guralynyň adalatly gymmatyna berilýän bahanyň hem şol derejede çylşyrymly we näbelli boljakdygynyň ähtimallygy ýokary bolar. Mundan başga-da, kähalatda belli bir ýagdaýlar sebäpli, adaty şertlerde örän ýeňil baha berip bolýan, mysal üçin, olaryň bazar işjeňligini ýitiren gurallar ýa-da ýerine ýetirilmeli möhleti uzak bolan gurallar ýaly maliýe gurallaryna baha bermek geçirilende kynçylyklar ýüze çykyp biler. Döredilen maliýe gurallaryna we düzümleýin gurlan önümlere baha bermek işi olaryň aýry-aýry maliýe gurallarynyň utgaşmasy bolup durýan mahalynda çylşyrymlaşýar. Mundan başga-da, maliýe hasabatlylygynyň belli bir konsepsiýalaryna laýyklykda ýa-da bazaryň belli bir ýagdaýynda (konýunktura) maliýe gurallarynyň buhgalterçilik hasaba alnyşy hem çylşyrymly bolup biler.

Baha bermegiň çylşyrymlylygynyň ýene bir sebäbi guramada bar bolan maliýe gurallarynyň möçberi ýa-da şu gurallar bilen söwda amallarynyň möçberi bolup durýar. Ýönekeý göterim swopynyň özi çylşyrymly bolup durmaýan bolsa-da, şular ýaly swoplaryň köp mukdaryny saklaýjy bolup durýan gurama şol gurallary anyklamak we olara baha bermek üçin, şeýle hem olar bilen amallary geçirmek üçin çylşyrymly maglumat ulgamyny peýdalanyp biler.

Maliýe gurallary:

* hejirlemek maksatlary üçin (ýagny guramanyň töwekgelçilikleriniň bar bolan gurluşyny üýtgetmek üçin) peýdalanylýar. Olara:

- gejekki çalşyk möçberini bellemek maksady bilen, daşary ýurt puluny satyn almak ýa-da satmak üçin forwardlar,

- geljekki göterim möçberlerini kesgitli bellenen ýa-da swoplary peýdalanmagyň hasabyna üýtgeýän möçberlere öwürmek,

- guramany bahalaryň anyk üýtgemeginden goramak maksady bilen, opsion şertnamalaryny, şol sanda içinde döredilen maliýe gurallaryny özünde saklap biljek şertnamalary satyn almak girýär;

* söwda amallary maksatlary üçin (meselem, bazaryň gysga möhletli üýtgemeginden peýda almak üçin guramanyň töwekgelçilikli orny açyp bilmegi üçin) peýdalanylýar;

* maýa goýum maksatlary üçin (meselem, guramanyň uzak möhletli maýa goýumlardan girdeji görnüşinde peýda alyp bilmegi üçin) peýdalanylýar.

Maliýe gurallarynyň kömegi bilen guramanyň belli bir töwekgelçilklerine (mysal üçin, çalşyk hümmetiniň, göterim möçberleriniň we harytlaryň bahalarynyň üýtgemeginiň töwekgelçiligi) ýa-da bu töwekgelçilikleriň toplumlaýyn täsirine sezewar bolujylygyny peseldip bolar. Beýleki tarapdan, käbir maliýe gurallaryna mahsus bolan töwekgelçilik ýokary töwekgelçilige sebäp bolup biler.

Ýolbaşçylygyň we korporatiw dolandyryşa jogapkär şahsyň:

170.0 x 240.0 mm

* maliýe gurallaryny peýdalanmak bilen bagly töwekgelçiliklere doly derejede düşünmeýän we olaryň hünär derejesiniň we tejribesiniň bu töwekgelçilikleri dolandyrmak üçin ýeterlik bolmadyk halatynda;

* olaryň maliýe hasabatlylygyny taýýarlamagyň kabul edilen konsepsiýasyna laýyklykda degişli baha bermegi geçirmek üçin zerur bilimleri we tejribesi ýok bolanda;

* guramada maliýe guramalary bilen amallara gözegçilik etmegiň netijeli ulgamyny ornaşdyrmadyk bolsalar ýa-da

* töwegelçilikleri degişli görnüşde hejirlemeýän ýa-da spekulýatiw amallary geçirýän bolsalar, telekeçilik töwekgelçiligi we maliýe hasabatlylygynyň düýpli ýoýulmagynyň töwekgelçiligi has-da ýokarlanýar.

Ýolbaşçylygyň haýsydyr bir maliýe guralyna mahsus bolan töwekgelçiliklere doly düşünmezligi ýolbaşçylygyň bu töwekgelçilikleri gerekli görnüşde dolandyrmak ukybyna gönüden-göni täsir edip we ahyr netijede guramanyň işlemek ukybyny howp astynda goýup biler.

Maliýe gurallary üçin häsiýetli töwekgelçilikleriň esasy görnüşlerini sanap geçeliň. Bu sanaw gutarnykly bolup durmaýar.

1. *Karz töwekgelçiligi (kontragent tarapyndan şertnama borçnamalarynyň ýerine ýetirilmezliginiň töwekgelçiligi)* – bu maliýe gurallarynyň taraplarynyň biriniň öz borçnamalaryny ýerine ýetirmezliginiň töwekgelçiligi bolup, onuň netijesinde beýleki tarapa maliýe zyýany ýetirilýär. Bu töwekgelçilik, köplenç, defolt bilen baglydyr. Karz töwekgelçiligi hasaplaşyklaryň geçirilmezliginiň töwekgelçiligini öz içine alýar, ol geleşigiň taraplarynyň biriniň öz borçnamalaryny ýerine ýetiren müşderiden ýa-da kontragentden bolsa tölegiň alynmadyk ýagdaýynda ýüze çykýar.

2. *Bazar töwekgelçiligi* – bu bazar bahalarynyň üýtgemegi bilen baglylykda maliýe guraly boýunça adalatly gymmatyň ýa-da geljekki pul akymlarynyň üýtgemeginiň töwekgelçiligidir. Daşary ýurt puly töwekgelçiligi, göterim töwekgelçiligi, harytlaryň bahasynyň üýtgemeginiň töwekgelçiligi we hususy maýanyň üýtgemeginiň töwekgelçiligi bazar töwekgelçiliginiň mysallary bolup hyzmat edip biler.

3. *Geçginlilik töwekgelçiligi* – bu şu maliýe guralyny ýerlemek üçin bazar mümkinçilikleriniň ýokdugy sebäpli, maliýe guralyny gerekli bahadan öz wagtynda satyn alyp ýa-da satyp bolmaýandygy bilen bagly töwekgelçilikdir.

4. Amal töwekgelçiligi işläp geçmegiň maliýe guraly üçin talap edilýän aýratyn tertibi bilen baglydyr. Amal töwekgelçiligi maliýe guralynyň şertleriniň çylşyrymlaşyşyna görä ýüze çykyp biler. Amal töwekgelçiliginiň pes netijeli dolandyrylmagy beýleki görnüşdäki töwekgelçilikleriň güýçlenmegine getirip biler. Amal töwekgelçiligi şu töwekgelçilikleri öz içine alýar:

* tassyklamak we deňeşdirip barlamak görnüşindäki gözegçilik serişdeleriniň ýeterlik bolmazlygynyň töwekgelçiligi, bu bolsa buhgalterçilik hasaba alnyşynda maliýe gurallarynyň doly däl ýa-da nätakyk görkezilmegine getirýär;

* amallaryň gerekli görnüşde resminamalaýyn esasda resmileşdirilmändigi we bu amallara ýeterlik gözegçilik edilmändigi bilen bagly töwekgelçilik;
* amallaryň ýalňyş hasaba alynmagy we işlenmegi we şu amallar bilen baglanyşykly ýüze çykýan töwekgelçilikleriň gerekli görnüşde dolandyrylmazlygynyň töwekgelçiligi, netijede, tutuşlygyna alnanda söwda amallarynyň ykdysady jähetleriniň ýalňyş görkezilmeginiň töwekgelçiligi;
* zerur bolan barlaglaryň bolmadyk ýagdaýynda işgärleriň baha bermegiň usullarynyň takyklygyna artykmaç ynamynyň bolmagynyň töwekgelçiligi, şonuň netijesinde amallara baha bermek ýalňyş geçirilýär ýa-da onuň bilen bagly töwekgelçilige gerekli bolmadyk görnüşde baha berilýär;
* guramanyň töwekgelçiligi dolandyrmak barasyndaky syýasatynda we degişli iş yzygiderliliginde maliýe gurallarynyň peýdalanyşynyň ýeterlik derejede hasaba alynmazlygynyň töwekgelçiligi;
* korporatiwiň içindäki netijesi ýeterlik bolmadyk ýa-da netijesiz prosesler we ulgamlar sebäpli ýa-da öz işgärleri tarapyndan hem, beýleki adamlar tarapyndan hem ynsapsyz hereketleriň amala aşyrylmagynyň töwekgelçiligini goşmak bilen, daşarky ýagdaýlaryň täsiri netijesinde ýitgi çekmek töwekgelçiligi;
* maliýe gurallaryny ölçemek üçin peýdalanylýan baha bermek usullarynyň nädogry ulanylmagy we öz wagtynda ulanylmazlygy netijesinde ýüze çykýan töwekgelçiligi;
* kanyn çykaryjy ýa-da kadalaşdyryjy edaralaryň borçnamalary hakyky däl diýip yglan edýän ýa-da ahyrky peýdalanyjy ýa-da kontragent tarapyndan borçnamalaryň şertnamanyň şertlerine laýyklykda ýerine ýetirilmegini ýa-da onuň bilen bagly özara hasaplaşyk hakyndaky şertnamalaryň ýerine ýetirilmegini başga bir görnüşde mümkin bolmaýan hereketleri netijesinde ýitgi çekmek töwekgelçiligi;
* beýlekiler.

Guramanyň içerki gözegçilik ulgamynyň çylşyrymlylygynyň zerur bolan derejesini kesgitlemek üçin gurama tarapyndan maliýe gurallary bilen geçirilýän amallaryň möçberi we bu gurallaryň çylşyrymlylyk derejesi möhüm ýagdaýlar bolup durýar. Mysal üçin, kiçi guramalar öz maksatlaryna ýetmek üçin gurluş çylşyrymlylygy pes bolan önümleri, şeýle hem ýönekeý prosesleri we iş yzygiderliligini peýdalanyp bilerler.

Käbir guramalarda maliýe gurallary bilen amallaryň möçberi babatynda syýasaty kesgitlemek, ony tassyklamak we onuň berjaý edilişine gözegçilik etmek wezipeleri korporatiw dolandyryşa jogapkär şahslaryň üstüne ýüklenýär, ýolbaşçylygyň wezipesi bolsa şu maliýe gurallary bilen baglanyşykly guramanyň sezewar bolýan töwekgelçiliklerini dolandyrmakda we bu töwekgelçiliklere monitoring geçirmekde jemlenýär.

Ýolbaşçylyk we koproratiw dolandyryş üçin jogapkär şahslar maliýe hasabatlylygyny taýýarlamagyň ulanylýan konsepsiýasyna laýyklykda maliýe hasabatlylygyny düzmekde içerki gözegçilik ulgamynyň işlenip taýýarlanylmagy we

ornaşyrdyrylmagy üçin hem jogapkärdirler. Guramada bar bolan içerki gözegçiligiň maliýe gurallary babatynda ulanylýan serişdeleriň netijeli bolmagy ähtimaldyr, eger diňe ýolbaşçylyk we koproratiw dolandyryşa jogapkär şahslar:

⁎ degişli gözegçilik gurşawyny döreden, koproratiw dolandyryşa jogapkär şahslaryň maliýe gurallarynyň peýdalanylyşyna gözegçiligi amala aşyrmaga işjeň gatnaşmaklaryny üpjün eden, ygtyýarlyklaryň we jogapkärçilik çygyrlarynyň takyk bölünen oýlanyşykly guramaçylyk gurluşyny guran, şeýle hem işgärleri dolandyrmak ulgamynda gerekli iş yzygiderliligini we syýasaty ornaşdyran bolsalar netijeli bolup biler. Hususan-da, maliýe gurallary bilen amallar üçin jogäpkär şahslara olaryň çäklerinde hereket etmäge rugsat edilen, ygtyýarlyklary belleýän takyk kadalar zerurdyr. Bu kadalar maliýe gurallaryny peýdalanmak babatynda kanunçylyk ýa-da kadalaşdyryjy çäklendirmeleriň ählisini hasaba alýar. Mysal üçin, döwlet sektorynyň käbir guramalarynda döredilen maliýe gurallaryny peýdalanmak bilen hojalyk işini alyp barmak üçin ygtyýarlyklar bolman biler;

⁎ guramanyň ululygyny we gurama tarapyndan ulanylýan maliýe gurallarynyň çylşyrymlylyk derejesini hasaba almak bilen töwekgelçilikleri dolandyryş prosesini ornaşdyran bolsalar (mysal üçin, käbir guramalarda töwekgelçilikleri dolandyrmak boýunça aýratyn wezipe döredilip bilner);

⁎ olaryň netijesinde korporatw dolandyryş üçin jogapkär şahslaryň maliýe gurallary bilen amallaryň häsiýeti we amallaryň gerekli görnüşde resminamalaşdyrylmagyny goşup, şu gurallar bilen baglanyşykly töwekgelçilikler barada doly düşünje alyp biljek maglumat ulgamlaryny ornaşdyran bolsalar;

⁎ içerki gözegçilik ulgamyny işläp taýýarlan, ornaşdyran we resminamalaýyn esasda resmileşdiren bolsalar, bu:

- gurama tarapyndan maliýe gurallarynyň peýdalanylmagy onuň töwekgelçilikleri dolandyrmak boýunça syýasatynyň talaplaryna laýyk gelýändigi barada degişli ynamlylygy;
- maliýe hasabatynda maliýe gurallarynyň gerekli görnüşde görkezilmegini;
- ulanylýan kanunlaryň we kadalaşdyryjy namalaryň gurama tarapyndan berjaý edilmegini;
- töwekgelçiliklere monitoringi üpjün etmek üçin zerurdyr;

⁎ maliýe hasabatlylygyny taýýarlamagyň kabul edilen konsepsiýasyna laýyklykda, gerekli hasaba alyş syýasatyny, şol sanda baha bermek babatynda syýasaty kabul eden bolsalar.

Guramanyň maliýe gurallary bilen baglanyşykly töwekgelçiliklere we içerki gözegçilik ulgamyny dolandyrmagyň esasy elementlerine şular degişidir:

⁎ maliýe gurallaryna maýa goýmak syýasatyny, şeýle hem maliýe gurallary bilen bagly iş babatynda ulanylýan gözegçilik ýörelgelerini goşmak bilen, maliýe gurallary bilen amallar geçirilende guramanyň öz üstüne almaga taýýar bolan

töwekgelçilik derejesini kesgitlemäge çemeleşmeleri işläp düzmek (bu taýýarlygy kähalatda «töwekgelçilik işdäsi» diýip hem atlandyrýarlar);

* olarda şular ýaly gurallar bilen bagly buhgalterçilik, kadalaşdyryjy-hukuk, maliýe we amal töwekgelçilikleri hasaba alnan maliýe gurallary bilen amallaryň täze görnüşlerini resminamalaýyn esasda resmileşdirmek we rugsat bermek çärelerini ornaşdyrmak;

* bar bolan pul serişdelerini we aktiwlerini tassyklamak we olary üçünji taraplardan alnan maglumatlar bilen deňeşdirip barlamagy we hasaplamalaryň tertibini goşup, maliýe gurallary bilen amallary işlemek;

* maliýe gurallaryna maýa goýýan we ýa-da bu gurallaryň söwdasyny edýän şahslar bilen maliýe gurallaryny işlemek, baha bermek we şunuň ýaly gurallar boýunça degişli maglumatlary tassyklamak üçin jogapkär şahslaryň arasynda borçlaryň paýlanmagy. Mysal üçin, modelleri işläp taýýarlaýan bölümiň geleşikler boýunça bahalaryň emele getirilmegine gatnaşýan işgärleriniň hakykatçylygy amallar bölüminde wezipe we guramaçylyk taýdan bölünip aýrylan bölümiň işgärleriniň hakykatçylygyndan pes bolyar;

* baha bermek prosesleri we gözegçilik serişdeleri, şol sanda baha maglumatlarynyň daşarky çeşmelerinden alnan maglumatlara gözegçilik serişdeleri;

* gözegçilik serişdelerine monitoring geçirmek.

Özünde maliýe gurallarynyň uly möçberi we örän köpdürlüligi bolan guramanyň sezewar bolup biljek töwekgelçilikleriniň häsiýeti, köplenç, halatda maliýe gurallary bilen köp bolmadyk amallary geçirýän guramalara mahsus bolan töwekgelçiliklerden tapawutlanýar, şonuň üçin hem içerki gözegçilik çemeleşmeler hem tapawutly bolýar.

Maliýe hasabatlylygyny taýýarlamagyň köp konsepsiýalarynda buhgalterçilik balansyny görkezmek, peýdany ýa-da ýitgini hasaplamak we (ýa-da) maglumatlary açmak maksatlary üçin maliýe gurallaryna, şol sanda içinde döredilen maliýe gurallaryna, köplenç, halatda adalatly gymmaty boýunça baha berilýär.

Adalatly gymmaty boýunça baha bermek we onuň bilen baglanyşykly açylýan maglumatlaryň has yzygiderli we deňeşdirip bolýan maliýe hasabatlylygyny taýýarlamagyň käbir konsepsiýalarynda adalatly gymmatyna baha bermegiň basgançaklaýyn gurluşy girizilýär. Başlangyç maglumatlaryň üç derejesini görkezip bolar:

1)1-nji derejäniň başlangyç maglumatlary – bu işjeň bazardaky meňzeş maliýe aktiwleriniň ýa-da maliýe borçnamalarynyň kesilen nyrhlary baradaky maglumat bolup, gurama ony baha berlen senesindäki ýagdaýa görä alyp biler;

2) 2-nji derejäniň başlangyç maglumatlary – bu maliýe aktiwleri ýa-da maliýe borçnamalary barada bazardan göni, ýa-da başga ýagdaýlaryň üstünden alynýan maglumatdyr, muňa 1-nji derejä goşulan-kesilen nyrhlar girmeýär. Eger maliýe aktiwleriniň ýa-da maliýe borçnamalarynyň belli bir (şertnamalaýyn) dolanyşyk

möhleti bar bolsa, 2-nji derejäniň başlangyç maglumatlaryna bu maliýe aktiwiniň ýa-da borçnamasynyň dolanyşyk möhletiniň bütin dowamynda syn edilmelidir. 2-nji derejäniň başlangyç maglumatlaryna şular degişlidir:

* işjeň bazarda meňzeş maliýe aktiwleriniň ýa-da borçnamalarynyň kesilen nyrhlary;

* işjeň bolup durmaýan bazarlarda deňdeş ýa-da meňzeş maliýe aktiwleriniň ýa-da maliýe borçnamalarynyň kesilen nyrhlary;

* maliýe aktiwleri ýa-da maliýe borçnamalary boýunça bazarda syn edilýän maglumatlar (kesilen nyrhlardan başga) (mysal üçin, göterim möçberleri we kesilen nyrhlar üçin adaty bolan döwürleýinlik bilen syn edilýän girdejililigiň egri çyzyklary, görünmeýän üýtgäp durmalar).

* köp babatda syn edilýän maglumatlaryň esasynda alnan we syn edilýän maglumatlar bilen düzediş girizmek usuly ýa-da başga bir usul arkaly tassyklanan başlangyç maglumatlar (bazar maglumatlary bilen tassyklanan başlangyç maglumatlar);

3) 3-nji derejäniň başlangyç maglumatlary - maliýe aktiwleri ýa-da maliýe borçnamalary boýunça syn edilmeýän maglumatlar. Syn edilmeýän başlangyç maglumatlar degişli syn edilýän maglumatlaryň bolmadyk ýagdaýynda adalatly gymmatyna baha bermek üçin peýdalanylýar, bu bolsa baha berilýän senedäki ýagdaýa bazarda maliýe aktiwleri ýa-da borçnamalary bilen örän az amal geçirilýän, ýa-da şunuň ýaly amallaryň asla geçirilmeýän ýagdaýlaryny hasaba almaga mümkinçilik berýär.

Başlangyç maglumatlar hökmünde peýdalanylyp bilinjek syn edilýän maglumatyň ýok wagtynda gurama syn edilmeýän maglumaty peýdalanýar (3-nji derejäniň başlangyç maglumatlary). Bu başlangyç maglumatlar maliýe aktiwleriniň ýa-da maliýe borçnamalarynyň bahalary bellenýän mahalynda bazara gatnaşyjylaryň peýdalanyp biljek ýol bermelerini, şol sanda töwekgelçiliklere degişli ýol bermeleri görkezýär. Şunuň ýaly başlangyç maglumatlar aşakdaky ýagdaýlarda bar bolan has takyk we ygtybarly maglumatyň esasynda alnandyr. Syn edilmeýän başlangyç maglumatlar taýýarlanýan mahalynda gurama öz maglumatlaryna esaslanyp biler:

* bazara beýleki gatnaşyjylaryň başga maglumatlary peýdalanandygyny ýa-da
* guramada bazara beýleki gatnaşyjylarda ýok bolan aýratyn häsiýetnamalaryň bardygyny (mysal üçin, sinergiýa täsiri, ony diňe şu gurama alýar) görkezýän bolsa, onda guramanyň öz maglumatlaryna düzediş girizilýär.

Maliýe gurallarynyň we olaryň komponentleriniň dolanyşykda bolýan bazarlarynda işjeňligiň peselýän döwürlerinde bahalandyrmanyň kesgitsizligi ýokarlanýar, baha bermek iş yzygiderliligi bolsa çylşyrymlaşýar.

Işjeň däl bazaryň häsiýetli aýratynlyklaryna söwdanyň möçberiniň we onuň işjeňlik derejesiniň ep-esli peselmegini, wagtyň geçmegi bilen düýpli üýtgemele-

ri we bazara dürli görnüşdäki gatnaşyjylaryň arasynda bahalaryň ýokary derejede tapawutly bolmagy, şeýle hem häzirki gymmaty görkezmeýän bahalaryň peýdalanylmagy degişlidir.

Bazaryň işjeň däl ýagdaýynda kesilen nyrhlar könelip biler (ýagny häzirki gymmatyny görkezmän biler), bazara gatnaşyjylaryň olar boýunça amallary geçirip bilmejek bahalaryny görkezip biler ýa-da mejbury amallar boýunça bahalar bolup biler. Diýmek, baha bermek 2-nji we 3-nji derejeleriň başlangyç maglumatlaryny peýdalanmak bilen geçirilýär. Şu ýagdaýy nazara almak bilen, guramalarda:

* baha bermegi geçirmek babatynda 1-nji derejäniň başlangyç maglumatlaryny kesgitläp bolýan iş yzygiderliligini öz içine alýan syýasat bolmalydyr;
* bu bahalara we maglumatlara baha bermek üçin bahalandyrmagyň usullary ulanylan mahalynda başlangyç maglumatlar hökmünde peýdalanylýan daşarky çeşmelerden alnan anyk bahalaryň ýa-da maglumatlaryň hasaplanyp çykarylýandygyna düşünilmelidir. Mysal üsin, işjeň bazarda ozal dolanyşykda bolmadyk maliýe guraly boýunça dellalyň kesen nyrhy şuňa meňzeş maliýe gurallary bilen hakykatdan geçirilen amallaryň bahalaryny görkezjekdigininiň ähtimallygy ýokarydyr. Emma bazaryň işjeňliginiň peselişine görä, dellal bahalar kesgitlenýän mahalynda köp babatda özüniň baha bermekde ulanýan usullaryna bil baglar;
* bazar konýunkturasynyň ýaramazlaşmagynyň kontragente nähili täsir edýändigine, şeýle hem kontragentiňki ýaly guramalarda işi alyp barmagyň şertleriniň ýaramazlaşmagynyň kontragent tarapyndan öz borçnamalarynyň ýerine ýetirilmezliginiň mümkindigini görkezip biljekdigine (ýagny borçnamalaryň ýerine ýetirilmezlik töwekgelçiliginiň bardygyna) düşünilmelidir;
* bahalandyrmagyň kesgitsizligini hasaba almak bilen, düzediş girizmek syýasaty bolmalydyr.

Anyk maliýe gurallary bilen söwda amallarynyň möçberiniň düýpli kemelmegi ýa-da hatda bes edilmegi bolup geçýän mahalynda aýratyn kynçylyklar ýüze çykyp biler.

Ýolbaşçylygyň olaryň kömegi bilen özüniň maliýe gurallaryna baha bermegi geçirip biljek usullary gündelik bazar bahalaryny, ozal geçirilen amallar boýunça bahalary, şeýle hem olarda başlangyç maglumatlar syn edilýän we syn edilmeýän maglumat hökmünde görkezilen modelleri öz içine alýar. Mundan başga-da, ýolbaşçylyk:

* maglumat-baha agentliginiň maglumatlary ýa-da dellalçylyk nyrhlary ýaly baha maglumatlarynyň daşarky çeşmelerini peýdalanyp ýa-da
* nyrh kesiji ekspertleri çekip biler.

Baha maglumatlarynyň daşarky çeşmeleri we nyrh kesiji ekspertler (bilermenler) baha bermegiň bir ýa-da birnäçe usullaryny ulanyp bilerler.

170.0 x 240.0 mm

Maliýe hasabatlylygyny taýýarlamagyň köp konsepsiýalarynda maliýe guralynyň adalatly gymmatynyň has ygtybarly subutnamasy işjeň bazarda amala aşyrylýan gündelik amallaryň bahalary hasap edilýär (1-nji derejäniň başlangyç maglumatlary).

Biržalaryň nyrh kesme sanawlaryna goşulan ýa-da biržadan daşary geçginli bazarlarda dolanyşykda bolýan maliýe gurallarynyň nyrhlary baradaky maglumatlary maliýe neşirlerinden, gönüden-göni biržalardan ýa-da baha maglumatlarynyň daşarky çeşmelerinden alyp bolar. Nyrh maglumatlary peýdalanylan mahalynda ýolbaşçyylygyň şol nyrhlaryň esasynda nämäniň ýatýandygyna düşünmegi möhümdir. Bu ýolbaşçylygyň bahanyň baha berlen senesindäki ýagdaýa görä bazar şertlerini görkezýändigine ynamynyň bolmagy üçin zerurdyr. Maliýe neşirlerinden ýa-da biržalardan alnan nyrh maglumatlary şu aşakdaky ýagdaýlarda adalatly gymmaty tassyklamak üçin ýeterlik subutnamany üpjün edip biler, mysal üçin:

* bahalar könelmedik ýa-da wajyp bolup durýan ýagdaýynda (mysal üçin, eger nyrh maglumatlary biraz wagt geçenden soň iň soňky amala aşyrylan söwda amalynyň bahasyna esaslanýan bolsa);
* nyrh maglumatlary dillerleriň maliýe gurallary bilen hakyky amallary ýeterlik yzygiderlilikde we ýeterlik möçberde geçirip biljek bahalaryny görkezýän ýagdaýynda.

Maliýe guralynyň bahasy barada gündelik syn edilýän bazar maglumatlarynyň (ýagny 1-nji derejäniň başlangyç maglumatlarynyň) bolmadyk halatynda maliýe guralyna baha bermegi geçirmek üçin gurama baha bermek usulynyň ulanylan mahalynda zerur boljak beýleki baha indikatorlaryny almaly bolar. Baha indikatorlary bolup şular çykyş edip biler:

* şu gural bilen golaýda amala aşyrylan amal, şol sanda hasabat senesinden soň amala aşyrylan amallar. Şunda baha berlen senesi bilen amalyň geçirilen senesiniň arasyndaky döwürde bazar şertleriniň üýtgändigini hasaba almak bilen, düzediş girizmegiň zerurlygy barmy diýen soraga seredilmelidir, sebäbi şol amallar hasabat senesinde bar bolan bazar şertlerini hemişe görkezip durmaýar. Mundan başga-da, amalyň mejbury geleşik bolup durýan, şol sebäbe görä ulanylan bahanyň adaty söwda amalynyň çäklerindäki geleşigiň bahasyny görkezmeýän bolmagy mümkindir;
* şoňa meňzeş gurallar bilen gündelik ýa-da golaýda geçirilen amallar (şu indikator, köplenç, «meňzeş guralyň bahasy» diýip atlandyrýarlar). Meňzeş gural bilen baha berilýän guralyň arasyndaky tapawudy, mysal üçin, iki guralyň arasynda bar bolan geçginlilik töwekgelçiligi ýa-da karz töwekgelçiligi nukdaýnazaryndan tapawudy hasaba almak üçin meňzeş guralyň bahasyna düzediş girizmek gerek bolar.
* meňzeş gurallara degişli indeksler. Meňzeş gurallar bilen amallardaky ýaly baha berilýän gural bilen olaryň esasynda indeks düzülen guralyň ýa-da gurallaryň arasyndaky tapawudy hasaba almak üçin düzediş girizmek gerek bolar.

170.0 x 240.0 mm

Ýolbaşçylygyň özüniň baha bermek babatynda syýasatyny we ulanylýan modeliň ýa-da modelleriň esaslandyrmalaryny, usulyýet baha bermelerinde peýdalanylýan ýol bermeleri goşmak bilen, anyk maliýe guralyna baha bermek üçin peýdalanylýan modelini resminamalaýyn esasda resmileşdirmegi, şeýle hem gurama tarapyndan bahalandyrmagyň kesgitsizligini hasaba almak bilen düzediş girizmegiň zerurlygy barada soraga seretmegi göz öňünde tutulýar.

Eger maliýe gurallarynyň bahasy baradaky maglumatlary gönüden-göni bazarda amala aşyrylýan amallaryň netijeleri boýunça almak mümkin bolmasa, onda maliýe gurallaryna baha bermek üçin modeller peýdalanylyp bilner. Modeller, mysal üçin, obligasiýalaryň bahasyny kesgitlemek üçin giňden ulanylýan formula ýaly ýönekeý hem, maliýe gurallaryna baha bermek üçin 3-nji derejäniň başlangyç maglumatlarynyň esasynda ýörite işlenip taýýarlanan toplumlaýyn programma serişdelerini öz içine alýan çylşyrymly modeller hem bolup bilerler. Köp modelleriň esasynda olarda pul serişdeleriniň diskontirlenen akymlary peýdalanylan hasaplamalar ýatýar.

Model usulyýeti, ýol bermeleri we maglumatlary öz içine alýar. Usulyýetde baha bermek modelinde üýtgeýän ulylyklaryň arasyndaky gatnaşyklary düzgünleşdirýän kadalar we ýörelgeler beýan edilýär. Ýol bermelere modelde peýdalanylýan, olar babatynda näbellilik bar bolan üýtgeýän ulylyklara bahalandyryş ulylyklary degişlidir. Maglumatlar maliýe guraly barada hakyky ýa-da çak edilýän maglumatlary, ýa-da maliýe guralyna gatnaşygy bar bolan beýleki başlangyç maglumatlary öz içine alyp biler.

Ýagdaýlara baglylykda, maliýe guralyna baha bermek üçin ulanylýan modeller döredilende ýa-da olar barlanýan mahalynda guramanyň çözüp biljek meseleleri şulary öz içine alýar:

* model peýdalanylmazyndan öň onuň barlagdan geçirilendigine, modeliň ozalkysy ýaly öz maksadyna laýyk gelýändigine göz ýetirmek üçin döwürleýin barlaglar ýerine ýetirilmeli. Ony ulanmagyň esaslandyrylandygyny anyklamak üçin gurama tarapyndan modeli barlamak işi:

- parametrleriň häsiýetini we duýgurlygyň ýol berilýän çäklerini goşmak bilen, modeliň nazaryýet taýdan esaslydygyna we matematiki takyklygyna baha bermegi;

- modelde peýdalanylýan başlangyç maglumatlaryň dolulygyna we olaryň bazar tejribesine laýyk gelýändigine, şeýle hem modelde peýdalanyljak gerekli başlangyç maglumatlaryň bardygyna baha bermegi öz içine alýar.

* gözegçiligi üýtgetmek babatynda gerekli syýasatyň, şeýle hem iş yzygiderliginiň we modeli goramak serişdeleriniň bardygyna;

* modele häzirki zaman üýtgetmeleriň we bazar konýuntuktarasynyň üýtgeýşini hasaba almak bilen degişli düzedeşleriň girizilýändigine;

* aýratyn obýektiw funksional gullugyň işgärleri tarapyndan modeliň ýaramlylygyny barlamak üçin ony döwürleýin sazlamagyň, barlamagyň we test

synaglarynyň geçirilýändigine degişli meseleler. Bu çäreler modeliň kömegi bilen alnan netijeleriň maliýe guralynyň gymmatynyň onuň üçin bazara gatnaşyjylaryň belläp biljek gymmatyny dogry görkezmegini gazanmaga mümkinçilik berýär;

* degişli syn edilýän maglumatlar modelde aňrybaş derejede peýdalanylýarmy we syn edilmeýän başlangyç maglumatlaryň peýdalanylmagy ujypsyz derejä düşürilýärmi;

* şuňa meňzeş ýagdaýda bazara gatnaşyjylaryň ulanyp biljek ýol bermelerini görkezmek maksady bilen, modeliň kömegi bilen alnan netijelere düzediş geçirilýärmi;

* model resminamalaýyn esasda ýeterlik möçberde resmileşdirilipmi, ulanylýan ugurlaryny we çäklendirmeleri kesgitlemegi, esasy parametrleri, zerur maglumatlary barlamak we tassyklamak maksady bilen ýerine ýetirilen islendik seljermäniň netijelerini we modeliň kömegi bilen alnan netije babatynda geçirilen düzedişleriň ählisini goşmak bilen, model resminamalaýyn esasda ýeterlik möçberde resmileşdirilipmi diýen soraglary öz içine alýar.

Gurama adalatly gymmatyny kesgitlemek üçin maglumatlary almak maksady bilen, baha maglumatlarynyň daşarky çeşmelerini peýdalanyp biler. Maliýe gurallaryna baha bermegi we maliýe hasabatlylygynda şu gurallar boýunça açylýan maglumatlary taýýarlamagy goşmak bilen, guramanyň maliýe hasabatlylygyny taýýarlamak üçin ýolbaşçylykda bolmadyk bilimler we tejribeler talap edilip bilner.

Guramalarda hemişe baha bermegiň gerekli modellerini, şol sanda baha berlende peýdalanylyp bilinjek modelleri işläp taýýarlamak mümkinçiligi hemişe bolup durmaýar, şol sebäbe görä olar maliýe hasabatlylygynda açylmaga degişli maglumatlara berilýän bahany almak we olary taýýarlamak üçin baha maglumatlarynyň daşarky çeşmelerine ýüzlenip bilerler. Bu aýratyn hem kiçi we maliýe gurallary bilen uly möçberdäki amallary geçirmeýän guramalar (mysal üçin, olarda gazna bölümleri bolan maliýe däl guramalar) üçin häsiýetlidir. Ýolbaşçylygyň baha maglumatlarynyň daşarky çeşmelerinden ugur alýan halatynda hem baha bermek üçin jogapkärçiligi ahyrky netijede onuň özi çekýär.

Mundan başga-da, baha maglumatlarynyň daşarky çeşmeleri guramanyň özünde bar bolan gymmatly kagyzlaryň möçberine gysga möhletlerde baha bermäge ýagdaýy bolmadyk halatlarynda hem ulanylyp bilner. Şunuň ýaly ýagdaý dolanyşykdaky gymmatly kagyzlara serişde goýýan we aktiwleriň arassa gymmatyny her gün kesgitlemeli bolýan maýa goýum gaznalarynda ýygy-ýygydan gabat gelýär. Beýleki guramalarda ýolbaşçylyk bahalary kesgitlemek babatda öz prosesini ornaşdyrýar, ýöne şunuň bilen birlikde öz berýän bahasyny tassyklamak üçin baha maglumatlarynyň daşarky çeşmelerini peýdalanýar.

Şu sebäpleriň biri ýa-da birnäçesi bilen baglylykda, gymmatly kagyzlara baha berlende guramalaryň köpüsi baha maglumatlarynyň daşarky çeşmelerini esasy

maglumat çeşmesi ýa-da öz berýän bahasyny tassyklamak üçin maglumat çeşmesi hökmünde peýdalanýar. Baha maglumatlarynyň daşarky çeşmeleri şu kategoriýalara bölünýär:

* maglumat-baha agentlikleri, şol sanda eglişik etme (konsensus) bahalary barada maglumat berýän agentlikler;
* dellallaryň nyrh maglumatlaryny berýän dellallar.

Baha maglumatlarynyň daşarky çeşmeleri tarapyndan bahalary hasaplamagyň tertibine düşünilmegi ýolbaşçylyga öz baha bermelerini geçiren mahalynda şeýle maglumatyň ýaramlylygyny, şol sanda özüniň baha beriş usulyny ulanan mahalynda başlangyç maglumatlar hökmünde ýaramlylygyny anyklamaga mümkinçilik berýär. Şeýle hem ýolbaşçylyk maliýe hasabatlylygynda maglumatlary açmak maksatlary üçin başlangyç maglumatlaryň derejesi nukdaýnazaryndan gymmatly kagyzy haýsy kategoriýa degişi etmelidigini kesgitläp biler. Mysal üçin, baha maglumatlarynyň daşarky çeşmeleri maliýe gurallaryna öz modelleriniň kömegi bilen baha berip bilerler, şunda ýolbaşçylygyň şu modelde peýdalanylan usulyýete, ýol bermelere we maglumatlara düşünmegi möhümdir.

Eger baha maglumatlarynyň daşarky çeşmelerinden alnan, adalatly gymmatyna berilýän bahalaryň esasynda işjeň bazaryň gündelik bahalary ýatmaýan bolsa, onda ýolbaşçylyk adalatly gymmatyna berlen bahanyň maliýe hasabatlylygyny taýýarlamagyň kabul edilen konsepsiýasynyň talaplaryna garşy gelmeýän usul arkaly alnandygyna baha bermeli bolar.

Özüniň gymmatly kagyzlaryna ýa-da olaryň haýsydyr bir bölegine baha bermegi geçirmek üçin ýolbaşçylyk maýa goýum bankyndan, dellalçylyk guramasyndan ýa-da nyrh kesmek bilen meşgullanýan beýleki guramalardan nyrh kesiji bilermeni çekip biler. Maglumat-baha agentlikleriniň ýa-da dellallaryň hyzmatyndan peýdalanylýan ýagdaýlardan tapawutlylykda, ýolbaşçylygyň öz tabşyrygy boýunça baha bermegi geçirmek üçin bilermeni çekýän mahalynda ulanylýan maglumatlary we usulyýetler baradaky maglumatlary almak ýolbaşçylyga ýeňil bolar. Ýolbaşçylygyň bilermeni çeken halatynda hem baha bermek üçin jogapkärçiligi ahyr netijede onuň özi çekýär.

Maliýe hasabatlylygyny taýýarlamagyň köp konsepsiýasynda maliýe hasabatlylygynda maglumatlary, ýagny peýdalanyjylara guramanyň maliýe gurallary bilen geçirýän amallarynyň täsirine netijeli baha bermäge mümkinçilik berýän maglumatlary, şol sanda maliýe gurallary bilen bagly kesgitsizlik töwekgelçilikleri we ýagdaýlary baradaky maglumatlary açmagy talap edilýär.

Şunda maliýe gurallaryna degişli mukdar maglumatlaryny hem, hil maglumatlaryny hem (hasaba alyş syýasatyny goşmak bilen) açmak talap edilýär.

Mundan başga-da, maliýe hasabatlylygynda adalatly gymmata berlen bahalar baradaky maglumatlary görkezmek we olary açmak babatynda buhgalterçilik hasa-

ba alnyşyna bildirilýän köp sanly taraplar bar, bu talaplar maliýe gurallaryna baha bermeklige garanyňda has giňdir.

Mysal üçin, maliýe gurallary barada açylýan hil maglumatlary maliýe gurallarynyň aýratynlyklaryna we şu gurallar boýunça pul serişdeleriniň geljekki akymlaryna degişli möhüm maglumatlary öz içine alýar. Şular ýaly maglumatlar maýa goýumçylary guramanyň sezewar bolup biljek töwekgelçilikleri barada habardar etmeli.

Maglumatlary açmak baradaky talaplar şulary öz içine alýar:

* maliýe hasabatlylygynda görkezilen pul möçberleriniň esasynda hasaplanan mukdar maglumatlaryny açmak (mysal üçin, maliýe aktiwleriniň we borçnamalarynyň kategoriýalary);
* möhüm garaýyşlaryň ulanylmagyny talap edýän mukdar maglumatlaryny açmak (mysal üçin, guramanyň sezewar bolýan bazar töwekgelçilikleriniň her bir görnüşi boýunça duýgurlygy seljermek);
* hil maglumatlaryny açmak, mysal üçin, maliýe gurallaryny dolandyryş ulgamyny, maksatlary, bar bolan gözegçilik serişdelerini, maliýe gurallary bilen baglanyşykly ýüze çykýan töwekgelçiligiň her bir görnüşini dolandyrmak üçin syýasaty we prosesleri, şeýle hem töwekgelçiliklere baha bermek üçin peýdalanylýan usullary beýan etmek.

9.4. Maliýe guralynyň auditiniň aýratynlyklary

Käbir ýagdaýlaryň täsiri sebäpli maliýe gurallarynyň auditi örän çylşyrymlaşyp biler. Mysal üçin:

* ýolbaşçylykda hem, auditorlarda hem maliýe gurallarynyň häsiýetine, olary peýdalanmagyň maksatlaryna we guramanyň sezewar bolýan töwekgelçiliklerine düşünilmegi bilen bagly kynçylyklar ýüze çykyp biler;
* bazar ýagdaýlary we geçginlilik güýçli üýtgemelere sezewar bolup biler, bu bolsa ýolbaşçylygy töwekgelçilikleri netijeli dolandyrmaga mejbur edýär;
* berlen bahany tassyklamak üçin subutnamalary almak bilen bagly kynçylyklar ýüze çykyp biler;
* belli bir maliýe gurallary bilen baglanyşykly aýry-aýry tölegler has köp bolup biler, şonuň netijesinde aktiwleri öz haýryňa geçirmek töwekgelçiligi ýokarlanyp biler;`
* maliýe hasabatlylygynda görkezilen, maliýe gurallaryna degişli pul möçberleri ujypsyz bolup biler, ýöne şu maliýe gurallary bilen degerli töwekgelçilikler we daşarky täsire duçar bolujylyk bagly bolup biler;
* birnäçe işgärler gurama tarapyndan geçirilýän maliýe gurallary bilen amallara degerli täsir edip bilerler, aýratyn hem olaryň hak-heşdegi maliýe gurallary bi-

len amallardan alynýan girdeji bilen bagly bolan we guramanyň beýleki işgärleriniň şol şahslara ýokary derejede bil baglaýan halatlarynda şeýle bolup biler.

Görkezilen ýagdaýlar bilen baglylykda töwekgelçilikler we degişli ýagdaýlar aýdyň görünmän biler, bu bolsa maliýe hasabatlylygynyň düýpli ýoýulmagynyň töwekgelçiliklerine auditor tarapyndan berilýän baha täsir edip biler, görünmeýän töwekgelçilikler bolsa, aýratyn hem amatsyz bazar şertlerde tiz amala aşyp biler.

Auditiň halkara 200 belgili standartyna laýyklykda, birinji derejeli ähmiýeti bolan auditorçylyk subutnamalaryna baha bermek üçin hünärmençilik şübheliligini ulanmak talap edilýär, şonuň netijesinde auditor hem ýolbaşçylygyň esassyzlygynyň (ynamsyzlygynyň) mümkin bolan alamatlaryna yzygiderli syn edýär. Bu bolsa auditoryň, beýleki ýagdaýlardan başga-da, gapma-garşy gelýän auditorçylyk subutnamalary we resminamalaryň ygtybarlylygy, soramalara alnan jogaplar we ýolbaşçylardan we korporatiw dolandyryş üçin jogapkär şahslardan alnan gaýry maglumatlar babatda şübhelenmelidigini aňladýar. Mundan başga-da, auditor ýalňyşlaryň ýa-da başdansowma hereketleriň netijesinde maglumatlaryň mümkin bolan ýoýulmalaryny görkezip biljek ýagdaýlara aýratyn üns bermelidir, şeýle hem anyk ýagdaýlar bilen baglylykda, alnan auditorçylyk subutnamalarynyň ýeterlikligi we gerekli häsiýetdeligi baradaky soraga seretmelidir.

Hünärmençilik şübheliligi islendik ýagdaýlarda ulanylmalydyr, şunda maliýe gurallarynyň çylşyrymlylyk derejesi ýokarlandygyça oňa bolan zerurlyk hem güýçlenýär, mysal üçin:

* ýeterlik bolan gerekli auditorçylyk subutnamalarynyň alnandygyna baha bermek zerur bolanda, bu bolsa modeliň peýdalanylan mahalynda ýa-da bazarlaryň işjeň däl bolup durýandygyny anyklamak gerek bolan ýagdaýlarda aýratyn çylşyrymly bolup durýar;

* ýolbaşçylygyň garaýyşlaryna we maliýe hasabatlylygyny taýýarlamagyň gurama tarapyndan kabul edilen konsepsiýasy peýdalanylanda ýolbaşçylygyň esassyzlygy (ynamsyzlygy) üçin şertleriň bolandygyna, hususan-da, ýolbaşçylyk tarapyndan baha bermegiň usullarynyň saýlanyp alnyşyna, baha bermegiň usullary ulanylanda ýol bermeleriň peýdalanylyşyna baha berlende, şeýle hem auditoryň we ýolbaşçylygyň garaýyşlarynyň tapawutlanýan ýagdaýlarynda çözgütler gözlenende gerek bolýar;

* alnan auditorçylyk subutnamalarynyň esasynda netije çykarmaly bolanda, mysal üçin, ýolbaşçylygyň bilermenleri tarapyndan taýýarlanan baha bermeleriň esaslandyrylandygyna baha berlende we maliýe hasabatlylygynda maglumatlaryň açylyşy onuň dogry görkezilmegini üpjün edýändigi anyklanan mahalynda gerek bolýar.

Audit meýilnamalaşdyrylýan mahalynda şu soraglar auditoryň üns merkezinde bolmalydyr:

17. Sargyt № 3092

170.0 x 240.0 mm

* buhgalterçilik hasaba alnyşyna we maglumatlaryň açylmagyna bildirilýän talaplara düşünmek;
* gurama täsir edip biljek maliýe gurallaryna, şeýle hem olary peýdalanmagyň maksatlaryna we olar bilen bagly töwekgelçiliklere düşünmek;
* audit geçirilende ýörite bilimleriň we endikleriň zerurlygyny kesgitlemek;
* auditiň möçberine girýän gurama tarapyndan maliýe gurallary bilen geçirilýän amallary hasaba almak we onuň maglumat ulgamlary bilen, içerki gözegçilik ulgamyna düşünmek we baha bermek;
* auditiň içerki gözegçiliginiň häsiýetine, ornuna we işine düşünmek;
* maliýe gurallaryna baha bermegiň ýolbaşçylyk tarapyndan peýdalanylýan iş yzygiderliligine, şol sanda ýolbaşçylygyň şu baha bermä bilermeni ýa-da hyzmat edýän guramany çekendigi baradaky soraga düşünmek;
- düýpli ýoýulma töwekgelçiligine we şol töwekgelçilikleriň garşysyna görülýän çärelere baha bermek.

Auditiň halkara 540 belgili standartyna laýyklykda, auditor maliýe hasabatlylygyny taýýarlamagyň kabul edilen konsepsiýasynyň bahalandyryş ululyklaryna degişli talaplaryna, şol sanda degişli açylýan maglumatlara bildirilýän talaplara we kadalaşdyryjy talaplara düşünmelidir. Maliýe hasabatlylygyny taýýarlamagyň kabul edilen konsepsiýasynyň maliýe gurallaryna degişli talaplarynyň özi çylşyrymly bolup we köp möçberdäki maglumatlaryň açylmagyny göz öňünde tutup biler. ATHH-y bilen tanyşmaklyk maliýe hasabatlylygyny taýýarlamagyň konsepsiýasynyň ähli taraplaryna hemmetaraplaýyn düşünmekligiň ornuny tutmaýar.

Maliýe hasabatlylygyny taýýarlamagyň käbir konsepsiýalarynda şu soraglara seretmek talap edilýär:
* hejirlemegiň hasaba alnyşy;
* «birinji gün« alnan peýdalaryň we çekilen ýitgileriň hasaba alnyşy;
* maliýe gurallaryny ykrar etmek we ykrar etmegi bes etmek amallary;
* hususy karz töwekgelçiligi;
* töwekgelçilikleriň geçmegi we olary ykrar etmegi bes etmek, hususan-da, guramanyň çylşyrymly maliýe gurallaryny döretmäge we düzümleýin gurmaga gatnaşan halatlarynda.

Maliýe gurallarynyň parametrleri görünmeýän töwekgelçiligiň we daşky gurşawyň täsirine duçar bolujylygyň bellli bir alamatlaryny öz içine alýp biler. Guramanyň serişde goýan we gurama üçin töwekgelçilikler bilen bagly gurallaryň, şol sanda gurallaryň aýratynlyklarynyň öwrenilmegi auditora:
* amalyň hasaba alyşda görkezilmedik ýa-da takyk görkezilmedik möhüm jähetleriniň bardygyny;
* baha bermegiň zerur häsiýetiniň bardygyny;
* guramanyň maliýe gurallaryna mahsus töwekgelçiliklere doly derejede düşünýändigini we onuň şol töwekgelçilikleri dolandyrýandygyny;

* maliýe gurallarynyň gysga möhletli we uzak möhletli aktiwler we borçnamalar kategoriýalaryna gerekli görnüşde degişli edilendigini anyklamaga kömek edýär.

Guramanyň maliýe gurallary öwrenilende auditoryň seredip biljek soraglarynyň mysaly sanawyny getirýäris:

* olar bilen baglanyşykly guramanyň töwekgelçilikleriň täsirine düşýän maliýe gurallarynyň görnüşleri;
* olaryň peýdalanýan maksatlary;
* ýolbaşçylyk we eger ýerlikli bolsa, korporatiw dolandyryşa jogapkär şahslar tarapyndan maliýe gurallaryna, olary peýdalanmagyň tertibine we şu gurallaryň buhgalterçilik hasaba alnyşyna bildirilýän talaplara düşünilýändigi;
* maliýe gurallary bilen amallaryň netijelerine we (aýratyn hem amallaryň özara baglanyşykly bolan ýagdaýynda) bu amallaryň umumy täsirine doly düşünmek mümkinçiligini üpjün etmek üçin bu gurallaryň takyk şertleri we parametrleri;
* olaryň guramanyň töwekgelçilikleri dolandyrmak babatynda umumy strategiýasyna laýyk gelýändigi.

Maliýe gurallaryny öwrenmegiň barşynda auditor içerki auditorçylyk gullugynyň işgärlerinden, töwekgelçilikleri (eger olar bar bolsa) dolandyryş gullugynyň işgärlerinden, şeýle hem korporatiw dolandyryşa jogapkär şahslardan sorag-jogap alyşmagyň barşynda maglumatlary alyp biler.

Audit geçirmäge ýörite bilimleri we endikleri bolan şahslar çekilip bilner.

Eger şeýle şahsyň audit we buhgalterçilik hasaba alnyşy ugrundan bilimi we tejribesi bar bolsa, onda şol şahsa, önuň guramanyň işgäri ýa-da çekilen hünärmen bolup durýandygyna, ýa-da durmaýandygyna garamazdan, auditorçylyk toparynyň düzümine girýän hökmünde seredilýär we Auditiň halkara 220 belgili standartynyň talaplary oňa hem degişli bolýar.

Eger şeýle şahsyň başga ugurdan (audit we buhgalterçilik hasaba alnyşy ugrundan başga) bilimi we tejribesi bar bolsa, onda bu şahs auditoryň bilermeni hasap edilýär we oňa degişlilikde Auditiň halkara 620 belgili standartynyň düzgünleri ulanylýar.

Auditoryň hünär taýdan başarjaňlygy maliýe gurallarynyň, aýratyn hem çylşyrymly maliýe gurallarynyň barlagyny öz içine alýan audit geçirilende esasy meseleleriň biri bolup durýar. Auditiň halkara 220 belgili standartyna laýyklykda, tabşyrygyň ýolbaşçysy auditorçylyk toparynyň ýa-da auditorçylyk toparynyň düzümine girmeýän auditoryň islendik bilermenleriniň bilelikde hünärmençilik standartlaryna we ulanylýan kadalaşyryjy-hukuk talaplaryna laýyklykda auditorçylyk tabşyrygyny ýerine ýetirmek üçin, şeýle hem şu tabşyrygyň ýagdaýlaryny hasaba almak bilen, zerur häsiýeti bolan auditorçylyk netijenamany çykarmak üçin gerekli başarjaňlygynyň we zerur mümkinçilikleriniň bardygyna göz ýetirmelidir. Mundan başga-da, Buhgalterler edebiniň halkara standartlary boýunça geňeşiniň

buhgalterleriň hünärmençilik edebiniň kodeksiniň degişli edep talaplaryna laýyklykda, auditor tabşyrygyň kabul edilmegi bilen baglylykda hünär başarjaňlygy we ak ýüreklilik ýörelgelerini goşmak bilen, esas goýujy ýörelgeleriň berjaý edilmegi babatda haýsydyr bir howpuň ýüze çykyp biljekdigini anyklamalydyr.

Diýmek, maliýe gurallaryna audit geçirilende bir ýa-da birnäçe bilermenleri ýa-da hünärmenleri çekmek gerek bolup biler, olar hususan-da, şu ugurlarda habarly (düşünjeli) bolmalydyrlar:

* gurama tarapyndan peýdalanylýan maliýe gurallaryna, şeýle hem olaryň aýratynlyklaryna, şol sanda çylşyrymlylyk derejesine düşünmek babatynda;
* maliýe hasabatlylygyny taýýarlamagyň kabul edilen konsepsiýasyna düşünmekde, aýratyn hem dürli teswirleriň täsirine düşüp biljek ugurlar bar bolanda ýa-da bar bolan iş tejribesi yzygiderli bolmadyk, ýa-da täzeden emele getirilýän ýagdaýda bolanda;
* maliýe gurallary bilen amallaryň hukuk, kadalaşdyryjy we salgyt netijelerine düşünmekde;
* maliýe gurallaryna mahsus töwekgelçiliklere baha bermek babatynda;
* aýratyn hem adalatly gymmatyň çylşyrymly modelini peýdalanmak bilen kesgitlenýän, işjeň bazaryň ýok bolan maglumatlary we ýol bermeleri almagyň kyn bolýan halatlarynda, ýolbaşçylygyň berýän bahasyny tassyklamak üçin ýa-da takyk bahalandyrmany, ýa-da bahalandyrmanyň aralygyny işläp taýýarlamak üçin auditorçylyk subutnamalaryny toplamakda auditorçylyk toparyna kömek etmek babatynda;
* maglumat tehnologiýalaryna gözegçilik etmegiň umumy serişdelerine baha bermek, aýratyn hem maliýe gurallary bilen uly möçberdäki amallary amala aşyrýan guramalarda.

Maliýe gurallarynyň häsiýetine we şunuň ýaly gurallaryň anyk görnüşleriniň peýdalanylyşyna, şeýle hem olaryň buhgalterçilik hasaba alnyşynyň çylşyrymlylygyna we bazar şertlerine baglylykda auditorçylyk toparynda buhgalterçilik hasaba alnyşynyň we auditiň usulyýeti ugrundan zerur bilimleri, tejribeleri bolan buhgalterçilik hasaba alnyşy hem-de audit ugrundan beýleki hünärmenlere (auditorçylyk guramasynyň işgärlerine hem, çekilen hünärmenlere-de) maslahat bermek üçin ýüz tutma zerurlygy ýüze çykyp biler.

Auditiň halkara 220 belgili standartynyň talaplaryna laýyklykda, tabşyrygyň ýolbaşçysy tabşyrygy ýerine ýetirmegiň barşynda auditorçylyk toparynyň agzalarynyň auditorçylyk toparynyň içinde hem, auditorçylyk toparynyň agzalarynyň we degişli derejäniň (auditorçylyk guramasynyň işgärleriniň ýa-da beýleki guramalaryň hünärmenleriniň arasyndan bolan) beýleki hünärmenleriniň arasynda hem zerur maslahatlaryň geçirilendigine göz ýetirmelidir.

Şunda:

* auditorçylyk toparynyň mümkinçilikleri we başarjaňlygy, şol sanda onuň agzalarynyň tejribesi;

* gurama tarapyndan peýdalanylýan maliýe gurallarynyň aýratynlyklary;
* tabşyryk bilen baglanyşykly ýüze çykarylan adaty däl ýagdaýlar ýa töwekgelçilikler, şeýle hem hünärmençilik garaýyşlaryny ulanmak zerurlygy, aýratyn hem töwekgelçilikleriň düýplüligi we degerliligi meseleleri boýunça;
* bazar şertleri ýaly ýagdaýlara üns berilýär.

Auditiň halkara 315 belgili (gaýtadan seredilen) standartynda auditoryň guramany we onuň töweregini, şol sanda içerki auditorçylyk ulgamyny öwrenmäge borçludygy baradaky talaplar bellenýär. Şunuň ýaly öwrenme auditiň ähli tapgyrlarynda maglumatlary toplamagyň, takyklamagyň we seljermegiň üznüksiz, depginli prosesi bolup durýar. Alnan maglumatlar auditora maliýe hasabatlylygy derejesinde we maliýe hasabatlylygyny düzmegiň şertleri derejesinde düýpli ýoýulmanyň töwekgelçiligini ýüze çykarmaga we oňa baha bermäge we şeýlelikde, baha berlen düýpli ýoýulmanyň töwekgelçiligine garşy jogap çärelerini işläp taýýarlamak we durmuşa geçirmek üçin esasy üpjün etmäge mümkinçilik berýär. Guramada ornaşdyrylyp bilinjek gözegçilik serişdeleriniň häsiýeti we derejesi, adatça, guramanyň maliýe gurallary bilen geçirýän amallarynyň möçberini, köp görnüşliligini hasaba almak bilen kesgitlenýär. Maliýe gurallary bilen amallara monitoring we gözegçilik geçirmegiň barşyna düşünilmegi auditora auditorçylyk iş yzygiderliliginiň häsiýetini, möçberini kesgitlemäge kömek edýär.

Iri guramalaryň köpüsinde Içerki audit gullugy (IAG) onuň netijesinde ýolbaşçylykda maliýe gurallarynyň peýdalanylyşyna degişli, guramada oturdylan gözegçilik serişdelerini barlamak we baha bermek mümkinçiligi bolar ýaly işi amala aşyryp biler. Gulluk başdansowma hereketleriň ýa-da ýalňyşlyklaryň netijesinde düýpli ýoýulmanyň töwekgelçiligini ýüze çykarmaga ýardam edip biler.

Içerki audit gullugynyň işgärleriniň bilim derejesine, zerur endikleriniň bardygyna, hünär taýdan başarjaňlygyna we obýektiwligine baha bermek daşarky auditoryň Içerki audit gullugynyň auditiň strategiýasyna we meýilnamasyna laýyk gelýändigi barada netije çykarmagy üçin geçirilýär.

Şu ugurlarda Içerki audit gullugynyň işiniň aýratyn ähmiýeti bolup biler:
* maliýe gurallarynyň peýdalanylýan möçberlerini görkezmek bilen, umumy syny taýýarlamakda;
* syýasatyň we iş yzygiderliliginiň zerur bolan häsiýetine, şeýle hem olaryň ýolbaşçylyk tarapyndan berjaý edilişine baha bermekde;
* maliýe gurallary bilen amallar babatynda gözegçilik hereketleriniň netijeliligine baha bermekde;
* maliýe gurallary bilen amallara gatnaşygy bolan ulgamlara baha bermekde;
* maliýe gurallary bilen bagly täze töwekgelçilikleri ýüze çykarmak we olara baha bermek, şol töwekgelçilikleri dolandyrmak çäreleriniň amala aşyrylýandygyny kesgitlemäge mümkinçilik berýän seljerme işlerinde.

Ýolbaşçylygyň maliýe hasabatlylygyny taýýarlamak boýunça borçlaryna maliýe hasabatlylygyny taýýarlamagyň kabul edilen konsepsiýasynyň talaplaryny berjaý etmek girýär.

Auditiň halkara 540 belgili standartyna laýyklykda, auditor ýolbaşçylygyň bahalandyryş ululyklaryny nähili alýandygyna we onuň esasynda haýsy maglumatlaryň ýatýandygyna düşünmäge borçludyr.

Maliýe bazarlaryndaky çylşyrymly ýagdaý maliýe hasabatlylygynyň düzülýän mahalynda ýolbaşçylyk ýa-da ýönekeý işgärler tarapyndan başdansowma hereketler üçin esas döredip biler.

Şeýle esaslara özüne baýrak berilmegini üpjün etmek, ýolbaşçylygyň ýa-da ýönekeý işgärleriň başdansowma hereketlerini, ýa-da ýalňyşlaryny gizlemek, düzgünleşdiriji edaralar tarapyndan bellenen kadalaryň, geçginlilik we karz almagyň çäkleri kadalarynyň bozulmagyndan gaça durmak, ýa-da hasabatlylykda ýitgileriň görkezilmeginden gaça durmak islegleri degişlidir.

Aktiwleri haýryňa ýazmak we maliýe hasabatlylygyny başdansowma doldurmak, köplenç halatda, adaty ýagdaýlarda netijeli hereket edip biljek gözegçilik ulgamynyň daşyndan edilýän hereketler bilen bilelikde bolup geçýär. Şular ýaly hereketlere, maglumatlara, ýol bermelere gözegçilik serişdelerini we işlere çuň gözegçilik serişdelerini äsgermezlik etmek degişli bolup biler, bu bolsa ýitgileri ýa-da ogurlyklary gizlemäge mümkinçilik berýär.

Auditiň halkara 315 belgili standartyna laýyklykda, maliýe hasabatlylygyny düzmegiň şertleri derejesinde ýüze çykarylan töwekgelçiliklere auditor tarapyndan berilýän baha içerki auditorçylyk gözegçiliginiň (IAG-niň işlenip taýýarlanyşyna we durmuşa geçirilişine berilýän bahany öz içine alýar. Şunuň ýaly baha berme Auditiň halkara 330 belgili standartyna laýyklykda auditorçylyk iş yzygiderliligini, şol sanda düýplülik boýunça barlaglary geçirmegiň iş yzygiderliligini we gözegçilik serişdeleriniň barlagyny işläp taýýarlamak we geçirmek üçin esas döredýär.

Auditiň barşynda, goşmaça maglumatlaryň alnyşyna görä, maliýe hasabatlylygyny düzmegiň şertleri derejesinde düýpli ýoýulmanyň töwekgelçiliklerine auditor tarapyndan berilýän baha üýtgäp biler. Auditiň barşynda ünsüň jemlenmegi auditor tarapyndan ozal ýolbaşçylyk tarapyndan görkezilmedik ýa-da olar baradaky maglumatlar auditora açylmadyk maliýe gurallarynyň bardygyna şaýatlyk edýän maglumatlaryň ýüze çykarylmagyna ýardam edip biler. Şular ýaly maglumatlara, mysal üçin:

* korporatiw dolandyryşa jogapkär şahslaryň mejlisleriniň teswirnamalary;
* guramanyň hünärmen maslahatçylarynyň hyzmatlary üçin hasaplar (tölegler) we şu maslahatçylar bilen alşylan hatlar degişli bolup biler.

Gözegçilik serişdeleriniň netijeli hereket edýändigi baradaky çaklama, köplenç halatda, olarda ygtybarly içerki gözegçilik ulgamy ornaşdyrylan maliýe gura-

malary üçin tabşyryklar ýerine ýetirilende peýdalanylyp bilner, diýmek, gözegçilik serişdeleriniň testden geçirilmegi auditorçylyk subutnamalaryny almagyň netijeli usuly bolup biler. Eger guramada söwda amallary bölümi bar bolsa, köp möçberdäki şertnamalaryň bardygy we dürli ulgamlaryň peýdalanylýandygy sebäpli, diňe düýplülik boýunça testden geçirmegiň özi ýeterlik derejede zerur bolan auditorçylyk subutnamalaryny üpjün edip bilmez. Emma gözegçilik serişdeleriniň testden geçirilmeginiň özi hem ýeterlik däldir, sebäbi Auditiň halkara 330 belgili standartyna laýyklykda, auditor amallaryň her bir düýpli topary (klasy), hasap boýunça galyndy ýa-da maglumatlaryň açylyşy babatda düýplülik boýunça barlag iş yzygiderliligini işläp taýýarlamaga we ýerine ýetirmäge borçludyr.

Gözegçilik serişdelerini testden geçirmegiň häsiýeti, geçirilmeli möhletleri we möçberi hakynda çözgüt kabul edilende auditor:

* maliýe gurallary bilen amallaryň häsiýeti, geçirmegiň ýygylygy we möçberi;
* gözegçilik serişdeleriniň netijeliligi, şol sanda olaryň gurama tarapyndan maliýe gurallary bilen geçirilýän amallaryň möçberi bilen baglanyşykly ýüze çykýan töwekgelçiliklere jogap hökmünde gerekli görnüşde işlenip taýýarlanandygyny we guramada maliýe gurallary bilen bagly işi dolandyryş ulgamynyň bardygyny anyklamak;
* maliýe gurallary bilen amallara goldaw bermek üçin niýetlenen maglumat ulgamlarynyň çylşyrymlylygyny goşmak bilen, içerki gözegçilik ulgamlarynda we guramalarda ornaşdyrylan gözegçilik iş yzygiderliginiň umumy maksatlary üçin anyk gözegçilik serişdeleriniň ähmiýeti;
* gözegçilik serişdelerine monitoring we gözegçilik iş yzygiderliliginde ýüze çykarylan kemçilikler;
* gözegçilik serişdeleriniň degilşi ugurlary, meselem, maglumatlary tassyklamak üçin gözegçilik serişdelerinden tapawutlylykda, garaýyşlaryň ulanylmagyna degişli gözegçilik serişdeleri. Garaýyşlary ulanmak bilen bagly gözegçilik serişdelerine daýanmak bilen iş yzygiderligini geçirmäge garanyňda düýplülik boýunça testleri geçirmegiň peýdaly netije berjekdiginiň ähtimallygynyň ýokarydygy;
* gözegçilik hereketlerini ýerine ýetirýän şahslaryň başarjaňlygy. Mysal üçin, guramada serişdeleriň ýeterlikdigi, şol sanda ýüze çykan kynçylykly ýagdaýda guramanyň şolar sebäpli töwekgelçilige sezewar bolýan maliýe gurallaryna baha bermek we şu berlen bahanyň netijelerini barlamak mümkinçilikleri;
* gözegçilik hereketlerini ýerine ýetirmegiň döwürleýinligi;
* gözegçilik serişdeleriniň üpjün etmeli takyklyk derejesi;
* gözegçilik hereketleriniň ýerine ýetirilendiginiň subutnamasy;
* maliýe gurallary bilen esasy amallaryň geçirilmeli möhletleri, mysal üçin, olaryň döwür tamamlanmazyndan öň geçirilýändigini anyklamak ýaly ýagdaýlara seretmelidir.

Düýplülik boýunça barlagyň iş yzygiderliligini işläp taýýarlamak aşakdaky meseleleri anyklamaga seretmekligi öz içine alýar:

1) seljeriş iş yzygiderliliginden peýdalanmak;

2) standart däl amallar;

3) subutnamalaryň bolmagy;

4) auditiň beýleki ugurlarynda ýerine ýetirilýän iş yzygiderlilikleri;

5) test geçirmek üçin maddalary saýlap almak.

Mysal üçin, aktiwler bilen üpjün edilen gymmatly kagyzlar babatynda şu gymmatly kagyz bilen baglanyşykly ýüze çykýan düýpli ýoýulmanyň töwekgelçiligine jogap çäreleri saýlanyp alnanda auditor aşakda görkezilýän auditorçylyk iş yzygiderliliginiň käbirini ýerine ýetirmek mümkinçiligine seredip biler:

* gymmatly kagyzyň, üpjünçilik hökmünde berlen aktwiň şertlerini we her bir derejäniň gymmatly kagyzlaryny saklaýjylaryň hukuklaryny öwrenmek maksady bilen, şertnama resminamalaryny barlamak;

* pul akymlaryna baha bermekde ýolbaşçylyk tarapyndan ulanylýan iş yzygiderliligi barada sorama hatyny ugratmak;

* möhletinden öň üzülen karzlaryň paýy, ýerine ýetirilmedik borçnamalaryň göterimi we ýitgileriň derejesi ýaly ýol bermeleriň esaslandyrylyşyna baha bermek;

* pul serişdelerini peýdalanmagyň nobatlylygyny kesgitlemek üçin ulanylýan usuly öwrenmek;

* adalatly gymmatyna baha bermegiň netijelerini meňzeş şertleri we girew üpjünçiligi bolan beýleki gymmatly kagyzlara baha bermegiň netijeleri bilen deňeşdirmek;

* hasaplamalary gaýtadan ýerine ýetirmek.

Gözegçilik serişdelerine test geçirmegiň maksadynyň jikme-jik test geçirmegiň maksadyndan tapawutlanýandygyna garamazdan, testleriň iki görnüşiniň hem bir wagtda ýerine ýetirilmegi netijeli bolup biler, mysal üçin:

* şol bir amal babatynda gözegçilik serişdeleriniň testini we jikme-jik test geçirmek (mysal üçin, gol çekilen şertnamanyň bardygy we maliýe guralynyň parametrleriniň jemleýji tablisada gerekli görnüşde görkezilendigi babatda test geçirmek) ýa-da

* baha bermegi geçirmegiň ýolbaşçylyk tarapyndan ulanylýan iş yzygiderliligi testden geçirilende gözegçilik serişdelerini testden geçirmek.

Maliýe gurallary bilen bagly töwekgelçiliklere baha berlenden soň, auditorçylyk topary gözegçilik serişdeleriniň meýilleşdirilen testleriniň we düýplülik boýunça barlagyň auditorçylyk iş yzygiderliliginiň geçirilmeli möhletlerini belleýär. Meýilleşdirilen auditorçylyk iş yzygiderlilikleriniň geçirilmeli möhletleri gözegçilik amallaryny geçirmegiň döwürleýinligini, gözegçilik işiniň ähmiýetini we bar bolan düýpli ýoýulmanyň töwekgelçiligini goşmak bilen, birnäçe ýagdaýlara baglylykda üýtgäp durýar.

170.0 x 240.0 mm

Bahalandyrmak we maglumatlary bermek bilen bagly auditorçylyk iş yzygiderlilikleriniň esasy böleginiň döwrüň ahyrynda geçirilmelidigine garamazdan, maliýe hasabatlylygyny düzmegiň dolulyk ýa-da bar bolmaklyk ýaly beýleki şertlerine degişli auditorçylyk iş yzygiderliliklerini aralyk döwürde testden geçirmek peýdaly bolup biler.

Mysal üçin, aralyk döwürde gözegçiligiň maglumat tehnologiýalaryna gözegçilik serişdeleri ýa-da täze önümlere rugsat bermek ýaly has standart serişdeleri babatynda testler geçirilip bilner. Mundan başga-da, aralyk döwürde degişli derejedäki ýolbaşçy tarapyndan täze maliýe guralynyň tassyklanandygyna şaýatlyk edýän auditorçylyk subutnamalaryny toplamak ýoly bilen, täze önümleri tassyklamak iş yzygiderliliklerine gözegçilik serişdeleriniň amal netijeliligini testden geçirmek peýdaly bolup biler.

Auditorlar aralyk senedäki ýagdaýa görä, modeli peýdalanmak bilen alnan netijeleri bazar amallary bilen deňeşdirmek arkaly modeller babatynda käbir testleri ýerine ýetirip bilerler. Olar boýunça syn edilýän başlangyç maglumatlar bar bolan gurallar üçin aralyk senedäki ýagdaýa görä mümkin bolan ýene bir iş yzygiderliligi baha maglumatlarynyň daşarky çeşmesi tarapyndan berlen baha maglumatynyň esaslandyrylandygyny testden geçirmekden ybaratdyr.

Has ähmiýetli garaýyşlary ulanmagy talap edýän soraglar, köplenç, ýylyň ahyryna golaý ýa-da ýylyň ahyrynda testden geçyrilýär, sebäbi

* gysga wagt aralygynda bahalar ep-esli üýtgäp bilýär, şonuň bilen baglanyşykly aralyk senedäki ýagdaýa görä hasaplar boýunça galyndylary hasabat senesindäki deňeşdirilýän maglumaty deňeşdirmek we deňeşdirip barlamak kyn bolýar;
* aralyk döwür bilen ýylyň ahyry arasyndaky wagt aralygynda gurama maliýe gurallary bilen amallary artdyrylan möçberde geçirip biler;
* el bilen ýazylýan buhgalterçilik ýazgylaryny diňe hasabat döwri tamamlanandan soň geçirip bolar;
* standart däl ýa-da iri amallar hasabat döwrüniň ahyrynda geçirilip bilner.

Maliýe hasabatlylygynyň käbir şertlerini barlamak üçin auditorçylyk iş yzygiderlilikleri peýdalanylyp bilner.

Auditorçylyk subutnamalaryny üpjün edýän, maliýe hasabatlylygyny düzmegiň dolulyk, takyklyk we bar bolmaklyk ýaly şertlerini tassyklaýan iş yzygiderlilikleri şulary öz içine alýar:

1) bank hasaplary, söwda amallary we depozitariniň hasabat resminamalary babatynda daşarky tassyklamany;

2) guramanyň özüniň buhgalterçilik ýazgylary bilen, depozitarilerden alnan göçürmeleri we maglumatlary deňeşdirmegiň netijelerini barlamak;

3) buhgalterçilik ýazgylaryna we olary ýazyp görkezmegiň barşyna gözegçilik serişdelerine seljerme geçirmek;

4) aýry-aýry şertnamalar bilen tanyşmak we guramanyň maliýe gurallary bilen geçirýän amallaryny tassyklaýan resminamalara seljerme geçirmek, şol sanda buhgalterçilik hasaba alnyşynyň maglumatlary bilen tanyşmak;

5) gözegçilik serişdelerini testden geçirmek;

6) guramada ulanylýan närazalyklary dolandyryş ulgamyna seljerme geçirmek;

7) görkezilmedik gurallary ýüze çykarmak maksady bilen, özara hasaplaşyk hakyndaky ylalaşyklar bilen tanyşmak.

Bu iş yzygiderlilikleri döredilen maliýe gurallary we ýa-da kepillendirmeler ýaly käbir maliýe gurallary üçin aýratyn möhümdir. Bu olar üçin ilkibaşky iri goýumlar talap edilmän bilinjekdigi bilen düşündirilýär, diýmek, olaryň bardygyny ýüze çykarmak ähtimal kyn bolar.

Maliýe hasabatlylygyny ygtybarly bermek konsepsiýalarynda, köplenç, halatda adalatly gymmatyna baha bermegiň basgançaklaýyn (ierarhiýa) gurluşy peýdalanylýar (mysal üçin, MHHS). Adatça, bu ýagdaý bahalandyrmanyň kesgitsizliginiň (näbelliliginiň) ýokarlanmagy bilen açylýan maglumatlaryň möçberine we anyklaşdyrma derejesine bildirilýän talaplaryň hem ýokarlanýandygyny aňladýar. Basgançagyň derejeleriniň arasyny açmak üçin garaýyşlary ulanmak talap edilip bilner.

Auditor adalatly gymmatyna baha bermegiň basgançaklaýyn gurluşynda maliýe gurallarynyň haýsy ýeri eýeleýändigini öwrenmegi peýdaly hasap edip biler. Bahalandyrmanyň näbelliligi ýokarlandygyça, düzgün bolşy ýaly, maliýe hasabatlylygynyň düýpli ýoýulmagynyň töwekgelçiligi we ulanmaga degişli auditorçylyk iş yzygiderlilikleriniň derejesi hem ýokarlanýar. Adalatly gymmata baha bermegiň basgançaklaýyn gurluşynda 3-nji derejäniň başlangyç maglumatlarynyň we 2-nji derejäniň käbir maglumatlarynyň peýdalanylmagy bahalandyrmanyň näbelliligi derejesiniň peýdaly indikatory bolup biler. 2-nji derejäniň başlangyç maglumatlary elýeter maglumatlardan 3-nji derejä golaý maglumatlara çenli aralykda üýtgäp durýar. Auditor bar bolan subutnamalara baha berýär we adalatly gymmatyna baha bermegiň basgançaklaýyn gurluşyna hem, maliýe gurallarynyň adalatly gymmatyna baha bermegiň basgançaklaryna laýyklykda kategoriýalar boýunça bölünen wagtynda ýolbaşçylygyň esassyzlygy (ynamsyzlygy) töwekgelçiligine akyl ýetirýär.

Auditiň halkara 540 belgili standartyna laýyklykda auditor baha bermek babatynda guramada kabul edilen syýasata we baha bermeler usulyýeti ulanylanda peýdalanylýan maglumatlar we ýol bermeler nukdaýnazaryndan baha bermegiň usulyýetine seretmelidir. Köp ýagdaýlarda maliýe hasabatlylygyny taýýarlamagyň kabul edilen konsepsiýasy baha bermegiň anyk usulyýetiniň peýdalanylmagyny göz öňünde tutmaýar. Şunuň ýaly ýagdaýlarda maliýe gurallaryna baha bermegiň ýolbaşçylyk tarapyndan peýdalanylýan usullaryna auditoryň düşünmegi üçin ähmiýeti bolup biljek soraglara şular degişlidir:

170.0 x 240.0 mm

⁎ ýolbaşçylykda baha bermek babatynda resmileşdirilen syýasat barmy we şunuň ýaly syýasat bar bolan halatynda şu syýasata laýyklykda maliýe gurallary babatynda ulanylýan baha bermegiň usulyýetiniň degişli görnüşde resminamalaýyn esasda resmileşdirilipmi?

⁎ haýsy modelleri peýdalanmagyň netijesinde iň uly düýpli ýoýulmanyň töwekgelçiligi ýüze çykyp biler?

⁎ baha bermegiň anyk usuly saýlanyp alnanda ýolbaşçylyk maliýe guralyna baha bermegiň çylşyrymlylygyny nähili göz öňünde tutupdyr?

⁎ ýolbaşçylygyň maliýe gurallaryna baha bermek üçin hususy modelini işläp taýýarlandygy ýa-da anyk maliýe guralyna baha bermek üçin giňden ulanylýan baha bermek usulyndan çykýandygy bilen bagly düýpli ýoýulmanyň töwekgelçiligi ýokarlanyp bilermi?

⁎ ýolbaşçylyk baha maglumatlarynyň daşarky çeşmelerini peýdalanypmy?

⁎ baha bermegiň usulyny işläp taýýarlamaga we ulanmaga gatnaşan şahslaryň zerur hünär derejesi we tejribesi barmy, şol sanda bu işe ýolbaşçylygyň bilermeni çekilipmi?

– baha bermegiň ulanylýan usuly saýlanyp alnanda ýolbaşçylygyň esassyzlygynyň (ynamsyzlygynyň) alamatlarynyň bolandygy.

Gurama tarapyndan ulanylýan baha berme usullaryny şu ýagdaýlarda gerekli bolup durýandygyny, şeýle hem baha bermegiň usullarynyň peýdalanylyşyna gözegçilik serişdeleriniň ornaşdyrylandygyny kesgitlemek üçin auditor tarapyndan seredilýän ýagdaýlara şular degişli bolup biler:

⁎ baha bermegiň usullarynyň bazara beýleki gatnaşyjylaryň tejribesinde giň ýaýran usul bolup durýandygy we şu usullaryň kömegi bilen bazar amallary baradaky maglumatlaryň esasynda bahalaryň ygtybarly kesgitlenen mysallarynyň bardygy;

⁎ baha bermegiň usullarynyň öz maksadyna laýyk netijeleri berendigi, olar işlenip taýýarlananda ýalňyşlara ýol berlendigi, aýratyn hem ekstremal ýagdaýlarda ýüze çykýan ýalňyşlara ýol berlendigi, bu usullaryň obýektiw barlanandygy we tassyklanandygy;

⁎ baha bermegiň usullarynda kontragentiň bäsdeşlige ukyplylygyny goşmak bilen, baha berilýän maliýe guralyna mahsus, aýrylmaz töwekgelçilikleriň hasaba alnandygy, şeýle hem şu usullaryň maliýe borçnamalaryna baha bermek üçin ulanylýan halatynda hususy karz töwekgelçiligi;

⁎ baha bermegiň täze usullary bazara näderejede uýgunlaşýar, şol sanda olar bazaryň üýtgeýşine näderejede duýgur?

⁎ bazarda ýüze çykan ýagdaýlar we ýol bermeleriň garşy gelmeýän görnüşde peýdalanylmagy üpjün edilýärmi we täze şertleri hasaba alanyňda baha bermegiň peýdalanylýan usullaryndaky, bazardaky we ýol bermelerdäki üýtgemeler esasly bolup durýarmy?

* duýgurlyga geçirilen seljermäniň netijeleri ýol bermelerdäki ujypsyz we aram üýtgemeleriň baha bermeleriň üýtgeýşine uly täsir edilýändigini görkezýärmi?

* guramaçylyk gurluşy nähili, hususan-da, guramada belli bir gurallara baha bermek üçin modelleri işläp taýýarlamak üçin jogapkär bölüm barmy, aýratyn hem 3-nji derejäniň başlangyç maglumatlary peýdalanylan bolsa;

* golaýda işlenip taýýarlanmagy mümkin bolup biljek anyk modelleri ulanmakda ýolbaşçylygyň degişli tejribesiniň bardygyny goşmak bilen, baha bermegiň usullarynyň işlenip taýýarlanmagy we ulanylmagy üçin jogapkär şahslaryň başarjaňlygy we obýektiwligi.

Mundan başga-da, auditor (ýa-da auditoryň bilermeni) olaryň kömegi bilen alnan netijeleri ýolbaşçylygyň peýdalanýan baha bermek usullaryny ulanmak bilen alnan netijelerini deňeşdirmek üçin bir ýa-da birnäçe baha bermek usullaryny özbaşdak işläp taýýarlap biler.

Töwekgelçilige baha bermegiň iş yzygiderliliginiň netijeleri boýunça auditor, aşakdaky ýagdaýlaryň biri bolan halatynda, maliýe gurallaryna baha bermäge degişli bir ýa-da birnäçe degerli töwekgelçilikleri ýüze çykaryp biler:

* maliýe gurallaryna (meselem, olar üçin syn edilmeýän maglumatlar peýdalanylýan maliýe gurallary) baha bermek bilen baglanyşykly kesgitsizligiň (näbelliligiň) ýokary derejesi bolanda;

* guramanyň maliýe gurallaryna ýolbaşçylyk tarapyndan geçirilen bahalandyrmagy tassyklaýan ýeterlik subutnamalaryň bolmazlygy;

* ýolbaşçylyk tarapyndan guramanyň maliýe gurallaryna ýeterlik derejede düşünilmezligi ýa-da berlen baha düzediş girizmegiň talap edilýändigini kesgitlemek mümkinçiliginiň ýokdygyny goşmak bilen, bu gurallara baha bermek üçin ýolbaşçylykda bilimleriň we tejribäniň ýokdugy;

* maliýe gurallaryna baha bermek we degişli maglumatlary açmak babatynda maliýe hasabatlylygyny taýýarlamagyň kabul edilen konsepsiýasynyň çylşyrymly talaplaryna ýolbaşçylyk tarapyndan ýeterlik derejede düşünilmezligi, şeýle hem ýolbaşçylygyň bu talaplary gerekli görnüşde ýerine ýetirmek üçin zerur bolan garaýyşlary çykarmaga ukypsyzlygy;

* eger maliýe hasabatlylygyny taýýarlamagyň kabul edilen konsepsiýasynda şular ýaly düzedişleri girizmek talaby ýa-da oňa rugsat etmek göz öňünde tutulan bolsa, bahalandyrmagyň usullary ulanylanda alnan netijelere degerli düzediş girizmek.

Olar bilen baglanyşykly degerli töwekgelçilikler ýüze çykýan bahalandyryş ululyklary babatynda Auditiň halkara 540 belgili standarty düýplülik boýunça barlagyň Auditiň halkara 330 belgili standartynyň talaplaryny berjaý etmek maksady bilen, ýerine ýetirilýän beýleki iş yzygiderliliklerine goşmaça, auditoryň şu aşakdakylara baha bermegini talap edýär:

170.0 x 240.0 mm

* ýolbaşçylyk alternaitiw ýol bermelere we netijelere nähili seredipdir we olardan näme üçin boýun gaçyrypdyr; bahalandyryş ululyklary kesgitlenen mahalynda baha bermegiň näbelliligi meselesini ýolbaşçylyk nähili çözüpdir?

* ýolbaşçylyk tarapyndan peýdalanylan degerli ýol bermeler esasly bolup durýarmy?

* eger onuň degerli ýol bermeleriň esaslandyrylyşyna ýa-da ýolbaşçylyk tarapyndan maliýe hasabatlylygyny taýýarlamagyň kabul edilen konsepsiýasynyň gerekli görnüşde peýdalanylyşyna gatnaşygy bar bolsa, ýolbaşçylygyň hereketleriň belli bir meýilnamasyna eýermek maksady we ukyplylygy.

Ýolbaşçylyk tarapyndan maliýe gurallaryny bahalandyrmagyň iş yzygiderliligi testden geçirilen we baha berlen düýpli ýoýulmanyň töwekgelçiligine jogap çäreleri kabul edilen mahalynda auditor Auditih halkara 540 belgili standartyna laýyklykda bahalandyryş ululyklarynyň häsiýetini hasaba almak bilen, aşakdaky iş yzygiderlilikleriniň birini ýa-da birnäçesini ýerine ýetirmäge borçludyr:

* ýolbaşçylyk tarapyndan bahalandyryş ululyklaryny almagyň iş yzygiderliligine we olaryň esasynda bu ululygyň kesgitlenen maglumatlary testden geçirmek (guramanyň şu maksat üçin peýdalanan bahalandyrma usullaryny goşmak bilen);

* düýplülik boýunça barlagy gerekli görnüşde ýerine ýetirmek bilen, ýolbaşçylyk tarapyndan bahalandyryş ululyklarynyň alnyşyna gözegçilik serişdeleriniň amal netijeliligini testden geçirmek;

* seljerme geçirmek üçin takyk bahalandyrmany ýa-da bahalandyrmanyň aralygyny özbaşdak işläp taýýarlamak;

* auditor netijenamasynyň çykarylan senesine çenli bolup geçen wakalaryň bahalandyryş ululyklaryny tassyklaýan auditorçylyk subutnamalaryny üpjün edip biljekdigini kesgitlemek.

Auditorlaryň köpüsiniň pikirine görä, ýolbaşçylyk tarapyndan bahalandyryş ululyklaryny almagyň iş yzygiderliligine we olaryň esasynda bu ululygyň kesgitlenen maglumatlary testden geçirmek, gözegçilik serişdeleriniň amal netijeliligini testden geçirmek bilen bilelikde auditiň netijeli we peýdaly usulyýetini emele getirýär. Hasabat senesinden soňky wakalaryň maliýe gurallaryna berilýän baha degişli käbir subutnamalary berip biljekdigine garamazdan, bu subutnamalardan peýdalanylan mahalynda, hasabat senesinden soň bazar şertlerinde bolup geçen islendik üýtgemeleri hasaba almak üçin, beýleki ýagdaýlara üns bermegiň gerek bolmagy ähtimaldyr. Eger auditorda ýolbaşçylyk tarapyndan bahalandyryş ululyklaryny almagyň iş yzygiderliligine we olaryň esasynda ululyklaryň kesgitlenen maglumatlary testden geçirmek mümkinçiligi bolmasa, onda ol takyk bahalandyrmany ýa-da bahalandyrmanyň aralygyny özbaşdak işläp taýýarlamalydyr.

Auditiň halkara 540 belgili standartyna laýyklykda, eger auditor ýolbaşçylyk tarapyndan bahalandyryş ululyklarynyň kesgitlenişini testden geçirýän bolsa, onda ol anyk ýagdaýlary hasaba almak bilen, baha bermegiň peýdalanylan usulynyň ge-

170.0 x 240.0 mm

rekli bolup durýandygyny we maliýe hasabatlylygyny taýýarlamagyň kabul edilen konsepsiýasyna laýyklykda baha bermegiň maksatlaryny hasaba almak bilen, ýolbaşçylyk tarapyndan peýdalanylan ýol bermeleriň esasly bolup durýandygyna baha bermäge borçludyr.

Ýolbaşçylygyň maliýe gurallaryna baha bermek üçin baha maglumatlarynyň daşarky çeşmelerini ýa-da özüniň baha beriş usullaryny peýdalanandygyna garamazdan, aýratyn hem adalatly gymmatyna baha bermegiň basgançaklaýyn gurluşynyň 2-nji we 3-ji derejesiniň başlangyç maglumatlary peýdalanylanda, köplenç halatda, modeller ulanylýar. Modele gönükdirilen auditorçylyk iş yzygiderliliginiň häsiýeti, möhletleri we möçberi kesgitlenen mahalynda auditor modelde peýdalanylan usulyýete, ýol bermelere we maglumatlara seredip biler.

Görkezilen üç düzüm böleginiň ählisiniň testden geçirilmegi has çylşyrymly maliýe gurallaryna, mysal üçin, olara baha bermek üçin 3-nji derejäniň başlangyç maglumatlary ulanylýan gurallara seredilende auditorçylyk subutnamalarynyň peýdaly çeşmesi bolup biler. Eger model şol bir wagtda ýönekeý hem-de umumy ykrar edilen bolup durýan bolsa (mysal üçin, obligasiýalaryň bahalarynyň käbir hasaplamalary), onda esasy ünsüň ýol bermelere we maglumatlara berilýän mahalynda alnan auditorçylyk subutnamalary subutnamalaryň has peýdaly çeşmesi bolup biler.

Modeli testden geçirmegi esasy iki çemeleşmäni peýdalanmak bilen amala aşyryp bolar:

1) auditor ýolbaşçylygyň peýdalanan modelini testden geçirip biler, şunda ol modeli ulanmagyň ýerliklidigine, peýdalanylan ýol bermeleriň we maglumatlaryň esaslylygyna, şeýle hem matematiki hasaplamalaryň takyklygyna seredýär; ýa-da

2) auditor baha bermegi özbaşdak ýerine ýetirip we soňra öz netijesini gurama tarapyndan geçirilen baha berme bilen deňeşdirip biler.

Eger maliýe gurallaryna baha bermegiň esasynda syn edilmeýän başlangyç maglumatlar (ýagny 3-nji derejäniň maglumatlary) ýatan bolsa, onda auditor beýlekiler bilen birlikde, ýolbaşçylygyň şu aşakdakylary nähili tassyklaýandygy baradaky meselä seredip biler:

* maliýe gurallary üçin möhüm bolup duran bazara haýsy guramalar gatnaşyjy bolup durýarlar we olaryň häsiýetnamasy?
* ilkibaşda ykrar etmede syn edilmeýän başlangyç maglumatlar nähili kesgitlenýär?
* ýolbaşçylyk tarapyndan onuň özüniň bazara gatnajylaryň ulanyp biljek ýol bermeleri baradaky pikirini görkezmek üçin öz ýol bermelerine nähili üýtgetmeler girizilipdir?
* şu ýagdaýlarda bar bolan has takyk başlangyç maglumat hasaba alnypmy?
* ýol bermelerde deňeşdirilýän amallar boýunça maglumatlar hasaba alnypmy (eger ýerlikli bolsa)?

170.0 x 240.0 mm

* syn edilmeýän başlangyç maglumatlar peýdalanylan halatynda modelleriň duýgurlygyna seljerme geçirmegiň netijeleri we baha bermegiň näbelliligini hasaba almak üçin düzedeşileriň girizilendigi.

Mundan başga-da, auditor tarapyndan baha bermeler testden geçirilende we baha bermeleriň, umuman esasly bolup durýandygy baradaky meselä seredilende auditoryň pudagyň aýratynlygyny we bazar meýillerini bilmeginiň, beýleki guramalar tarapyndan ýerine ýetirilen baha bermelere (ýaşyrynlygy hasaba almak bilen) we şu baha bermelere gatnaşygy bolan beýleki baha indikatorlaryna düşünmeginiň uly ähmiýeti bardyr. Eger baha bermeleriň hemişe çendenaşa agressiw ýa-da konserwatiw häsiýeti bar bolsa, onda bu ýolbaşçylygyň takyk däl maglumatlara esaslanan bolmagynyň mümkindigini görkezip biler.

Bazarda syn edilýän maglumatlar görnüşinde daşarky maglumatlaryň bolmadyk halatynda korporatiw dolandyryş üçin jogapkär şahslaryň ýolbaşçylygyň baha bermeleriniň subýektiw häsiýetine düşünmeklige we bu baha bermeleri tassyklamak üçin alnan subutnamalary öwrenmeklige degerli üns bermekleri aýratyn möhüm bolup durýar. Şeýle ýagdaýlarda auditor guramanyň çäklerinde ýolbaşçylygyň ähli derejelerinde, şol sanda korporatiw dolandyryş üçin jogapkär şahslaryň derejesinde, degişli resminamalary goşmak bilen, dykgatly seljermäniň geçirilendigine we meselelere seredilendigine baha bermelidir.

Bazarlarda işjeňligiň peselýän ýa-da adaty işjeňligiň bozulan döwürlerinde ýa-da syn edilýän daşarky maglumatlaryň ýok halatynda ýolbaşçylygyň baha bermeleri has-da subýektiw we olary barlamak kyn bolup biler, diýmek, netijede olaryň ygtybarlylygy has peselip biler. Şular ýaly ýagdaýlarda auditor guramada bar bolan gözegçilik serişdelerini testden geçirmek, modelleriň gurluşyna we hereket edişine baha bermek, modelde peýdalanylýan ýol bermeleri we maglumatlary testden geçirmek we onuň kömegi bilen alnan netijeleri auditor tarapyndan işlenip taýýarlanan takyk bahalandyrmasy ýa-da bahalandyrmanyň aralygy bilen ýa-da baha bermegiň daşarky taraplar tarapyndan ulanylýan beýleki usullary bilen deňeşdirmek ýaly toplumlaýyn iş yzygiderliligini peýdalanmak bilen, modeli testden geçirip biler.

Baha bermegiň gurama tarapyndan ulanylýan usulýetinde peýdalanylýan başlangyç maglumatlar testden geçirilende auditoryň maliýe hasabatlylygyny taýýarlamagyň kabul edilen konsepsiýasynyň talaplaryna laýyklykda açylan maglumaty tassyklaýan subutnamalary almak ähtimallygy bardyr.

Ýolbaşçylar tarapyndan ulanylýan ýol bermeleri testden geçirmek üçin ýerine ýetirilýän auditorçylyk iş yzygiderliligi şu soraglara berilýän bahany öz içine alyp biler:

* ýolbaşçylyk ýol bermeler işlenip taýýarlanylanda başlangyç bazar maglumatlaryny ulanypmy (eger ulanan bolsa, nähili ulanypdyr), sebäbi umuman alnanda, degişli syn edilýän başlangyç maglumatlary aňrybaş peýdalanmak we syn edilmeýän başlangyç maglumatlaryň ulanylyşyny azaltmak göz öňünde tutulýarmy?

170.0 x 240.0 mm

* ýol bermeler syn edilýän bazar şertlerine we maliýe aktiwiniň ýa-da maliýe borçnamasynyň häsiýetnamalaryna laýyk gelýärmi?

* bazara gatnaşyjylar tarapyndan peýdalanylýan ýol bermeleriň çeşmeleri näderejede kabul ederlikli we ygtybarly, eger bazarda birnäçe dürli hili ýol bermeler bar bolsa,ýolbaşçylyk özüniň ulanjak ýol bermelerini nähili saýlap alypdyr?

* duýgurlyga geçirilen seljermäniň netijeleri ýol bermelerdäki ujypsyz ýa-da aram üýtgemeleriň baha bermelerdäki düýpli üýtgemelere getirýändigini görkezýärmi?

Auditor tarapyndan geljek döwürler babatynda garaýyşlara seredilmegi garaýyşlaryň çykarylan senesindäki ýagdaýa görä bar bolan maglumatlara esaslanýar. Hasabat senesinden soňky wakalar beýan edilen pursadynda esasly bolup duran garaýyşlara gapma-garşy netijelere getirip biler.

Auditiň halkara 500 belgili standarty ýolbaşçy tarapyndan çekilen bilermenden alnan subutnamalara baha berlende auditoryň berjaý etmeli talaplaryny öz içine alýar. Ýolbaşçy tarapyndan çekilen bilermeniň işiniň degişli häsiýetine baha bermek auditora bahalaryň we bilermen tarapyndan berlen bahalaryň bahalandyrmagy tassyklamak üçin ýeterlik, gerekli auditorçylyk subutnamalaryny üpjün edýändigine baha bermäge kömek edýär. Auditoryň ýerine ýetirip biljek iş yzygiderliligine şular degişlidir:

* bilermeniň başarjaňlygyna, mümkinçiliklerine we obýektiwligine baha bermek;

* bilermeniň işini öwrenmek;

* bu bilermeniň işiniň netijeleriniň auditorçylyk subutnamalary hökmünde peýdalanmak üçin kabul ederlikdigine baha bermek.

Beýleki iş yzygiderlilikleri şulary öz içine alyp biler:

* beýleki modeliň çäklerinde ýol bermeleri almak üçin dürli ýol bermeleri modelleşdirmek we soňundan şu usul bilen alnan ýol bermeleriň esaslydygyna seretmek;

* ýolbaşçylygyň takyk bahalandyrmasynyň auditoryň berýän bahalaryndan hemişe ýokarda ýa-da hemişe pes bolýandygyny anyklamak üçin ýolbaşçylygyň takyk bahalandyrmasyny auditoryň takyk bahalandyrmasy bilen deňeşdirmek.

Guramanyň maliýe gurallaryna baha bermekde ýolbaşçylyga kömek etmek üçin bilermen ýol bermeleri işläp taýýarlap ýa-da kesgitläp biler. Şular ýaly ýol bermeler, ýolbaşçylygyň olardan peýdalanan halatynda, ýolbaşçylygyň ýol bermeleri bolýar, auditor olara beýleki ýol bermelere seredilýän tertipde seretmelidir.

Käbir ýagdaýlarda auditor ýolbaşçylyk tarapyndan peýdalanylan ýol bermeleri we usulyýeti öwrenmäge eden synanyşyklarynyň netijesinde, mysal üçin, baha maglumatlarynyň daşarky çeşmesiniň özüniň işläp taýýarlan modellerini we programmalaryny peýdalanýan we degişli maglumatlaryň elýeter bolmadyk halatynda ýeterlik subutnamalary almagyň mümkin däldigi barada netije çykaryp biler. Şeýle

ýagdaýlarda auditor ýolbaşçylygyň takyk bahalandyrmasyna seljerme geçirmek üçin özüniň takyk bahalandyrmasy ýa-da bahalandyrmanyň aralygy ýaly, düýpli ýoýulmanyň töwekgelçiligine jogap çärelerini ýerine ýetirip bilmese, onuň baha bermeler babatynda ýeterlik derejede gerekli auditorçylyk subutnamalaryny alyp bilmezligi mümkindir.

Auditiň halkara 705 belgili (gaýtadan seredilen) standartynda auditoryň ýeterlik derejede gerekli auditorçylyk subutnamalaryny almaga mümkinçiligi ýok bolanda ýüze çykýan netijeler beýan edilýär.

Auditiň halkara 200 belgili standartyna laýyklykda ýolbaşçylygyň borçlaryna maliýe hasabatlylygyny taýýarlamagyň kabul edilen konsepsiýasyna laýyklykda maliýe hasabatlylygyny taýýarlamak girýär. Maliýe hasabatlylygyny taýýarlamagyň konsepsiýalarynda, köplenç halatda, maliýe hasabatlylygynda ondan peýdalanyjylara guramalaryň maliýe gurallary bilen geçirýän amallarynyň täsirine, şol sanda maliýe gurallary bilen bagly töwekgelçiliklere we kesgitsizlik ýagdaýlaryna netijeli baha bermäge mümkinçilik berýän maglumatlary açmak barada talap bolýar. Baha bermegiň esasy baradaky maglumatlary açmagyň ähmiýeti maliýe gurallaryna berilýän bahanyň kesgitsizlik derejesiniň ýokarlanyşyna görä ýokarlanýar, şeýle hem adalatly gymmatyna baha bermegiň basgançaklaýyn gurluşynda başlangyç maglumatlaryň derejesine bagly bolup durýar.

Maliýe hasabatlylygynyň maliýe hasabatlylygyny taýýarlamagyň kabul edilen konsepsiýasyna laýyk gelýändigi baradaky habarlarda ýolbaşçylyk açyk ýa-da açyk däl görnüşde maliýe hasabatlylygyny düzmegiň maliýe hasabatlylygynyň dürli elementleriniň we açylmaga degişli maglumatlaryň berilmegine hem-de açylmagyna degişli şertlerini görkezýär. Maglumatlaryň berilmegine we açylmagyna degişli şertler şulary öz içine alýar:

* wakanyň hem-de hukugyň we borçnamanyň ýüze çykandygy, ýagny açylan ýagdaýlaryň, amallaryň we gaýry soraglaryň ählisiniň bardygy we olaryň gurama degişlidigi;
* dolulyk, ýagny açylmaga degişli ähli maglumatlaryň maliýe hasabatlylygyna goşulandygy;
* toparlara bölme (klassifikasiýa) we düşnüklilik, ýagny maliýe maglumatlarynyň gerekli görnüşde berlendigi we beýan edilendigi, açylmaga degişli maglumatlaryň aýdyň düzülendigi;
* takyklyk we bahalandyrma, ýagny maliýe hem gaýry maglumatlar anyk we degişli pul möçberleri görnüşinde açylandygy.

Audite degişli maglumatlaryň açylmagy bilen baglanyşykly auditorçylyk subutnamalary bu şertleri hasaba almak bilen işlenip düzülýär:

Maliýe gurallary baradaky maglumatlaryň berilmegi we açylmagy üçin möhüm soraglara şular degişlidir:

170.0 x 240.0 mm

* maliýe hasabatlylygyny taýýarlamagyň konsepsiýasy. Auditora töwekgelçilikler baradaky maglumatlaryň açylmagynda we duýgurlygy seljermekde ünsi jemlemek gerek bolup durýar. Auditor tarapyndan töwekgelçiliklere baha bermegi we gözegçilik hereketlerini testden geçirmegi ýerine ýetirmegiň barşynda alnan maglumatlar auditora maliýe hasabatlylygynda açylan maglumatlaryň maliýe hasabatlylygyny taýýarlamagyň kabul edilen konsepsiýasynyň talaplaryna laýyk gelýändigi barada netije çykarmaga mümkinçilik berýän subutnamalary almaga kömek edip biler. Mysal üçin, ol gurama tarapyndan maliýe gurallaryny peýdalanmagyň maksatlary we strategiýasy, şol sanda guramanyň resmi taýdan tassyklanan hasaba alyş syýasaty baradaky maglumatlar bolup biler;

* maliýe gurallary bilen baglanyşykly töwekgelçilikleri dolandyrmak babatynda guramanyň içerki gözegçilik konsepsiýalary;

* maliýe gurallary bilen bagly töwekgelçilikler we kesgitsizlik ýagdaýlary;

* buhgalterçilik hasaba alnyş ulgamyndan başga çeşmelerden alnan maglumatlar.

Auditiň halkara 705 belgili (gaýtadan seredilen) standartynda auditorçylyk pikirinde auditoryň ýolbaşçylyk tarapyndan maliýe hasabatlylygynda açylan maglumatlar ýeterlik däl ýa-da hasabatlylykdan peýdalanyjylary ýalňyşdyryp biler diýip hasap edýän ýagdaýynyň görkezilmegine degişli görkezmeler bar.

Auditorlar açylýan maglumatlaryň doly we düşnükli bolup durýandygy baradaky meselä hem seredip bilerler.

Maglumatlar, mysal üçin, düýplülik boýunça testden geçirilende gysga möhletli hem-de uzak möhletli maliýe gurallarynyň klassifikasiýasy babatynda maglumatlary bermekligiň degişli häsiýetine seretmegiň auditoryň maglumatlaryň berlişine we açylyşyna seretmegi üçin ähmiýeti bardyr.

Auditiň halkara 540 belgili standartyna laýyklykda auditor ýolbaşçylykdan özleriniň bahalandyryş ululyklary emele getirilende peýdalanylan degerli ýol bermeleri esasly hasap edýändikleri babatynda ýazmaça arzalary almalydyr. Auditiň halkara 580 belgili standartyna laýyklykda, eger auditor şunuň ýaly arzalardan başga-da, maliýe hasabatlylygyna gatnaşygy bolan gaýry auditorçylyk subutnamalaryny esaslandyrmak üçin bir ýa-da birnäçe ýazmaça arzalary, ýa-da maliýe hasabatlylygyny düzmegiň bir, ýa-da birnäçe şertlerini almagy karar eden bolsa, onda auditor şular ýaly goşmaça ýazmaça arzalary soramalydyr.

Maliýe gurallary bilen amallaryň möçberine we çylşyrymlylyk derejesine baglylykda, maliýe gurallary babatynda alnan gaýry auditorçylyk subutnamalaryny tassyklamak üçin soralýan ýazmaça arzalar şu jähetleri öz içine alyp biler:

* guramanyň maliýe gurallaryny peýdalanmak babatynda maksatlary, mysal üçin, hejirlemek, aktiwleri, borçnamalary dolandyrmak ýa-da maýa goýmak;

170.0 x 240.0 mm

* maliýe hasabatlylygyny bermegiň gerekli häsiýetine degişli arzalar maliýe gurallary bilen amallary satmak boýunça amallar ýa-da maliýeleşdirmek boýunça amallar ýaly görkezilmegi);

* maliýe hasabatlylygynda maliýe gurallary baradaky maglumatlaryň açylandygy barada arza, mysal üçin:

- maliýe gurallary bilen ähli amallaryň hasaba alyşda görkezilendigi barada;

- içinde gurlan, döredilen maliýe gurallarynyň ählisiniň ýüze çykarylandygy barada;

* amallaryň bazar şertlerinde we bazar bahasy boýunça geçirilendigi barada arza;

* amallaryň geçirilen şertleri;

* maliýe gurallaryna baha bermegiň gerekli häsiýetde bolmagy;

* maliýe gurallary bilen baglanyşykly haýsydyr bir goşmaça ylalaşyklaryň bardygy barada arza;

* guramanyň haýsydyr bir opsion şertnamalaryny baglaşandygy barada arza;

* guramanyň belli bir hereketleri ýerine ýetirmek maksady we oňa ukyplylygy barada arza;

* hasabatdan soň bolup geçen haýsydyr bir wakanyň baha bermelerde we maliýe hasabatlylygynda açylýan maglumatlara düzediş girizmegi talap edýändigi barada arza.

Maliýe gurallaryna baha bermek bilen bagly kesgitsizlik ýagdaýlary sebäpli haýsydyr bir degerli töwekgelçilikleriň maliýe hasabatlylygyna mümkin bolan täsiri baradaky soraglar korporatiw dolandyryşa jogapkär şahslar üçin gyzyklanma döredip bilmegi ähtimaldyr. Auditor olara adalatly gymmatyna baha berlende peýdalanylan degerli ýol bermeleriň häsiýeti we netijeleri, ýol bermeleriň işlenip taýýarlanmagyna mahsus subýektiwlik derejesi we adalatly gymmaty boýunça baha berilýän obýektleriň tutuş maliýe hasabatlylygy üçin belli bir derejede möhümligi barada maglumat berip biler.

Mundan başga-da, meselesi maliýe gurallary bolup duran şertnamalaryň baglaşylmagy baradaky borçnamalara we soňundan baha bermek iş yzygiderliligine gözegçiligiň gerekli serişdelerine bolan zerurlyk bilen bagly korporatiw dolandyryş üçin jogapkär şahslar bilen maglumat taýdan özara hereket etmek zerurlygy ýüze çykyp biler.

Auditiň halkara 260 belgili (gaýtadan seredilen) standartynda maliýe hasabatlylygyna audit geçirilende auditoryň korporatiw dolandyryş üçin jogapkär şahslar bilen maglumat taýdan özara hereket etmegi amala aşyrmak borjuna degişli meselelere seredilýär.

Maliýe gurallaryna degişlilikde, auditoryň korporatiw dolandyryş üçin jogapkär şahslary habardar etmäge borçly bolan soraglary şulary öz içine alyp biler:

170.0 x 240.0 mm

* guramada maliýe gurallary bilen amallaryň häsiýetine we möçberine ýa-da şunuň ýaly iş bilen baglanyşykly töwekgelçiliklere ýolbaşçylyk tarapyndan ýeterlik derejede düşünilmezligi;
* auditiň barşynda auditor tarapyndan içerki gözegçilik ulgamynyň gurluşynda we hereket edişinde ýa-da gurama tarapyndan maliýe gurallary bilen geçirilýän amallar babatynda töwekgelçilikleriň dolandyrylyşynda ýüze çykarylan degerli ýetmezçilikler;
* ýolbaşçylyk ýa-da ekspert tarapyndan ýerine ýetirilen baha bermelere degişli ýeterlik gerekli auditorçylyk subutnamalary almakda auditoryň gabat gelýän degerli kynçylyklary;
* baha bermek meselesi boýunça garaýyşlarda auditor bilen ýolbaşçylygyň ýa-da ýolbaşçylygyň bilermeniniň arasynda degerli tapawutlar;
* düýpli töwekgelçilikleriň we daşarky täsire sezewar bolujylygyň guramanyň maliýe hasabatlylygyna, maliýe hasabatlylygynda açylmagy talap edilýän maglumatlara, şol sanda maliýe gurallary bilen bagly baha bermekdäki kesgitsizlik baradaky maglumatlara mümkin bolan täsirleri;
* saýlanyp alnan hasaba alyş syýsatynyň gerekli häsiýetde bolmagy we maliýe gurallary bilen bagly amallary maglumatlary maliýe hasabatlylygynda görkezilmegi babatynda auditoryň nukdaýnazary;
* guramada hasaba alnyşy ýöretmegiň usullary we maliýe gurallaryny maliýe hasabatlylygynda görkezilmegi babatynda auditoryň nukdaýnazary;
* maliýe gurallaryny, şol sanda dessine gözegçilik serişdelerini edinmek, satmak ýa-da peýdalanmak maliýe gurallaryny hejirleme gurallaryna degişli etmek we töwekgelçiliklere monitoring geçirmek babatynda gutarnykly we takyk emele getirilen syýasatyň bolmazlygy.

Özbaşdak taýýarlanmak üçin soraglar

1. Auditiň tejribesi hakynda halkara hasabatlarynyň manysy nämeden ybarat?
2. Maliýe gurallarynyň auditinde aýratyn ähmiýete eýe bolan Auditiň halkara standartlary haýsylar?
3. Maliýe gurallary barada umumy maglumatlaryň mazmuny nämeden ybarat?
4. Maliýe gurallarynyň auditiniň nahili aýratynlyklary bar?

170.0 x 240.0 mm

X BAP

AUDITIŇ DESLAPKY BARLAGLARYNY, YNAMLYLYGY ÜPJÜN EDÝÄN TABŞYRYKLAR, BAGLANYŞYKLY HYZMATLAR BOÝUNÇA HALKARA STANDARTLARY

10.1. Deslapky (obzor) barlaglarynyň halkara standartlary

Auditiň halkara 2400 belgili «Deslapky (obzor) barlaglarynyň halkara standartlary» atly standarty auditoryň geçen döwürleriň maliýe hasabatlylygyny deslapky barlamak tabşyrygyny ýerine ýetirmäge çekilýän, ýöne guramanyň maliýe hasabatlylygynyň auditini geçirmeýän halatlarynda onuň borçlaryny, şeýle hem auditoryň maliýe hasabatlylygy baradaky netijenamasynyň görnüşini we mazmunyny kesgitleýär.

Auditiň halkara 2400 belgili «Deslapky (obzor) barlaglarynyň halkara standartlary» atly standarty Hile gözegçilik etmegiň, auditiň, deslapky barlaglaryň, ynamlylygy üpjün edýän gaýry tabşyryklaryň we baglanyşykly hyzmatlary etmek boýunça tabşyryklaryň halkara standartlarynyň ýygyndysyna Sözbaşy bilen bilelikde seredilmelidir (mundan beýläk – «Halkara standartlarynyň ýygyndysy»).

Standartda garaşsyz auditor bolup durýan auditor tarapyndan guramanyň maliýe hasabatlylygynyň ýa-da onuň aralyk maliýe maglumatlarynyň barlagyny geçirmek meselesine seredilmeýär.

Standart degişli görnüşde laýyk getirlenden soň, geçen döwürleriň beýleki maliýe maglumatlarynyň deslapky barlaglary babatynda hökmany tertipde ulanylýar. Çäkli ynamlylygy üpjün edýän, geçen döwürleriň maliýe maglumatlarynyň deslapky barlaglaryndan başga tabşyryklar Auditiň halkara 3000 belgili «Ynamlylygy üpjün edýän tabşyryklaryň halkara standartlary» atly standartynyň talaplaryna laýyklykda ýerine ýetirilýär.

Auditiň halkara 2400 belgili standartyna laýyklykda maliýe hasabatlylylygynyň deslapky barlagy geçirilende auditoryň maksady şulardan ybarat bolýar:

* Köplenç halatda soramalary ibermegiň we seljeriş iş yzygiderliligini ýerine ýetirmegiň hasabyna tutuş maliýe hasabatlylygynda düýpli ýoýulmalaryň bardygy ýa-da ýokdugy babatynda çäkli ynamlylygy almak. Bu öz gezeginde auditora onuň ünsüni çeken haýsy hem bolsa bir ýagdaýa esaslanyp, maliýe hasabatlylygy ähli düýpli jähetlerde ony taýýarlamagyň kabul edilen konsepsiýasyna laýyklykda taýýarlanmandyr diýip hasap edýändigi barada ýa-da şular ýaly ýagdaýlaryň ýokdugy barada netije çykarmaga mümkinçilik berýär;

170.0 x 240.0 mm

* tutuş maliýe hasabatlylygy barada netijenama bermek we standartyň talaplaryna laýyklykda, ol barada ýolbaşçylary we (ýa-da) korporatiw dolandyryşa jogapkär şahslary habarly etmek.

Çäkli ynamlylygy alyp bolmaýan, auditoryň netijenamasynda bellikler bilen çykarylan netijäniň bolsa emele gelen ýagdaýlarda ýeterlik bolmadyk halatynda Auditiň halkara 2400 belgili «Deslapky (obzor) barlaglarynyň halkara standartlary» atly standarty auditordan tabşyryk boýunça netijenamada netije çykarmakdan boýun gaçyrmagy ýa-da zerur bolan ýagdaýynda kanunçylyk namalarda göz öňünde tutulan bolsa tabşyrykdan boýun gaçyrmagy talap edýär.

Auditor Auditiň halkara 2400 belgili standartyň maksatlaryna düşünmek we onda bellenen talaplaryň gerekli derejede berjaý edilmegini üpjün etmek üçin bu standartyň manysyna, şol sanda ulanmak boýunça gollanmanyň maglumatlaryna doly düşünmäge borçludyr.

Auditor Standartyň her bir talabyny berjaý etmäge borçludyr, muňa ol ýa-da beýleki talabyň deslapky barlag boýunça tabşyryga degişlilikde ulanyp bolmaýan ýagdaýlary girmeýär. Talap onuň degişli bolan ýagdaýlary bar bolan mahalynda deslapky barlag boýunça tabşyryga degişlilikde ulanyp bolýar diýlip hasap edilýär.

Auditor degişli tertipde hünär edebiniň talaplaryny, şol sanda garaşsyzlyga degişli talaplary berjaý etmäge borçludyr. Auditor tabşyrygy ýerine ýetirýän pursadynda hünär kämilliginden gelip çykýan endiklerinden doly we dogry peýdalanmaly. Netijede, ol öz işini maliýe hasabatlylygynyň düýpli ýoýulmagyna getirjek ýagdaýlary ünsden düşürmän meýilleşdirmelidir we ýerine ýetirmelidir.

Deslapky barlag boýunça tabşyryk ýerine ýeririlýän mahalynda auditor hünär kämilliginiň netijesinde toparlara bölünen garaýyşlaryny peýdalanmaga borçludyr.

Tabşyrygyň ýolbaşçysynyň tabşyrygy ýerine ýetirmek boýunça endikleri bolmalydyr we ony ýerine ýetirmegi üpjün edýän usullary bilmelidir. Şeýle hem maliýe hasabatlylygyny taýýarlamak babatynda tabşyrygy ýerine ýetirmek üçin zerur bolan derejede başarjaňlygy bolmalydyr.

Tabşyrygyň ýolbaşçysy şular üçin jogapkärçilik çekýär:

* deslapky barlag boýunça bellenen her bir tabşyrygynyň umumy hiliniň üpjün edilmegine ;

* deslapky barlag boýunça hünärmençilik standartlaryna, ulanylýan kanunçylygyň talaplaryna laýyklykda tabşyryga gözegçilik etmek üçin onuň meýilleşdirilişine we ýerine ýetirilişine;

* emele gelen ýagdaýlarda auditorçylyk netijenamanyň esaslandyrylyşyna;

* tabşyrygyň auditorçylyk guramasynyň gözegçilik syýasatynyň talaplaryna laýyklykda ýerine ýetirilmegine, şol sanda:

- müşderileri kabul etmegiň, olar bilen gatnaşyklary dowam etmegiň, anyk tabşyryklary kabul etmegiň we ýerine ýetirmegiň degişli iş yzygiderlilikleriniň ýerine ýetirilendiginiň subutnamalarynyň bolmagy;

ᵪ edaranyň ýolbaşçysynyň ýeterlik derejede dogruçyl däldigini çak edilen ýagdaýynda ony tassyklaýan maglumatlaryň bolmagy;

* tabşyryklary ýerine ýetirmek babatynda hünär derejesini, başarnyklary we endikleri goşmak bilen tutuş iş toparynyň talap edilýän başarjaňlygynyň we mümkinçiliginiň, şeýle hem maliýe hasabatlylygy çygrynda tejribesiniň bolmagyna, olar:

ᵪ deslapky barlag boýunça tabşyrygyň hünärmençilik standartlaryna, ulanylýan kanunçylygyň talaplaryna we kadalaşdyryjy talaplara laýyklykda ýerine ýetirilmegi;

ᵪ emele gelen ýagdaýlarda gerekli boljak netijenamany taýýarlamagyň üpjün edilmegi;

* tabşyryk boýunça resminamalaryň gerekli görnüşde ýöredilmegine.

Eger tabşyrygyň ýolbaşçysy auditorçylyk guramasyny tabşyrygy ýerine ýetirmekden boýun gaçyrmaga mejbur edip biljek maglumaty alsa (goý, bu maglumaty ol öň bilýän bolsun) onda haýal etmän bu maglumaty bilelikde netije çykarmak üçin auditorçylyk guramasyna habar bermäge borçludyr.

Tabşyrygy ýerine ýetirmegiň dowamynda synlamak we iş toparyna gatnaşýanlar tarapyndan ulanylýan hünär edebiniň berjaý edilmeýändigine subutnamalar bolanda zerur bolan gulluk derňewlerini geçirmek ýoly bilen hüşgärligi saklamalydyr. Eger-de auditorçylyk guramasynyň hiline gözegçilik ulgamy netijesinde ýa-da haýsydyr bir başga görnüşde tabşyrygyň ýolbaşçysyna iş toparyna gatnaşýanlaryň biri ýa-da birnäçesi tarapyndan degişli edep kadalarynyň berjaý edilmeýändigi belli bolsa, onda barlag toparynyň beýleki wekilleri bilen maslahatlaşyp geljekki edilmeli işi maslahatlaşylmaly.

Auditorçylyk guramasynyň hiline gözegçilik etmegiň netijeli ulgamy beýleki çäreler bilen bir wagtda monitoring prosesini hem göz öňünde tutýar. Ol auditorçylyk guramasyna özüniň işiň hiline gözegçilik ulgamyna degişli bolan syýasatynyň we iş yzygiderliliginiň goýlan wezipelere laýyk gelýändigi we netijeli hereket edýändigi babatda göwnejaý ynamlylygy üpjün edýär. Tabşyrygyň ýolbaşçysy monitoringiň auditorçylyk guramasy we eger bu ýerlikli bolsa, ulgama girýän beýleki auditorçylyk guramalary tarapyndan ýaýradylýan derwaýys maglumatyň özi bilen tassyklanýan netijelerine seretmäge, şeýle hem bu maglumatda bellenen ýetmezçilikleriň deslapky barlag boýunça tabşyryga täsir edip biljekdigini barlamaga borçludyr.

Müşderileri kabul etmäge we olar bilen gatnaşyklary dowam etmäge şeýle hem deslapky barlag boýunça tabşyryklary kabul etmäge hem-de ýerine ýetirmäge täsir edýän ýagdaýlar. Kanunçylykda göz öňünde tutulan ýagdaýlardan başga halatlarda auditor deslapky barlag boýunça tabşyrykdan boýun gaçyrmaga borçludyr, eger-de:

* onuň:

■ tabşyrygyň göwnejaý maksadynyň bardygyna ynamyň ýok ýagdaýynda,

170.0 x 240.0 mm

■ emele gelen ýagdaýlarda deslapky barlag boýunça tabşyrygy ýerine ýetirmek maksadalaýyk däl diýip hasap edilen ýagdaýynda;

* auditoryň degişli edep talaplarynyň, şol sanda garaşsyzlyk talaplarynyň berjaý edilmegine päsgel berip biljek esaslaryň barlygy güman edilen ýagdaýynda;

* tabşyrygyň ýagdaýlary boýunça auditora deslapky barlagy geçirmek üçin zerur bolan ilkinji maglumatlaryň elýeterli ýa-da ygtybarly bolmadyk ýagdaýynda;

* auditoryň ýolbaşçynyň dogruçyllygyna şübhelenmäge esasy bolup, ol hem bu ýagdaýda deslapky barlagy talabalaýyk ýerine ýeirmäge ters täsir edýän ýagdaýynda;

* ýolbaşçylyk ýa-da korporatiw dolandyryşa jogapkär şahslar deslapky barlag boýunça meýilleşdirilen tabşyrygyň şertleri nukdaýnazaryndan auditoryň işiniň möçberini çäklendirýän we bu çäklendirme derejesi auditory maliýe hasabatlylygy barada netije çykarmakdan boýun gaçyrmaga mejbur edýän ýagdaýynda.

Deslapky barlag boýunça tabşyrygy kabul etmezden ozal auditor şulara borçludyr:

a) maliýe hasabatlylygy taýýarlanylanda kabul edilen, şol sanda ýörite maksatly maliýe hasabatlylygy babatda ulanylýan konsepsiýany, maliýe hasabatlylygyny taýýarlamagyň maksadyny, şeýle hem göz öňünde tutulýan peýdalanyjylar barada düşünje almak üçin ýaramlylygyny anyklamaga;

b) özüniň auditorlyk borçlaryna doly düşünýändigi we ylalaşýandygy baradaky barlanýan gurama tarapyndan berlen resminamany kabul etmek bilen aşakdakylaryň üpjün edilmegini ýola goýmaga:

■ kabul edilen konsepsiýa laýyklykda maliýe hasabatlylygyny taýýarlamaga we zerur bolan ýagdaýynda onuň ygtybarlylygyna göz ýetirmäge;

■ kärhananyň işgärleriniň wezipe borçlaryndan peýdalanmagynyň netijesindäki ynsapsyzlyk hereketleriň ýa-da işini doly bilmezlikden ýüze çykarýan ýalňyşlarynyň netijesinde düýpli ýoýulmalaryň öňüni almak üçin ýola goýulýan içerki gözegçilik ulgamyň ýagdaýyna doly göz ýetirmäge;

ç) audirlenýän kärhana tarapyndan auditora şularyň berilmegini üpjün etmäge:

■ barlanýan kärhananyň ýolbaşçylygyna mälim bolan maliýe hasabatlylygyny taýýarlamak üçin möhüm ähmiýetli buhgalterçilik hasaba alnyşynyň maglumatlary, başlangyç resminamalary ýaly ähli gaýry materiallarynyň maglumatlarynyň elýeterliligi;

■ deslapky barlagy geçirmek üçin auditora edaradan talap edip biljek goşmaça maglumatlaryň berilmegi.

d) auditoryň olardan subutnamalary almagy üçin gerek bolan, guramanyň içindäki adamlara päsgelçiliksiz ýüz tutmak mümkinçiligini bermek boýunça öz borçlaryna düşünýändigi we onuň bilen ylalaşýandygy baradaky resminamany almaga.

Eger auditory deslapky barlag boýunça tabşyrygy kabul etmegiň ýokarda sanalyp geçilen hökmany şertleriniň islendik biriniň ýerine ýetirilişi kanagatlandyrmasa, ol muny ýolbaşçylyk ýa-da korporatiw dolandyryşa jogapkär şahslar bilen ara alyp maslahatlaşmaga borçludyr. Eger gurama ýatlanan hökmany şertleri zerur bolan derejede ýerine ýetirip bilmeýän bolsa, auditor tabşyrygy ýerine ýetirmekden boýun gaçyrmalydyr, muňa tabşyrygy kabul etmek borjunyň kanunda ýa-da kadalaşdyryjy namada göz öňünde tutulan ýagdaýlary girmeýär. Ýöne şeýle ýagdaýlarda ýerine ýetirilýän tabşyryk Standartyň talaplaryna laýyk gelmez, diýmek, netijenamanyň tekstinde auditor tabşyryk Standarta laýyklykda ýerine ýetirildi diýip görkezmeli däldir.

Eger tabşyryk kabul edilenden soň auditory hökmany şertleriň islendik biriniň ýerine ýetirilişi kanagatlandyrmasa, ol muny ýolbaşçylyk ýa-da korporatiw dolandyryşa jogapkär şahslar bilen ara alyp maslahatlaşmaga we şulary anyklamaga borçludyr:

- bu meseläni çözüp boljakdygyny;
- tabşyrygy ýerine ýetirmegi dowam etmegiň maksadalaýyklygyny;
- netijenamada bu mesele barada habar bermegiň gerekdigini, eger gerek bolsa, nähili edip we nähili görnüşde habar bermelidigini.

Auditorçylyk netijenamalarynyň düzülişi kanunda ýa-da kanunçylyk namasynda bellenen ýagdaýynda goşmaça garaýyşlar. Auditoryň tabşyryk boýunça netijenamasynda tabşyrygyň Standarta laýyklykda ýerine ýetirilendigi görkezilip bilner.

Deslapky barlagyň ol ýa-da beýleki ýurisdiksiýanyň ulanylýan kanunçylygyna ýa-da kadalaşdyryjy talaplaryna laýyklykda ýerine ýetirilýän käbir ýagdaýlarda şeýle ýurisdiksiýanyň kanunçylygy ýa-da kadalaşdyryjy talaplary auditoryň netijenamasynyň görnüşi we adalgasy boýunça Standartda göz öňünde tutulandakydan düýpli tapawutlanýan nusgasyny ýa-da düzülişini belläp biler. Şeýle ýagdaýlarda auditor maliýe hasabatlylygyna deslapky barlagyň netijeleri boýunça alnan ynamlylygy peýdalanyjylaryň nädogry teswirlemeginiň ähtimallygyny anyklamaga borçludyr we eger şunuň ýaly ähtimallyk bar bolsa, auditorçylyk netijenamadaky nähili goşmaça düşündirişleriň bu ähtimallygy aradan aýyrmaga kömek etjekdigini anyklamalydyr.

Eger auditoryň pikirine görä, şunuň ýaly goşmaça düşündiriş ýalňyş düşünmegiň ähtimallygyny peseltmäge kömek etmese, ol tabşyrykdan boýun gaçyrmalydyr, muňa onuň tabşyrygy kanuna ýa-da kadalaşdyryjy nama laýyklykda kabul etmäge borçly bolan ýagdaýlary girmeýär. Ýöne şeýle ýagdaýlarda ýerine ýetirilýän tabşyryk Standartyň talaplaryna laýyk gelmez. Diýmek, netijenamanyň tekstinde auditor tabşyryk Standarta laýyklykda ýerine ýetirildi diýip görkezmeli däldir.

Auditor tabşyrygyň şertlerini ýolbaşçylyk bilen tabşyryk ýerine ýetirilip başlanmazyndan öň ylalaşmaga borçludyr. Tabşyrygyň ylalaşylan şertleri tabşyrygyň şertleri hakynda ýazmaça ylalaşykda ýa-da haýsydyr bir başga laýyk gelýän görnüşde düzülen ýazmaça ylalaşykda berkidilmelidir we aşakdakylary öz içine almalydyr:

* maliýe hasabatlylygynyň nähili peýdalanyljakdygy, ýaýradyljakdygy şeýle hem onuň peýdalanylmagy we eger bu ýerlikli bolsa, ýaýradylmagy babatynda islendik çäklendirmeler baradaky maglumaty;
* maliýe hasabatlylygyny taýýarlamagyň kabul edilen konsepsiýasynyň görnüşini kesgitlemekligi;
* deslapky barlag boýunça tabşyrygyň maksadyny we möçberini;
* auditoryň borçlaryny;
* ýolbaşçylygyň borçlaryny;
* tabşyrygyň audit bolup durmaýandygy we auditoryň maliýe hasabatlylygy barada auditorçylyk pikirini mälim etmejekdigi barada arzany;
* auditor tarapyndan taýýarlanyljak netijenamanyň çak edilýän görnüşine we mazmunyna salgylanmalar hem-de netijenamanyň görnüşiniň we mazmunynyň göz öňünde tutulandakydan tapawutlanyp biljek, mümkin bolan, ýagdaýlary barada arzany.

Deslapky barlag boýunça tabşyrygy ýerine ýetirmegiň barşynda auditor deslapky barlag boýunça tabşyryga degişli, onuň hünärmençilik garaýşyna görä, ýolbaşçylygyň olara üns bermegi üçin ýeterlik derejede düýpli bolan ähli ýagdaýlar barada ýolbaşçylyga öz wagtynda habar bermäge borçludyr.

Auditor tutuş maliýe hasabatlylygy boýunça düýplülik derejesini bellemäge we alnan görkezijini iş yzygiderliligi işlenip taýýarlanylýan mahalynda we olar ýerine ýetirilenden soň alynjak netijelere baha berlende peýdalanmaga borçludyr.

Eger deslapky barlagyň barşynda auditor öňden belli bolan halatynda ony ilkibaşdan başga düýplülik derejesini bellemäge mejbur edip biljek maglumaty alsa, onda ol tutuş maliýe hasabatlylygy boýunça düýplülik derejesine gaýtadan seretmäge borçludyr.

Auditor guramanyň işine we bu işiň amala aşyrylýan gurşawyna, şeýle hem maliýe hasabatlylygynyň düýpli ýoýulmalaryň ýüze çykmak ähtimallygy has ýokary bolan jähetlerini anyklamak we şol jähetleri öwrenmek üçin iş yzygiderliligini işläp taýýarlamak üçin esasy üpjün etmek maksady bilen, maliýe hasabatlylygyny taýýarlamagyň kabul edilen konsepsiýasyna takyk düşünmäge borçludyr.

Auditoryň guramanyň işine we bu işiň amala aşyrylýan gurşawyna düşünmegi üçin şulary öz içine almalydyr:

* degişli pudaklaýyn, kadalaşdyryjy-hukuk ýagdaýlary we gaýry daşarky ýagdaýlary, şol sanda maliýe hasabatlylygyny taýýarlamagyň kabul edilen konsepsiýasyny;

* guramanyň işiniň häsiýetini, şol sanda:
■ amal işini;
■ eýeçiligiň we dolandyryşyň gurluş düzümini;
■ gurama tarapyndan amala aşyrylýan we onuň meýilleşdiren maýa goýumlarynyň görnüşlerini;
■ maliýeleşdirmegiň tertibini we guramanyň gurluş düzümini;
■ guramanyň maksatlaryny we strategiýasyny.
* guramanyň buhgalterçilik hasaba alnyşy ulgamyny we onuň maglumatlaryny;
* gurama tarapyndan hasaba alyş syýasatynyň saýlanyp alnyşyny we ulanylyşyny.

Tutuşlygyna alnanda maliýe hasabatlylygy barada netijäni emele getirmek üçin ýeterlik derejede gerekli subutnamalary almagyň barşynda auditor sowalnamalary işläp taýýarlamaga we ibermäge hem-de seljeriş iş yzygiderliligini ýerine ýetirmäge borçludyr, ýagny:

■ maliýe hasabatlylygynyň ähli möhüm maddalaryny, şol sanda maglumatlaryň açylyşyny öwrenmek maksady bilen;
■ maliýe hasabatlylygynyň düýpli ýoýulmalarynyň ýüze çykmak ähtimallygy has ýokary bolan jähetlerinde ünsi jemlemek maksady bilen.

Auditor tarapyndan ýolbaşçylyga we eger ýerlikli bolsa, guramanyň içindäki beýleki şahslara iberilen soramada şu meseleler gozgalmalydyr:

* ýolbaşçylyk tarapyndan maliýe hasabatlylygyny taýýarlamagyň kabul edilen konsepsiýasynda talap edilýän möhüm bahalandyryş ululyklaryny hasaplamagyň tertibi;
* bagly taraplary we olar bilen amallary, şol sanda şeýle amallary geçirmegiň maksadyny kesgitlemek;
* guramanyň maliýe hasabatlylygyna täsir eden ýa-da täsir edip biljek ähmiýetli, adaty däl çylşyrymly geleşikler, wakalar, soraglar barada maglumat almak, şol sanda:
■ guramanyň hojalyk ýa-da amal işindäki ähmiýetli üýtgetmeler;
■ maliýeleşdirmegiň şertlerini, karz şertnamalaryny ýa-da bergiler boýunça çäklendirme şertlerini goşmak bilen, şertnamalaryň şertleriniň guramanyň maliýe hasabatlylygyna düýpli täsir edýän ähmiýetli üýtgetmeler;
■ ähmiýetli buhgalterçilik ýazgylary ýa-da maliýe hasabatlylygyna degişli beýleki düzedişler;
■ geçirilen ýa-da hasabat döwrüniň ahyryna golaý ykrar edilen ähmiýetli amallar;
■ ozalky tabşyryklary ýerine ýetirmegiň barşynda ýüze çykarylan düzedilmedik ähli ýoýulmalaryň ýagdaýy, bagly taraplar bilen amallaryň ýa-da olar bilen gatnaşyklaryň täsiri we gurama üçin netijeleri;

170.0 x 240.0 mm

* aşakdakylar ýaly islendik hakyky, çak edilýän ýa-da ýöňkelýän ýagdaýlaryň bardygyny:
  - ■ gurama täsir edýän ynsapsyz ýa-da kanuna garşy hereketler;
  - ■ umumy ykrar edilişine görä, düýpli pul möçberiniň kesgitlenmegine, maliýe hasabatlylygynda maglumatlaryň açylmagyna gönüden-göni täsir edýän, salgyt salmak, pensiýa üpjünçiligi ugrundan kanunlar we kadalaşdyryjy namalar ýaly kanunçylygyň ýa-da kadalaşdyryjy namalaryň talaplary;
* maliýe hasabatlylygynyň senesi bilen auditorçylyk netijenamasynyň taýýarlanan senesiniň arasyndaky döwürde bolup geçen, maliýe hasabatlylygyna düzediş girizmegi ýa-da onda degişli maglumatyň açylmagyny talap edýän wakalaryň ýolbaşçylyk tarapyndan ýüze çykarylandygyny we seljerilendigini tassyklaýan maglumatlar;
* ýolbaşçylygyň guramanyň öz işini üznüksiz dowam etmäge ukyplylygyna beren bahasy;
* guramanyň öz işini üznüksiz dowam etmäge ukyplylygyny şübhe astynda goýup biljek wakalar we şertler;
* geljekki amallar boýunça düýpli şertnama borçnamalary, şertnamada göz öňünde tutulan, guramanyň maliýe hasabatlylygyna, şol sanda onda maliýe maglumatlarynyň açylmagyna täsir eden ýa-da täsir edip biljek borçlar we şertli borçnamalar;
* hasabat döwründe geçirilen puldan başga görnüşdäki düýpli amallar ýa-da pul hasaplaşyklaryny göz öňünde tutmaýan amallar.

Seljeriş iş yzygiderliligi işlenip taýýarlanýan mahalynda auditor guramanyň buhgalterçilik hasaba alnyşy ulgamyndan alnan maglumatlaryň we buhgalterçilik ýazgylarynyň şular ýaly iş yzygiderliligini ýerine ýetirmegiň maksatlary üçin ýeterlik bolup durýandygyna düşünmäge borçludyr.

Deslapky barlagyň barşynda auditor bagly taraplar bilen özara gatnaşyklaryň bardygynynyň ýa-da amallaryň geçirilendigini görkezýän, ozal ýolbaşçylyk tarapyndan ýüze çykarylmadyk ýa-da ýolbaşçylygyň olar barada auditora habar bermedik şertnamalaryna ýa-da maglumatlaryna ünsli garamalydyr.

Eger deslapky barlagyň barşynda auditor guramanyň adaty işewür dolanyşygynyň çäklerinden çykýan degerli amallary ýüze çykarsa, onda ol ýolbaşçylykdan şular baradaky maglumatlary soramaga borçludyr:

* amallaryň häsiýetini;
* amallara bagly taraplaryň gatnaşyp biljekdigini;
* amallaryň ykdysady taýdan esaslandyrylandygyny ýa-da şeýle esaslandyrmanyň ýokdugyny.

Guramada hakyky ýa-da çaklanylýan ynsapsyz hereketleri, gurama tarapyndan kanunlaryň, kadalaşdyryjy namalaryň berjaý edilmeýändigini görkezýän alamatlar bolan halatynda auditor:

170.0 x 240.0 mm

- bellenen tertipde bu maglumaty degişli derejedäki ýokary ýolbaşçylygyň ýa-da korporatiw dolandyryşa jogapkär şahslaryň dykgatyna ýetirmäge;
- eger şeýle täsire garaşylýan bolsa, ýolbaşçylykdan maliýe hasabatlylygyna edilýän täsire baha bermegi talap etmäge;
- eger oňa garaşylýan bolsa, auditora habar berlen ynsapsyz hereketleriň ýa-da kanunlaryň, ýa-da kadalaşdyryjy namalaryň berjaý edilmezliginiň ýolbaşçylyk tarapyndan baha berlen netijeleriniň auditoryň maliýe hasabatlylygy baradaky netijesine we onuň netijenamasyna edýän täsirini seljermäge;
- hakyky ýa-da çaklanylýan ynsapsyz, ýa-da kanuna garşy hereketler barada gurama babatynda daşky bolup durýan tarapa habar bermäge borçludygyny anyklamaga borçludyr.

Maliýe hasabatlylygy deslapky barlag guramanyň öz işini üznüksiz dowam etmäge ukyplylygyny öwrenmekligi öz içine alýar. Guramanyň öz işini üznüksiz dowam etmäge ukyplylygyna ýolbaşçylyk tarapyndan berlen baha öwrenilýän mahalynda auditor maliýe hasabatlylygyny taýýarlamagyň kabul edilen konsepsiýasynyň talaplaryna laýyklykda baha bermegiň barşynda ýolbaşçylyk tarapyndan seredilen döwre seretmelidir, has uzak döwre seredilen halatynda bolsa auditor kanuna ýa-da kadalaşdyryjy namalara gollanýar.

Eger deslapky barlagy geçirmegiň barşynda auditora guramanyň öz işini üznüksiz dowam etmäge ukyplylygyny şübhe astynda goýup biljek wakalar we şertler belli bolsa, ol:

- guramanyň öz işini üznüksiňz dowam etmäge ukyplylygyna täsir edip biljek geljekki hereketleriň meýilnamalaryny we şeýle meýilnamalaryň hakykata laýyklygyny düşündirmegi talap etmäge, şeýle hem ýolbaşçylygyň şeýle meýilnamalaryň durmuşa geçirilmegi guramanyň öz işini üznüksiz dowam etmäge ukyplylygyny ýokarlandyrar diýip hasap edýändigini bilmäge;
- soramalaryň netijelerine baha bermäge we munda ýolbaşçylygyň jogaplarynyň:
  - maliýe hasabatlylygyny taýýarlamagyň kabul edilen konsepsiýasy şunuň ýaly ýol bermeleriň ulanylmagyna ýol berýän bolsa, işiň üznüksizligi barada ýol bermeleriň esasynda maliýe hasabatlylygyny bermegi dowam etmek üçin;
  - maliýe hasabatlylygynda düýpli ýoýulmalaryň bardygy ýa-da maliýe hasabatlylygynyň haýsydyr bir görnüşde işiň üznüksizligi babatynda ýalňyşlyga getirýändigi barada netije çykarmak üçin ýeterlik esaslary üpjün edýändigini kesgitlemäge;
- ýolbaşçylygyň jogaplaryna auditora deslapky barlagyň netijesinde mälim bolan ähli degişli maglumatlary hasaba almak bilen seretmäge borçludyr.

Deslapky barlagy geçirmegiň barşynda auditorda beýleki tejribeli hünärmenler ýa-da buhgalterçilik hasaba alnyşyndan başga beýleki bir ugurdan hünärlilik derejesi bolan şahs, ýa-da gurama tarapyndan ýerine ýetirilen işi, ýa-da ynamlylygy üpjün edýän tabşyryklary peýdalanmak zerurlygy ýüze çykyp biler. Eger deslapky

170.0 x 240.0 mm

barlagy geçirmegiň barşynda auditor başga auditory ýa-da bilermeni çekýän bolsa, ol başga auditoryň, ýa-da bilermeniň özüniň auditor hökmündäki maksadyna laýyk geljekdigine göz ýetirmek üçin degişli çäreleri görmäge borçludyr.

Auditor maliýe hasabatlylygyndaky maglumatlaryň guramanyň olaryň esasynda maliýe hasabatlylygy düzülen buhgalterçilik hasaba alnyşynyň maglumatlaryna laýyk gelýändigini tassyklaýan subutnamalary almaga borçludyr.

Eger auditora şolaryň esasynda özüniň maliýe hasabatlylygy düýpli ýoýlup bilner diýip hasap edýän ýagdaýy ýa-da ýagdaýlary belli bolsa, ol goşmaça iş yzygiderliligini işläp taýýarlamaga we alyp barmaga boçludyr, bu oňa:

- ýa şeýle ýagdaýyň, ýa-da ýagdaýlaryň tutuşlygyna alnanda maliýe hasabatlylygynyň düýpli ýoýulmagyna getirip biljekdiginiň ähtimallygynyň pesdigi barada netije çykarmaga;
- ýa-da şeýle ýagdaýyň, ýa-da ýagdaýlaryň tutuşlygyna alnanda maliýe hasabatlylygynyň düýpli ýoýulmagyna getirjekdigini anyklamaga mümkinçilik berýär.

Eger auditora maliýe hasabatlylygynyň senesi bilen özüniň netijenama taýýarlan senesiniň arasyndaky döwürde bolup geçen, maliýe hasabatlylygyna düzediş girizilmegini ýa-da onda degişli maglumatlaryň açylmagyny talap edýän wakalar belli bolsa, onda ol ýolbaşçylykdan şular ýaly ýoýulmalary düzetmegi talap etmäge borçludyr.

Netijenamanyň taýýarlanan senesinden soň auditor maliýe hasabatlylygy babatynda haýsydyr bir iş yzygiderliligini geçirmäge borçly däldir. Şeýle-de bolsa, eger netijenamanyň taýýarlanan senesinden soň, ýöne maliýe hasabatlylygynyň çykarylan senesinden öň auditora netijenamanyň taýýarlanan senesinde belli bolan ýagdaýynda auditory netijenama üýtgetme girizmäge mejbur edip biljek ýagdaý belli bolsa, auditor:

- bu ýagdaýy ýolbaşçylyk ýa-da, eger ýerlikli bolsa, korporatiw dolandyryşa jogapkär şahslar bilen ara alyp maslahatlaşmaga;
- maliýe hasabatlylygyna üýtgetme girizmegiň zerurlygyny anyklamaga;
- eger şeýle zerurlyk ýüze çyksa, ýolbaşçylykdan onuň bu ýagdaýy maliýe hasabatlylygynda nähili görnüşde görkezmek isleýändigini soramaga borçludyr.

Eger ýolbaşçylyk auditoryň pikirine görä, maliýe hasabatlylygyna girizilmeli diýlip hasap edilýän ýagdaýlarda oňa girizilmeli düzedişleri girizmese, auditor bolsa gurama öz netijenamasyny eýýäm beren bolsa, onda auditor ýolbaşçylygy ýa-da korporatiw dolandyryşa jogapkär şahslary zerur üýtgetmeler girizilýänçä maliýe hasabatlylygyny çykarmakdan we ony üçünji taraplara bermekden saklanmagyň zerurdygy barada habarly etmäge borçludyr. Ýöne muňa garamazdan maliýe hasabatlylygynyň zerur üýtgetmeleri girizmezden çykarylan halatynda, auditor üçünji şahslaryň çözgütler kabul edilýän mahalynda özüniň beren netijenamasyna bil baglamaklarynyň öňüni almak üçin degişli çäreleri görmäge borçludyr.

170.0 x 240.0 mm

Auditor ýolbaşçylykdan onuň özüniň tabşyrygy ýerine ýetirmegiň ylalaşylan şertlerinde sanalyp geçilen borçlaryny doly möçberde ýerine ýetirendigi barada ýazmaça arza almaga borçludyr. Ýazmaça arzada:

* ýolbaşçylygyň özüniň maliýe hasabatlylygyny kabul edilen konsepsiýa doly laýyklykda taýýarlamak boýunça borçlaryny doly möçberde ýerine ýetirendigi, şeýle hem auditora zerur bolan ähli maglumatlary we tabşyrygy ýerine ýetirmegiň şertlerinde ylalaşylyşy ýaly, maglumatlaryň elýeterligini üpjün edendigi barada;
* ähli amallaryň ykrar edilendigi we maliýe hasabatlylygynda görkezilendigi barada maglumatlar görkezilmelidir.

Eger kanunda ýa-da kadalaşdyryjy namalarda ýolbaşçylyk tarapyndan özüniň borçlary hakynda ýazmaça resmi habarlary taýýarlamak göz öňünde tutulan bolsa we auditor şunuň ýaly habar ýokarda sanalyp geçilen aýry-aýry ýa-da ähli arzalary kanagatlandyrýar diýip hasap etse, onda şolar ýaly habarlarda beýan edilen ýagdaýlary ýazmaça arza goşman hem bolar.

Şeýle hem auditor ýolbaşçylykdan özüne, ýagny auditora şu maglumatlaryň berlendigini tassyklaýan ýazmaça arzalary talap edip biler:

* guramanyň bagly taraplarynyň kybaplaşdyrma maglumatlary, bagly taraplar bilen ýolbaşçylyga mälim bolan ähli özara gatnaşyklar we amallar barada maglumatlar;
* ýolbaşçylyga mälim bolan we gurama täsir edip biljek islendik hakyky bolup geçen ýa-da çaklanylýan ynsapsyz hereketler barada möhüm ýagdaýlar;
* kanunlaryň we kadalaşdyryjy namalaryň guramanyň maliýe hasabatlylygyna täsir edýän derejede tassyklanan ýa-da mümkin bolan derejede berjaý edilmezligi;
* maliýe hasabatlylygynyň işiň üznüksizligi baradaky ýol bermeleri peýdalanmak bilen taýýarlanmagyna degişli ähli maglumatlar;
* maliýe hasabatlylygynyň senesinden soň bolup geçen, olar babatynda maliýe hasabatlylygyny taýýarlamagyň kabul edilen konsepsiýasynyň düzediş girizmegi ýa-da maglumatlary açmagy talap edýän ähli wakalarynyň gerekli görnüşde göz öňünde tutulandygyny ýa-da olar baradaky maglumatlaryň açylandygyny tassyklaýan maglumatlar;
* onda açylýan maglumaty goşmak bilen, maliýe hasabatlylygyna täsir eden ýa-da täsir edip biljek düýpli borçnamalar, şertnamalaýyn ýa-da şertli borçnamalar;
* seredilýän hasabat döwründe gurama tarapyndan geçirilen puldan başga görnüşdäki düýpli amallar ýa-da pul hasaplaşyklaryny göz öňünde tutmaýan amallar.

Eger ýolbaşçylyk soralan bir ýa-da birnäçe ýazmaça arzalary bermese, onda auditor:

■ bu ýagdaý ýolbaşçylyk ýa-da eger ýerlikli bolsa, korporatiw dolandyryşa jogapkär şahslar bilen ara alyp maslahatlaşmaga;

170.0 x 240.0 mm

■ ýolbaşçylygyň dogruçyllygyna gaýtadan baha bermäge we şunuň ýaly gaýtadan baha bermegiň arzalaryň (dilden ýa-da ýazmaça) we tutuşlygyna alnanda subutnamalaryň ygtybarlylygyna edip biljek täsirine baha bermäge;

■ degişli hereketleri geçirmäge, şol sanda munuň Standarta laýyklykda auditorçylyk netijenamada çykarylyp bilinjek netijä mümkin bolan täsirini kesgitlemäge borçludyr.

Auditor maliýe hasabatlylygy barada netije çykarmakdan boýun gaçyrmaga ýa-da bu bes etme ulanylýan kanunçylykda ýa-da kadalaşdyryjy namada göz öňünde tutulan bolsa, tabşyrygy ýerine ýetirmegi bes etmäge borçludyr, eger-de:

* ýolbaşçylygyň dogruçyllygyna ýeterlik derejede düýpli şübhe bar, şonuň bilen baglylykda ýazmaça arzalar ygtybarly bolup durmaýar diýlip hasap edilýän bolsa;

* ýolbaşçylyk soralan arzalary bermedik bolsa.

Ýazmaça arzalaryň seneleri auditor tarapyndan netijenama taýýarlanylýan senä mümkin boldugyça golaý bolmalydyr, ýöne ondan soň bolmaly däldir. Ýazmaça arzalar tutuş maliýe hasabatlylygy boýunça taýýarlanylmalydyr we auditoryň netijenamasynda görkezilen döwür ýa-da döwürler üçin berilmelidir.

Auditor iş yzygiderliligini ýerine ýetirmegiň netijeleri boýunça ýeterlik derejede gerekli subutnamalaryň alnandygyny anyklamaga borçludyr. Eger şeýle subutnamalar alynmadyk bolsa, auditor emele gelen ýagdaýlarda maliýe hasabatlylygy barada netije almak üçin zerur diýip hasap eden beýleki iş yzygiderliligini ýerine ýetirmäge borçludyr.

Eger auditor netije almak üçin ýeterlik derejede gerekli subutnamalary alyp bilmese, onda ol ýolbaşçylyk ýa-da, eger ýerlikli bolsa, korporatiw dolandyryşa jogapkär şahslar bilen şeýle çäklendirmeleriň deslapky barlaga edýän täsirini ara alyp maslahatlaşmaga borçludyr.

Auditor iş yzygiderliligini ýerine ýetirmegiň netijeleri boýunça alnan subutnamalara olaryň özüniň netijenamasyna edýän täsirini kesgitlemek maksady bilen baha bermelidir.

Maliýe hasabatlylygy barada netije çykarylýan mahalynda auditor:

* maliýe hasabatlylygynda onuň maliýe hasabatlylygyny taýýarlamagyň kabul edilen konsepsiýasyna laýyklykda taýýarlanandygyny, görkezmäni öz içine alýandygyny anyklamalydyr;

* maliýe hasabatlylygyny taýýarlamagyň kabul edilen konsepsiýasynyň talaplary we ýerine ýetirilen iş yzygiderliliginiň netijeleri bilen baglylykda:

■ maliýe hasabatlylygynda peýdalanylan adalganyň, şol sanda maliýe hasabatlylygynyň toplumyny emele getirýän her bir hasabatyň adynyň ýerlikli we esasly bolup durýandygyna;

■ maliýe hasabatlylygynda hasaba alyş syýasatynyň saýlanyp alnan we ulanylan düýpli ýörelgeleri baradaky maglumatyň bolmalysy ýaly açylandygyna;

■ hasaba alyş syýasatynyň saýlanyp alnan we ulanylan ýörelgeleriniň maliýe hasabatlylygyny taýýarlamagyň kabul edilen konsepsiýasyna çapraz gelmeýändigine we ýerlikli, esasly bolup durýandygyna;

■ ýolbaşçylyk tarapyndan saýlanyp alnan bahalandyryş ululyklarynyň esasly bolup durýandygyna;

■ maliýe hasabatlylygynda berlen maglumatlaryň ýerlikli, hakyky, deňeşdirip bolýan we düşnükli bolup durýandygyna;

■ maliýe hasabatlylygynda göz öňünde tutulýan peýdalanyjylara düýpli amallaryň we wakalaryň maliýe hasabatlylygynda getirilen maglumatlara edýän täsirine düşünmäge mümkinçilik berjek maglumatlaryň açylandygyna göz ýetirmelidir.

Auditor:

* deslapky barlagyň barşynda we guramanyň geçen döwür üçin maliýe hasabatlylygyna deslapky barlagyň barşynda ýüze çykarylan düzedilmedik ýoýulmalaryň tutuş maliýe hasabatlylygyna edýän täsirine;

* ýolbaşçylygyň mümkin bolan esassyzlygynyň (ynamsyzlygynyň) alamatlaryny goşmak bilen, guramanyň hasaba alyş syýasatynyň täsirine seretmäge borçludyr.

Eger maliýe hasabatlylygyny taýýarlamak dogry (hakyky) görkezmek konsepsiýasyny peýdalanmak bilen geçirilen bolsa, auditor:

* maliýe hasabatlylygyny bermegiň, onuň gurluş düzüminiň we mazmunynyň hasabatlylygyny taýýarlamagyň kabul edilen konsepsiýasyna laýyk gelýändigine baha bermäge;

* maliýe hasabatlylygynyň, şol sanda oňa degişli bellikleriň olaryň esasynda ýatan amallary we wakalary dogry görkezmegi üpjün edýän ýa-da tutuş maliýe hasabatlylygy barada hakyky we ygtybarly düşünje berýän (ýagdaýa baglylykda) görnüşde görkezýändigini anyklamaga borçludyr.

Auditoryň maliýe hasabatlylygy baradaky modifisirlenmedik hem-de modifisirlenen netijesi maliýe hasabatlylygyny taýýarlamagyň kabul edilen konsepsiýasynyň talaplary bilen kesgitlenýän görnüşe laýyk gelmelidir.

Auditor, eger ol işleri ýerine ýetirmegiň barşynda bar bolan ähli jähetlerde maliýe hasabatlylygynyň ony taýýarlamagyň kabul edilen konsepsiýasyna laýyklykda taýýarlanmandygyna şaýatlyk edýän hiç bir ýagdaýyň öz ünsüni çekmändigi barada netije çykarmaga mümkinçilik berýän çäkli ynamlylygy alan bolsa, onda özüniň tutuş maliýe hasabatlylygy baradaky netijenamasynda modifisirlenmedik netijäni emele getirmäge borçludyr.

Modifisirlenmedik netijäni emele getirmek bilen auditor, eger kanunda ýa-da kadalaşdyryjy namalarda başgaça göz öňünde tutulmadyk bolsa, ýagdaýa baglylykda netijäni şu görnüşde beýan edip biler:

19. Sargyt № 3092

Geçirilen deslapky barlagyň netijeleri boýunça biz maliýe hasabatlylygyny taýýarlamagyň kabul edilen konsepsiýasynyň talaplaryna laýyklykda (konsepsiýasyny peýdalanmak bilen taýýarlanan maliýe hasabatlylygy dogry görkezmek üçin).... şu maliýe hasabatlylygy bar bolan ähli jähetlerde dogry görkezmeýär (ýa-da dogry we ygtybarly düşünje bermeýär) diýip hasaplamaga bize esas berýän bir ýagdaý hem ýüze çykarmadyk.

Auditor özüniň tutuşlygyna maliýe hasabatlylygy baradaky netijenamasynda modifisirlenen netijäni emele getirmäge borçludyr:

* ýerine ýetirilen iş yzygiderliliginiň we alnan subutnamalaryň esasynda maliýe hasabatlylygynyň düýpli ýoýulandygyny anyklan ýagdaýynda;
* ýa-da maliýe hasabatlylygynyň tutuş maliýe hasabatlylygy üçin möhüm bolup durýan bir ýa-da birnäçe maddalary babatynda ýeterlik derejede gerekli subutnamalary alyp bilmedik ýagdaýynda.

Eger auditor maliýe hasabatlylygy barada modifisirlenen netijäni emele getirýän bolsa, onda ol:

► netijenamanyň maliýe hasabatlylygy barada netije emele getirilýän bölüminde «Bellikler bolan netije», «Ters (otrisatel) netije» ýa-da «Netije çykarmakdan ýüz dönderildi» (ýagdaýa baglylykda) sözbaşylary peýdalanmaga;

► modifikasiýa üçin esas bolan ýagdaýy beýan etmeli we bu beýany netijenamanyň degişli sözbaşy (mysal üçin, «Bellikler bolan netijäni emele getirmek üçin esas», «Ters (otrisatel) netijäni emele getirmek üçin esas» ýa-da «Netije çykarmakdan ýüz döndermek üçin esas») goýlan aýratyn bölüminde getirmäge borçludyr, şunda şunuň ýaly bölüm netije bölüminiň öňünde (mundan beýläk «Netije üçin esas» bölümi) ýerleşdirilmelidir.

Eger auditor maliýe hasabatlylygynda düýpli ýoýulmalaryň bardygyny anyklasa, onda ol:

* eger modifikasiýa üçin esas bolup duran ýagdaýyň (ýagdaýlaryň) täsiri maliýe hasabatlylygy üçin möhüm bolup durýar, ýöne ähli zady öz içine almaýar diýen netijä gelýän bolsa, bellikler bolan netijäni emele getirmäge;
* eger modifikasiýa üçin esas bolup duran ýagdaýyň (ýagdaýlaryň) täsiri maliýe hasabatlylygy üçin möhüm bolup durýar we ähli zady öz içine alýar diýen netijä gelýän bolsa, oňyn däl netijäni emele getirmäge borçludyr.

Maliýe hasabatlylygy barada oňyn däl netijäni emele getirmek bilen auditor, eger kanunda ýa-da kadalaşdyryjy namalarda başgaça göz öňünde tutulmadyk bolsa şu kesgitlemäni peýdalanmalydyr:

* Geçirilen deslapky barlagyň netijeleri boýunça we «Oňyn däl netijäni emele getirmek üçin esas bölüminde beýan edilen ýagdaýyň (beýan edilen ýagdaýlaryň) düýplüligini nazara alyp, biz maliýe hasabatlylygyny taýýarlamagyň kabul edilen konsepsiýasynyň talaplaryna laýyklykda (laýyklyk konsepsiýasyny peýdalanmak

bilen taýýarlanan maliýe hasabatlylygy üçin), şu maliýe hasabatlylygy bar bolan ähli jähetlerde taýýarlanmandyr diýip hasap edýäris.

Bellikler bolan netijäniň ýa-da ters netijäniň emele getirilmegine sebäp bolan düýpli ýoýulmalara degişlilikde auditor «Netije üçin esas» diýen bölümde:

* eger düýpli ýoýulma maliýe hasabatlylygynda getirilen anyk pul möçberleri, şol sanda mukdar maglumatlary bilen bagly bolsa, ýoýulmanyň maliýe täsirini beýan etmäge we baha bermäge borçludyr, onuň mümkin bolmadyk ýagdaýlary muňa girmeýär;
* şol ýagdaýy görkezmäge, eger düýpli ýoýulma beýan edilýän maglumata degişli bolsa, açylan maglumatyň ýoýulmagynyň nämeden ybaratdygyny düşündirmäge;
* eger düýpli ýoýulma açylmaly bolan, ýöne açylmadyk maglumata degişli bolsa, taşlanyp gidilen (görkezilmedik) maglumatyň häsiýetini beýan etmäge borçludyr. Eger bu iş ýüzünde mümkin bolsa we kanunda ýa-da kadalaşdyryjy namalarda gadagan edilmedik bolsa, auditor taşlanyp gidilen maglumaty şu bölüme goşmaga borçludyr.

Eger auditor ýeterlik derejede gerekli subutnamalary almagyň mümkin däldigi sebäpli, maliýe hasabatlylygy barada netijäni emele getirip bilmese, ol:

* ýüze çykarylmadyk ýoýulmalaryň (olar bar bolanda) maliýe hasabatlylygyna mümkin bolan täsiri düýpli bolup durýar, ýöne ähli zady öz içine almaýar diýip hasap edýän bolsa, bellikler bolan netijäni emele getirmäge;
* ýüze çykarylmadyk ýoýulmalaryň (olar bar bolanda) maliýe hasabatlylygyna mümkin bolan täsiri düýpli bolup durýar we ähli zady öz içine alýar diýip hasap edýän bolsa, netije çykarmakdan boýun gaçyrmaga borçludyr.

Eger aşakdaky ýagdaýlar ýüze çykýan bolsa, auditor tabşyrykdan boýun gaçyrmaga borçludyr:

■ auditor tabşyrygy kabul edenden soň ýolbaşçylyk tarapyndan deslapky barlagyň möçberi çäklendirilende, onuň maliýe hasabatlylygy barada netijäni emele getirmek üçin ýeterlik derejede gerekli subutnamalary alyp bilmeýän halatynda;

■ auditor ýüze çykarylmadyk ýoýulmalaryň maliýe ýagdaýyna mümkin bolan täsiriniň düýpli bolup durýandygyny we ähli zady öz içine alýandygyny anyklan mahalynda;

■ tabşyrykdan boýun gaçyrmak ulanylýan kanunçylyga ýa-da kadalaşdyryjy namalara laýyklykda mümkindir.

Maliýe hasabatlylygy barada netije çykarmakdan boýun gaçyrylýandygyny mälim etmek bilen, auditor «Netije» bölüminde şu maglumatlary görkezmelidir:

■ «Netije çykarmak ýüz döndermek üçin esas» bölüminde ýazylyp beýan edilen ýagdaýyň (ýagdaýlaryň) düýplüdigi sebäpli, auditora maliýe hasabatlylygy barada netijäni emele getirmek üçin ýeterlik derejede gerekli subutnamalary almagyň başartmandygyny;

■ netijede, auditoryň maliýe hasabatlylygy barada netijäni emele getirmeýändigini.

Ýeterlik derejede gerekli subutnamalary almagyň mümkin däldigi bilen baglylykda bellikler bolan netijäni emele getirmek ýa-da netije çykarmakdan boýun gaçyrylýandygyny mälim etmek bilen, auditor «Netije üçin esas» bölüminde ýeterlik derejede gerekli subutnamalary almagyň mümkin däldiginiň sebäbini, sebäplerini görkezmelidir.

Auditoryň deslapky barlag boýunça tabşyrygy ýerine ýetirmegiň netijeleri boýunça netijenamasy ýazmaça görnüşde resmileşdirilmelidir we şu bölekleri öz içine almalydyr:

* resminamanyň garaşsyz auditoryň deslapky barlag boýunça netijenamasy bolup durandygyny takyk görkezýän sözbaşy (ady);
* tabşyrygyň ýagdaýlarynda göz öňünde tutulyşy ýaly salgy, salgylar;
* giriş bölümi, ol:

■ deslapky barlagyň predmeti bolup durýan maliýe hasabatlylygyny kesgitleýär, şol sanda maliýe hasabatlylygynyň toplumynda berlen her bir hasabatyň adyny, şeýle hem her bir şunuň ýaly hasabatyň taýýarlanan senesini we döwrüni görkezýär;

■ hasaba alyş syýasatynyň düýpli ýörelgelerini we beýleki düşündiriş berýän maglumatlaryň beýanyna gysgaça salgylanmany öz içine alýar;

■ maliýe hasabatlylygyna deslapky barlagyň geçirilendigini tassyklaýar,

* ýolbaşçylygyň maliýe hasabatlylygyny taýýarlamak üçin jogapkärçiliginiň beýany, ýolbaşçylygyň aşakdakylar üçin jogapkärçilik çekýändigi barada düşündirişi goşmak bilen:

■ zerur bolanda maliýe hasabatlylygyny dogry bermek boýunça borjy goşmak bilen, maliýe hasabatlylygynyň kabul edilen konsepsiýanyň talaplaryna laýyklykda taýýarlanmagy üçin;

■ içerki gözegçilik ulgamy üçin ýolbaşçylygyň pikirine görä ol ynsapsyz hereketleriň ýa-da ýalňyşlaryň netijesinde düýpli ýoýulmalary bolmadyk maliýe hasabatlylygyny taýýarlamagy üpjün etmek üçin zerurdyr;

* maliýe hasabatlylygynyň ýörite maksatly maliýe hasabatlylygy bolup durýan ýagdaýynda:

■ maliýe hasabatlylygyny taýýarlamagyň maksadynyň beýany we eger zerur bolsa, göz öňünde tutulýan peýdalanyjylar barada maglumat ýa-da ýörite maksatly maliýe hasabatlylygyna degişli maglumat bolan belliklere salgylanma;

■ eger-de şunuň ýaly maliýe hasabatlylygy taýýarlanýan mahalynda ýolbaşçylykda taýýarlamagyň birnäçe konsepsiýasyndan birini saýlap almak mümkinçiligi bolan bolsa, ýolbaşçylygyň maliýe hasabatlylygyny taýýarlamak üçin jogapkärçiligi düşündirilýän bölümde ýolbaşçylygyň emele gelen ýagdaýlarda maliýe

hasabatlylygyny taýýarlamagyň kabul edilen konsepsiýasynyň ýerlikliligini anyklamak boýunça borjuny ýatlatmak zerurdyr;

* auditoryň maliýe hasabatlylygy barada netije çykarmak borjunyň beýany, şol sanda şu Standarta we zerur bolan halatynda ulanylýan kanunçylyga ýa-da kadalaşdyryjy talaplara salgylanma;

* maliýe hasabatlylygyna deslapky barlagyň we barlagyň möçberi boýunça çäklendirmeleriň beýany, şeýle hem:

- Standarta laýyklykda deslapky barlag boýunça tabşyrygyň çäkli ynamlylygy üpjün edýän tabşyryk bolup durýandygy;
- auditoryň, köplenç halatda, ýolbaşçylyga ýa-da, eger ýerlikli bolsa, korporatiw dolandyryşa jogapkär şahslara soramalary ibermekden ybarat bolan iş yzygiderliligini, şeýle hem seljerme iş yzygiderliligini ýerine ýetirýändigi we alnan subutnamalara baha berýändigi;
- deslapky barlagyň barşynda ýerine ýetirilýän iş yzygiderliliginiň möçberiniň auditiň halkara standartlaryna laýyklykda geçirilýän, auditiň barşynda ýerine ýetirilýän iş yzygiderliliginiň möçberinden azdygy, şonuň bilen baglylykda auditoryň maliýe hasabatlylygy barada auditorçylyk pikirini beýan etmeýändigi barada arzalar;

* «Netije » bölümi, ol şulary öz içine alýar:

- auditoryň tutuş maliýe hasabatlylygy baradaky pikirini;
- maliýe hasabatlylygy taýýarlanylanda ulanylan, kabul edilen konsepsiýa salgylanmany;

* auditoryň maliýe hasabatlylygy baradaky netijenamasynyň modifisirlenen bolup durýan ýagdaýlarynda:

- onda auditoryň modifisirlenen netijesi getirilýän, degişli görnüşde sözbaşy goýlan bölüm;
- onda auditoryň modifisirlenen netijesi üçin esas bolan ýagdaýyň ýa-da ýagdaýlaryň beýany getirilýän, degişli görnüşde sözbaşy goýlan bölüm;

* Standartda göz öňünde tutulan, auditoryň degişli edep talaplaryny berjaý etmek borjuna salgylanma;

* auditoryň netijenamasynyň taýýarlanan senesi;

* auditoryň goly;

* auditoryň hünärmençilik işini amala aşyrýan ýurisdiksiýasynyň çäginde ýerleşýän ýeri.

Auditor, onuň pikirine görä, maliýe hasabatlylygyndan peýdalanyjylaryň düşünmegi üçin esas goýujy derejede möhüm bolup durýan, maliýe hasabatlylygynda görkezilen ýa-da açylan ýagdaýa peýdalanyjylaryň ünsüni çekmegi zerur hasap edip biler. Şeýle ýagdaýlarda auditor maliýe hasabatlylygynda görkezilen ýagdaýyň maliýe hasabatlylygynyň düýpli ýoýulmagy bolup durmaýandygy barada

netije çykarmaga özüne mümkinçilik berýän ýeterlik derejedäki gerekli subutnamalary alan şertinde, özüniň netijenamasyna goşmaça «Möhüm ýagdaýlar» bölümini goşmaga borçludyr. Bu bölümde diňe maliýe hasabatlylygynda görkezilen ýa-da açylan maglumat ýatlanyp bilner.

Eger auditor maliýe hasabatlylygynda görkezilen ýa-da açylan maglumatdan başga, onuň garaýşyna görä, peýdalanyjylaryň deslapky barlagyň düýp esasyna, auditoryň borçlaryna ýa-da onuň taýýarlan netijenamasyna düşünmekleri üçin möhüm bolup duran we kanunda ýa-da kadalaşdyryjy namada gadagan edilmedik haýsydyr bir ýagdaýlar barada habar bermegi zerur hasap etse, onda ony netijenamanyň «Gaýry ýagdaýlar» diýlip atlandyryljak ýa-da oňa başga bir laýyk at berlip bilinjek bölüminde amala aşyrylmalydyr.

Auditordan maliýe hasabatlylygy baradaky netijenamada Standartda göz öňünde tutulandaka goşmaça netijenamalary we hasabatlary bermek boýunça beýleki borçlaryň ýerine ýetirilişi barada maglumatlary bermek talap edilip bilner. Şu ýagdaýda şeýle borçlar baradaky maglumaty auditor netijenamanyň «Beýleki kanunçylyk we kadalaşdyryjy talaplara laýyklykda netijenama» diýlip atlandyrylan ýa-da bölümiň mazmunyna laýyk gelýän başga bir sözbaşy goýlan aýratyn bölüminde görkezer. Bu bölüm «Maliýe hasabatlylygy barada netijenama» diýen bölümden soň ýerleşdirilýär.

Auditoryň öz netijenamasynda görkezýän senesi onuň şolaryň esasynda maliýe hasabatlylygy barada netije çykaran, ýeterlik derejede degerli subutnamalary alan senesinden öň bolmadyk sene bolar, şunda ol:

* ony taýýarlamagyň kabul edilen konsepsiýasyna laýyklykda maliýe hasabatlylygynyň toplumyny düzýän ähli hasabatlaryň, şol sanda degişli bellikleriň (eger ýerlikli bolsa) taýýarlanandygyna;
* degişli ygtyýarlyklary bolan şahslaryň maliýe hasabatlylygynyň taýýarlanmagy üçin jogapkärçilik çekýändiklerini mälim edendiklerine göz ýetirmelidir.

Deslapky barlag boýunça resminamalaryň taýýarlanmagy onuň standarta, kanunçylygyň talaplaryna we kadalaşdyryjy talaplara laýyklykda geçirilendigi babatda subutnamany üpjün edýär, şeýle hem auditor tarapyndan netijenamanyň taýýarlanmagy üçin esaslary doly möçberde we gerekli görnüşde beýan edýär. Auditor tabşyrygyň aşakdaky jähetlerini öz wagtynda we zerur möçberde resminamalaşdyrmaga borçludyr, bu mundan öň tabşyryga gatnaşygy bolmadyk başga bir tejribeli auditoryň şu aşakdakylara düşünip bilmegi üçin zerurdyr:

* standartyň talaplaryny, ulanylýan kanunçylygyň talaplaryny we kadalaşdyryjy talaplary ýerine ýetirmek maksady bilen, geçirilen iş yzygiderliliginiň häsiýeti, möhletleri we möçberi;
* iş yzygiderliligi ýerine ýetirilenden soň alnan netijeler, şeýle hem alnan netijeleriň esasynda auditor tarapyndan emele getirilen netijeler;

170.0 x 240.0 mm

* tabşyrygyň barşynda ýüze çykan möhüm soraglar, şol soraglar boýunça auditoryň alan netijeleri, şeýle hem netijeleri taýýarlamagyň barşynda ýüze çykaran möhüm hünärmençilik garaýyşlary.

Standarta laýyklykda ýerine ýetirilen iş yzygiderliliginiň häsiýetini, möhletlerini we möçberini resminamalaşdyrmagyň barşynda auditor:

* ýerine ýetirijini (ýerine ýetirijileri) we işiň tamamlanan senesini;
* tabşyrygyň ýerine ýetirilişiniň hiline gözegçilik etmek maksatlary üçin ýerine ýetirilen işi barlan şahsy, şeýle hem şeýle barlagyň senesini we möçberini görkezmäge borçludyr.

Şeýle hem auditor, eger bu ara alyp maslahatlaşmalar tabşyrygy ýerine ýetirmegiň barşynda ýüze çykan möhüm soraglary seljermek üçin gerek bolan bolsa, ýolbaşçylyk ýa-da korporatiw dolandyryşa jogapkär şahslar bilen ara alyp maslahatlaşmalaryň netijelerini resminamalaşdyrmaga, şol sanda şeýle soraglary resminamalaýyn esasda görkezmäge borçludyr.

Eger tabşyrygy ýerine ýetirmegiň barşynda auditor maliýe hasabatlylygyna täsir edýän möhüm soraglary öwrenmek boýunça özünde bar bolan netijelere gapma-garşy gelýän maglumatlary ýüze çykarsa, onda ol bu gapma-garşylygy düzetmek üçin görlen çäreleri resminamalaşdyrmaga borçludyr.

Garaşsyz auditoryň ýerine ýetirýän guramanyň aralyk maliýe maglumatlarynyň deslapky (obzor) barlagynyň halkara standarty

Auditiň halkara 2410 belgili «Garaşsyz auditoryň ýerine ýetirýän guramanyň aralyk maliýe maglumatlarynyň deslapky (obzor) barlagy» atly standarty auditoryň audit geçirilýän guramanyň aralyk maliýe maglumatlarynyň deslapky barlagyny geçirmek boýunça tabşyryklary ýerine ýetirýän mahalynda auditoryň hünärmençilik borçlaryny, şeýle hem netijenamanyň görnüşini we mazmunyny kesgitleýär.

Auditiň halkara 2410 belgili «Garaşsyz auditoryň ýerine ýetirýän guramanyň aralyk maliýe maglumatlarynyň deslapky (obzor) barlagy» atly standartyna «Halkara standartlarynyň ýygyndysyna...» degişli Sözbaşy bilen bilelikde seredilmelidir.

Standartynyň maksatlary üçin «Aralyk maliýe maglumaty» – bu maliýe hasabatlylygyny taýýarlamagyň kabul edilen konsepsiýasyna laýyklykda taýýarlanylan (mysal üçin, Maliýe hasabatlylygyň halkara standartlary boýunça Geňeş tarapyndan çykarylan Maliýe hasabatlylygyň halkara standartlary) we tabşyrylan, guramanyň maliýe ýylyna garanyňda has gysga döwrüň maliýe hasabatlylygynyň doly ýa-da gysgaldylan toplumyny öz içine alýan maliýe maglumatlarydyr.

Aralyk maliýe maglumatynyň deslapky barlagy boýunça tabşyrygy ýerine ýetirmäge çekilen auditor deslapky barlagy Standarta laýyklykda geçirmelidir. Ýyllyk maliýe hasabatlylygyna audit barlagyny ýerine ýetirýän mahalynda auditor içer-

170.0 x 240.0 mm

ki gözegçilik ulgamyny goşmak bilen, gurama we onuň töweregi barada düşünje alýar. Auditoryň aralyk maliýe maglumatyna deslapky barlagy geçirmäge çekilýän mahalynda, şunuň ýaly öwrenmegiň netijesinde alnan düşünjäniň üsti deslapky barlagy geçirmegiň barşynda soramalary ibermek ýoly bilen ýetirilýär we oňa maksada gönükdirilen soramalary emele getirmäge, seljeriş we ýerine ýetirilmesi zerur bolan beýleki deslapky barlag iş yzygiderliliklerini kesgitlemäge mümkinçilik berýär. Guramanyň auditory bolup durmaýan auditor Aralyk maliýe maglumatynyň deslapky barlagy boýunça tabşyrygy Auditiň halkara 2400 belgili «Deslapky (obzor) barlaglarynyň halkara standartlary» atly standartyna laýyklykda ýerine ýetirýär. Adatça auditorda içerki gözegçilik ulgamyny goşmak bilen, gurama we onuň töweregi barada şol guramanyň auditoryndaky ýaly düşünjäniň ýokdugy sebäpli, auditorda başga soramalary ibermek we deslapky barlagyň wezipelerini ýerine ýetirmek üçin gaýry iş yzygiderliligini ýerine ýetirmek zerurlygy ýüze çykýar.

Standart guramanyň auditory tarapyndan ýerine ýetirilýän aralyk maliýe maglumatynyň deslapky barlagyny geçirmegi düzgünleşdirýär. Şunda ol guramanyň auditorynyň audit geçirilýän guramanyň aralyk maliýe maglumatyndan tapawutlanýan, geçen döwürleriň maliýe hasabatlylygyna deslapky barlag geçirmek boýunça tabşyrygy ýerine ýetirmäge çekilen halatlarynda hem ulanylýar (düzedişler, degişli ýagdaýlar bilen). Auditor guramanyň ýyllyk maliýe hasabatlylygyna audit barlagyna degişlilikde ulanylýan edep talaplaryny berjaý etmäge borçludyr.

Bu edep talaplary şu ugurlarda auditoryň hünärmençilik borçlaryny kesgitleýär:

- garaşsyzlyk;
- dogruçyllyk;
- obýektiwlik;
- hünär taýdan başarjaňlyk;
- degişli dykgatlylyk;
- ýaşyrynlyk;
- hünärlilik (kämillik);
- tehniki standartlar.

Auditor iş babatynda hile gözegçilik etmegiň aýry-aýry tabşyryklar babatynda ýerlikli bolan iş yzygiderliligini ýerine ýetirmelidir. Hile gözegçilik etmegiň aýry-aýry tabşyryklara degişli elementleri ýolbaşçylygyň tabşyrygy ýerine ýetirmegiň hili üçin jogapkärçiligini, edep talaplaryny, müşderileri kabul etmek we olar bilen gatnaşyklary dowam etmek we tabşyryklary kabul etmek meselelerini, iş toparynyň agzalaryny bellemegi, tabşyrygyň ýerine ýetirilmegini we monitoringi öz içine alýar.

Auditor deslapky barlagy aralyk maliýe maglumatynyň ähli möhüm jähetlerde maliýe hasabatlylygyny taýýarlamagyň kabul edilen konsepsiýasyna laýyk gelmegini üpjün etmek üçin oňa düýpli düzediş girizilmegine getirýän ýagdaýlaryň

bolup biljekdigini ykrar etmek arkaly, hünärmençilik şübheliligini ulanmak bilen meýilleşdirmelidir we geçirmelidir. Hünärmençilik şübheliliginiň ulanylmagy auditoryň alnan subutnamalaryň dogrulygyna şübhe astyna almak bilen tankydy baha bermegi geçirýändigini we resminamalara ýa-da guramanyň ýolbaşçylygynyň arzalaryna gapma-garşy gelýän ýa-da olary şübhe astynda goýýan subutnamalara örän dykgatly garaýandygyny aňladýar.

Aralyk maliýe maglumatynyň deslapky barlagy boýunça tabşyrygyň maksady auditora geçirilen deslapky barlagyň esasynda aralyk maliýe maglumaty ähli möhüm jähetlerde maliýe hasabatlylygyny taýýarlamagyň kabul edilen konsepsiýasyna laýyklykda taýýarlanmandyr diýip hasap etmegi üçin esas bolup hyzmat edip biljek haýsydyr bir ýagdaýyň ýüze çykarylandygy barada netijäni emele getirmäge mümkinçiligi üpjün etmek bolup durýar. Aralyk maliýe maglumatynda düýpli ýoýulmalar bar diýen ýalňyş netije çykarylmagynyň töwekgelçiligini orta dereje çenli peseltmek üçin, auditor soramalary iberýär we deslapky barlagyň seljerme we beýleki iş yzygiderliliklerini ýerine ýetirýär.

Aralyk maliýe maglumatynyň deslapky barlagynyň maksady Auditiň halkara standartlaryna laýyklykda geçirilýän auditiň maksadyndan ep-esli tapawutlanýar. Aralyk maliýe maglumatynyň deslapky barlagy maliýe maglumatlarynyň hakyky we dogruçyl berlendigi ýa-da ähli möhüm jähetlerde maliýe hasabatlylygyny taýýarlamagyň kabul edilen konsepsiýasyna laýyklykda dogry görkezilendigi barada pikiri emele getirmek üçin esas bolup durmaýar. Auditden tapawutlylykda, deslapky barlag aralyk maliýe maglumatynda düýpli ýoýulmalaryň ýokdugy barada göwnejaý ynamlylygy almaga gönükdirilen däldir. Deslapky barlag birinji nobatda, maliýe meseleleri ýa-da buhgalterçilik hasaba alnyşyň meseleleri, şeýle hem deslapky barlagyň seljerme we beýleki iş yzygiderlilikleriniň ulanylmagy üçin jogapkär şahslara soramalary ibermegi öz içine alýar. Deslapky barlagyň barşynda aralyk maliýe maglumatyna täsir edýän we auditoryň üns bermegini talap edýän möhüm soraglar ýüze çykarylyp bilner, ýöne bu barlag audit geçirilende zerur bolan ähli subutnamalaryň alynmagyny üpjün etmeýär.

Auditor bilen müşderi tabşyrygyň şertlerini ylalaşmalydyrlar. Tabşyrygyň ylalaşylan şertleri, düzgün bolşy ýaly, tabşyrygyň şertleri hakynda hatda – ylalaşykda görkezilýär. Şeýle maglumat tabşyrygyň häsiýetine we aýratyn hem, deslapky barlagyň maksatlaryna we möçberine, ýolbaşçylygyň borçlaryna, auditoryň jogapkärçilik çygyrlaryna, alnan ynamlylyga, şeýle hem netijenamanyň häsiýetine we görnüşine ýalňyş düşündiriş berilmeginden gaça durmaga mümkinçilik berýär.

Bu resminamadaky maglumatlar adatça, şu soraglary gurşap alýar:

- aralyk maliýe maglumatynyň deslapky barlagynyň maksadyny;
- deslapky barlagyň möçberini;

170.0 x 240.0 mm

* ýolbaşçylygyň aralyk maliýe maglumatyny taýýarlamak üçin jogapkärçiligini;
* ýolbaşçylygyň aralyk maliýe maglumatyny taýýarlamak işine degişli netijeliligi;
* içerki gözegçilik ulgamynyň emele getirilmegi we iş ýagdaýynda saklanmagy üçin jogapkärçiligini;
* ýolbaşçylygyň auditora ähli maliýe resminamalarynyň we degişli maglumatlaryň auditora berilmegi üçin jogapkärçiligini;
* ýolbaşçylygyň deslapky barlag wagtynda dil üstünden aýdylan arzalary, şeýle hem guramanyň buhgalterçilik ýazgylarynda açyk görnüşde bolmadyk arzalary tassyklaýan ýazmaça arzalary auditora bermäge razylygyny;
* berilýän netijenamanyň göz öňünde tutulýan görnüşini we mazmunyny, şol sanda netijenamanyň niýetlenen tarapynyň salgysyny;
* ýolbaşçylygyň aralyk maliýe maglumatyny öz içine alýan haýsydyr bir resminama guramanyň auditorynyň tarapyndan şu aralyk maliýe maglumatyna deslapky barlagyň geçirilendigini görkezýän bolsa, onda deslapky barlagyň netijenamasynyň hem şu resminama goşulmalydygy babatynda ylalaşygyny.

Auditor ýyllyk hem-de aralyk maliýe maglumatyny taýýarlamak prosesine degişli içerki gözegçilik ulgamyny goşmak bilen, guramany we onuň töweregini tabşyrygy meýilleşdirmek we ýerine ýetirmek üçin ýeterlik bolan derejede öwrenmelidir, bu:

* mümkin bolan düýpli ýoýulmalaryň görnüşlerini ýüze çykarmak we olaryň peýda bolmak ähtimallygyny öwrenmek;
* auditoryň aralyk maliýe maglumaty ähli möhüm jähetlerde maliýe hasabatlylygyny taýýarlamagyň kabul edilen konsepsiýasyna laýyklykda taýýarlanmandygy barada netijä gelmegi üçin esas bolup hyzmat edip biljek haýsydyr bir ýagdaýyň auditor tarapyndan ýüze çykarylandygy barada netijenama üçin esas döredýän zerur soramalary, deslapky barlagyň seljerme we beýleki iş yzygiderliliklerini saýlap almak mümkinçiligini berýär.

Auditiň halkara 315 belgili «Guramany we onuň töweregini öwrenmek arkaly düýpli ýoýulmalary ýüze çykarmak we baha bermek» atly standartyň talaplaryna laýyklykda, guramanyň bir ýa-da birnäçe ýyllar üçin maliýe hasabatlylygyna audit geçiren auditor guramany we onuň töweregini, şol sanda ýyllyk maliýe maglumatlarynyň taýýarlanmagyna degişli içerki gözegçilik ulgamynyna audit geçirmek üçin ýeterlik derejede öwrenilen hasap edýär. Aralyk maliýe maglumatynyň deslapky barlagy meýilnamalaşdyrylýan mahalynda auditor alnan düşünjäniň netijelerini takyklaýar. Şeýle hem auditor aralyk maliýe maglumatynyň taýýarlanmagyna degişli içerki gözegçilik ulgamy barada ýeterlik düşünje alýar, sebäbi ol ýyllyk maliýe maglumatynyň taýýarlanmagyna degişli içerki gözegçilik ulgamyndan peýdalanýar.

170.0 x 240.0 mm

Auditor içerki gözegçilik ulgamyny goşmak bilen gurama we onuň töweregi baradaky düşünjäni nähili soramalary ibermegiň zerurdygyny, deslapky barlagyň haýsy seljerme we beýleki iş yzygiderliliklerini ulanmalydygyny kesgitlemek üçin, şeýle hem olar babatynda soramalar iberilip bilinjek ýa-da deslapky barlagyň seljerme we beýleki iş yzygiderlilikleri ulanylyp bilinjek anyk wakalary, amallary ýa-da şertleri öwrenmek üçin peýdalanýar.

Içerki gözegçilik ulgamy goşmak bilen auditoryň gurama we onuň töweregi baradaky düşünjesini takyklamak üçin auditor tarapyndan ýerine ýetirilen iş yzygiderlilikleri şulary öz içine alýar:

* auditoryň şu döwrüň aralyk maliýe maglumatyna täsir edip biljek soraglary ýüze çykaryp bilmegi üçin, geçen ýylyň auditiniň we şu ýylyň geçen aralyk döwrüniň (geçen aralyk döwürleriň) we geçen ýylyň degişli aralyk döwrüniň (degişli aralyk döwürleriň) deslapky barlaglarynyň resminamalary bilen tanyşmak;
* geçen ýylyň maliýe hasabatlylygyna audit geçirilende ýüze çykarylan, ýolbaşçynyň gözegçilik ulgamynyň daşyndan edýän hereketleriniň töwekgelçiligini goşmak bilen, düýpli töwekgelçiliklere seretmek;
* iň soňky ýyllyk we deňeşdirilýän geçen döwrüň maliýe maglumatlary bilen tanyşmak;
* maliýe hasabatlylygyny taýýarlamagyň kabul edilen konsepsiýasyny hasaba almak bilen, aralyk maliýe maglumatlary bilen baglanyşykly düýplüligi seretmek, bu ýerine ýetirilmäge degişli iş yzygiderliliginiň häsiýetini we möçberini kesgitlemäge ýoýulmalaryň täsirine baha bermäge kömek edýär;
* geçen ýylyň maliýe hasabatlylygynda düzediş girizilen düýpli ýoýulmalaryň we ýüze çykarylan düzediş girizilmedik düýpli ýoýulmalaryň häsiýetini öwrenmek;
* buhgalterçilik hasaba alnyşynyň we hasabatlylygynyň ähmiýetli soraglaryny, ýagny içerki gözegçilik ulgamyna degişli ýetmezçilikler ýaly ähmiýetliligini saklap galyp biljek soraglary öwrenmek;
* şu ýylyň maliýe hasabatlylygy babatynda ýerine ýetirilen auditorçylyk iş yzygiderliliginiň netijelerini öwrenmek;
* içerki auditiň netijelerini we ýolbaşçylygyň soňky hereketlerini öwrenmek;
* ynsapsyz hereketleriň netijesinde aralyk maliýe maglumatynyň düýpli ýoýulmagynyň töwekgelçiliklerine ýolbaşçylyk tarapyndan berlen bahanyň netijeleri babatynda ýolbaşçylyga soramalary ibermek;
* guramanyň hojalyk işindäki üýtgetmeleriň täsiri babatynda ýolbaşçylyga soramalary ibermek;
* gözegçilik ulgamyna degişli ähmiýetli üýtgetmeler we şular ýaly üýtgetmeleriň aralyk maliýe maglumatynyň taýýarlanmagyna edip biljek täsiri babatynda ýolbaşçylyga soramalary ibermek;
* olaryň kömegi bilen aralyk maliýe maglumaty taýýarlanan prosesler babatynda, şeýle hem buhgalterçilik hasaba alnyşynyň aralyk maliýe maglumata ga-

bat getirilýän ýa-da deňeşdirilip barlanýan maglumatlarynyň dogrulygy babatynda ýolbaşçylyga soramalary ibermek.

Auditor deslapky barlagyň komponentler babatynda ýerine ýetirilmäge degişli iş yzygiderliliginiň (eger olar bar bolsa) häsiýetini kesgitleýär we eger ýerlikli bolsa, bu maglumaty deslapky barlaga gatnaşýan auditorlaryň dykgatyna ýetirýär. Öwrenilýän ýagdaýlar aralyk maliýe maglumatynyň komponentleriniň düýplüligini we ýoýulma töwekgelçiligini, auditor tarapyndan şunuň ýaly maglumatlaryň taýýarlanmagynda gözegçilik ulgamyna degişli merkezleşdiriliş ýa-da merkezden aýrylma derejesine düşünilmegini öz içine alýar.

Aralyk maliýe maglumatyna deslapky barlagy meýilleşdirmek we geçirmek üçin şeýle tabşyrygy ýerine ýetirmek maksady bilen, golaýda bellenen we ozal Auditiň halkara standartlaryna laýyklykda ýyllyk maliýe hasabatlylygyna audit geçirmedik auditor ýyllyk we aralyk maliýe maglumatyny taýýarlamak prosesine degişli, gözegçilik ulgamyna degişli meseleleri goşmak bilen, gurama we onuň töweregi barada düşünje almalydyr.

Şunuň ýaly öwrenmegiň netijesinde alnan düşünje auditora maksada gönükdirilen soramalary emele getirmäge we Standarta laýyklykda aralyk maliýe maglumatyna deslapky barlag geçirilende ulanylýan seljeriş we beýleki deslapky iş yzygiderliliklerini kesgitlemäge mümkinçilik berýär. Bular ýaly düşünje almagyň çäklerinde auditor, adatça, öňki auditora soramalary iberýär, onuň maksadalaýyk bolan ýagdaýlarynda bolsa, olaryň deslapky barlagy öňki auditor tarapyndan ýerine ýetirilen ozalky ýyllyk audit we şu ýylyň aralyk döwürleriniň ählisi boýunça auditorçylyk resminamalary barlaýar.

Şunda auditor olar baradaky maglumatlar öňki auditor tarapyndan umumylaşdyrylan, düzediş girizilen düýpli ýoýulmalaryň ählisiniň we düzediş girizilmedik düýpli ýoýulmalaryň ählisiniň häsiýetini, ýolbaşçylygyň gözegçilik ulgamynyň daşyndan edýän hereketlerini goşmak bilen, ähli ähmiýetli töwekgelçilikleri, şeýle hem buhgalterçilik hasaba alnyşynyň we hasabatlylygynyň ähmiýetli soraglaryny, ýagny gözegçilik ulgamyna degişli düýpli ýetmezçilikler ýaly ähmiýetliligini saklap galyp biljek soraglary öwrenýär.

Auditor soramalary, birinji nobatda, maliýe meselelerine we buhgalterçilik hasaba alnyşynyň meselelerine jogapkär şahslara iberýär deslapky barlagyň seljerme we beýleki iş yzygiderliliklerini ýerine ýetirýär.

Deslapky barlagy inspektirlemek, syn etmek ýa-da tassyklamak ýoly bilen buhgalterçilik hasaba alnyşynyň maglumatlaryna test barlagynyň geçirilmegini talap edýär. Aralyk maliýe maglumatyna deslapky barlagy ýerine ýetirmegiň iş yzygiderliligi, düzgün bolşy ýaly, buhgalterçilik hasaba alnyşynyň aralyk maliýe maglumatyna degişli ähmiýetli soraglary babatynda alnan maglumatlary tassyklamakda jemlenmeýär-de, birinji nobatda, maliýe meselelerine we buhgalterçilik hasaba alnyşynyň meseleleri üçin jogapkär şahslara soramalary ibermek, şeýle hem

deslapky barlagyň seljerme we beýleki iş yzygiderliliklerini ýerine ýetirmek bilen çäklenýär.

Auditoryň içerki gözegçilik ulgamyny goşmak bilen gurama we onuň töweregi, öň geçirilen audite degişli töwekgelçiliklere baha bermegiň netijelerine düşünmegi hem-de auditor tarapyndan aralyk maliýe maglumatyna degişlilikde düýplülige seredilmegi üçin iberilýän soramalaryň deslapky barlagyň ýerine ýetirilýän seljerme we beýleki iş yzygiderlilikleriniň häsiýetine we möçberine täsir edýär.

Adatça, auditor şu iş yzygiderliliklerini ýerine ýetirýär:

⁎ aralyk maliýe maglumatyna täsir edip biljek soraglary ýüze çykarmak maksady bilen, paýdarlaryň, korporatiw dolandyryşa jogapkär şahslaryň, degişli komitetleriň ýygnaklarynyň we mejlisleriniň teswirnamalary bilen tanyşmak , eger olar aralyk maliýe maglumatlaryna täsir edip biljek bolsa, teswirnamalary öwrenmek üçin elýeter bolmadyk ýygnaklarda ýa-da mejlislerde ara alnyp maslahatlaşylan meseleler babatynda soramalary ibermek;

⁎ auditiň we deslapky barlagyň netijeleri boýunça netijenamanyň modifikasiýa edilmegine getirýän soraglaryň, buhgalterçilik düzedişleriň ýa-da ozalky deslapky barlaglaryň, ýa-da auditiň geçirilen pursadynda bar bolan düzediş girizilmedik ýoýulmalaryň täsirini (eger ol bar bolsa) öwrenmek;

⁎ hasabat berýän guramanyň ähmiýetli komponentleriniň aralyk maliýe maglumatyna deslapky barlagy ýerine ýetiren beýleki auditorlar bilen maglumat taýdan özara hereket etmek (zerur bolan ýagdaýlarda);

⁎ maliýe meselelerine we buhgalterçilik hasaba alnyşynyň meselelerine jogapkär şahslara, şeýle hem beýleki şahslara:

⁎ aralyk maliýe maglumatyny taýýarlamagyň we bermegiň maliýe hasabatlylygyny taýýarlamagyň kabul edilen konsepsiýasyna laýyk gelýändigi;

⁎ buhgalterçilik hasaba alnyşynyň ýörelgelerinde ýa-da olary ulanmagyň usullarynda üýtgetmeleriň bolandygy;

⁎ täze amallary ýerine ýetirmegiň netijesinde hasaba alnyşyň täze ýörelgelerini ulanmaga zerurlygyň ýüze çykandygy;

⁎ aralyk maliýe maglumatynyň belli bolan düzediş girizilmedik ýoýulmalary öz içine alýandygy;

⁎ telekeçiligiň birleşmegi ýa-da telekeçiligiň bir böleginiň çykyp gitmegi ýaly aralyk maliýe maglumatyna täsir edip biljek adaty däl, ýa-da çylşyrymly ýagdaýlaryň bolandygy;

⁎ adalatly gymmatyna baha bermäge, maglumatlaryň açylmagyna we ýolbaşçylygyň guramanyň adyndan edilýän hereketleriň belli bir meýilnamasyny ýerine ýetirmek maksadyna ýa-da ukyplylygyna degişli ähmiýetli ýol bermeleriň kabul edilendigi;

⁎ bagly taraplar bilen amallaryň hasaba alyşda dogry görkezilendigi we aralyk maliýe maglumatynda açylandygy;

* şertnamalaýyn borçnamalarda we beýleki borçnamalarda ähmiýetli üýtgetmeleriň bardygy;
* kazyýetde işe seredilmegini ýa-da talap edilýän arzalaryny goşmak bilen, şertli borçnamalarda ähmiýetli üýtgetmeleriň bardygy;
* bergiler boýunça çäklendirme şertleriniň berjaý edilişi;
* deslapky barlagyň iş yzygiderliliklerini ýerine ýetirmegiň barşynda olar babatynda soraglarda ýüze çykan ugurlar;
* şu aralyk döwrüň soňky birnäçe güni ýa-da geljekki aralyk döwrüň ilkinji birnäçe güni bolup geçen ähmiýetli amallar;
* gurama täsir edýän we oňa ýolbaşçylygyň, içerki gözegçilik ulgamynyň çäklerinde möhüm wezipeleri ýerine ýetirýän işgärleriň ýa-da ynsapsyz hereketleriň aralyk maliýe maglumatyna düýpli täsir edip biljek ýagdaýlarynda beýleki şahslaryň çekilen ynsapsyz hereketleri (şol sanda çaklanylýan ynsapsyz hereketler) barada maglumatlaryň bagdygy;
* hereket edýän ýa-da ozalky işgärlerden, seljerijilerden, düzgünleşdiriji edaralardan we beýleki şahslardan guramanyň aralyk maliýe maglumatyna täsir edýän ynsapsyz hereketleri (şol sanda çaklanylýan ynsapsyz hereketler) barada alnan islendik arzalaryň bardygy;
* aralyk maliýe maglumatyna düýpli täsir edip biljek, kanunlaryň we kadalaşdyryjy namalaryň talaplarynyň hakykatdan ýa-da berjaý edilmezligine degişli ýagdaýlar barada maglumatlaryň bardygy babatynda soramalary ibermek;
* aralyk maliýe maglumatyna degişlilikde adaty däl bolup görünýän we aralyk maliýe maglumatyna düýpli täsir edip biljek özara gatnaşyklary we aýry-aýry ýagdaýlary ýüze çykarmaga gönükdirilen seljeriş iş yzygiderliligini ulanmak. Seljeriş iş yzygiderliligi koeffisientlere geçirilýän seljermäni we trend seljerişi ýa-da regressiýa seljerişi ýaly statistik usullary ulanmagy öz içine alyp biler we el bilen hem, auditiň awtomatlaşdyrylan usullaryny peýdalanmak bilen hem ýerine ýetirilip bilner;
* aralyk maliýe maglumaty bilen tanyşmak we auditor tarapyndan auditoryň aralyk maliýe maglumaty ähli düýpli jähetlerde maliýe hasabatlylygyny taýýarlamagyň kabul edilen konsepsiýasyna laýyklykda taýýarlanmandyr diýen netijäniň çykarylmagy üçin esas bolup hyzmat etjek haýsydyr bir ýagdaýlaryň auditor tarapyndan ýüze çykarylandygy babatda seljerme geçirmek.

Auditor deslapky barlagyň iş yzygiderliliklerini gurama tarapyndan aralyk maliýe maglumaty taýýarlanmazyndan öň ýa-da onuň taýýarlanmagy bilen bir wagtda ýerine ýetirip biler, bu bolsa buhgalterçilik hasaba alnyşynyň aralyk maliýe maglumatyna täsir edýän ähmiýetli soraglaryny has ir ýüze çykarmaga we öwrenmäge mümkinçilik berýär.

Aralyk maliýe maglumatyna deslapky barlagy ýerine ýetirýän auditora guramanyň ýyllyk maliýe hasabatlylygyna audit geçirmek boýunça tabşyrygy ýe-

rine ýetirmek hem tabşyrylýar. Işiň amatly we netijeli bolmagy üçin auditor käbir auditorçylyk iş yzygiderliliklerini aralyk maliýe maglumatyna deslapky barlag bilen bir wagtda ýerine ýetirmek barada çözgüt kabul edip biler.

Şeýle hem auditor aralyk deslapky barlagyň geçirilýän wagtynda ýyllyk maliýe hasabatlylygyna audit geçirmek maksatlary üçin gerek boljak auditorçylyk iş yzygiderliliklerini ýerine ýetirmegi, meselem, döwrüň dowamynda bolup geçen, telekeçiligi birleşdirmek, gurluş taýdan üýtgedip guramak ýa-da girdejiniň ykrar edilmegine getirýän ähmiýetli amallar ýaly ähmiýetli, ýa-da adaty bolmadyk amallar babatynda auditorçylyk iş yzygiderliliklerini ýerine ýetirmegi karar edip biler.

Aralyk maliýe maglumatyna deslapky barlag, adatça, kazyýetde işe seredilmegi ýa-da talap arzalary babatynda soramalaryň tassyklanmagyny talap etmeýär. Şonuň üçin hem, düzgün bolşy ýaly, guramanyň hukukçysyna ýazmaça sorama ibermegiň zerurlygy bolmaýar. Emma aralyk maliýe maglumatynyň ähli düýpli jähetlerde maliýe hasabatlylygyny taýýarlamagyň kabul edilen konsepsiýasyna laýyklykda taýýarlanandygyny şübhe astynda goýýan haýsydyr bir ýagdaý auditoryň ünsüni özüne çekse ýa-da auditor guramanyň hukukçysynda şu sorag boýunça maglumat bar diýip hasap edýän bolsa, kazyýetde işe seredilmegi, ýa-da talap arzalary babatynda guramanyň hukukçysy bilen maglumat taýdan gönüden-göni özara hereket etmek ýerlikli bolup biler.

Auditor aralyk maliýe maglumatynyň buhgalterçilik hasaba alnyşynyň degişli maglumatlaryna gabat gelýändigi ýa-da deňeşdirilip barlanandygy babatda subutnama almalydyr. Bu subutnamalar aralyk maliýe maglumatynyň;

* esasy registr ýa-da buhgalterçilik hasaba alnyşynyň maglumatlaryna gabat gelýän jebislendirme tablisasy ýaly, buhgalterçilik hasaba alnyşynyň maglumatlary;

* zerur bolan halatynda guramanyň buhgalterçilik hasaba alnyşynyň maglumatlaryndaky beýleki subutnamalar bilen aragatnaşyklaryna syn etmek bilen alnyp bilner.

Auditor ýolbaşçylygyň deslapky barlagyň netijeleri boýunça netijenamanyň taýýarlanan senesine çenli bolup geçen,olar bilen baglylykda aralyk maliýe maglumatyny açmagyň ýa-da düzediş girizmegiň talap edilip bilinjek ähli wakalary ýüze çykarandygy barada sorama ibermelidir. Şeýle hem ol ýolbaşçylygyň guramanyň öz işini üznüksiz dowam etmäge ukyplylygyna berýän bahasyny üýtgedendigi ýa-da üýtgetmändigi barada sorama ibermelidir. Eger şeýle soramanyň ýa-da deslapky barlagyň gaýry iş yzygiderlilikleriniň netijesinde guramanyň öz işini üznüksiz dowam etmäge ukyplylygyna degerli şübhe döremegine sebäp bolup biljek wakalar ýa-da şertler belli bolsa, ol:

* guramanyň öz işini üznüksiz dowam etmäge ukyplylygyna berilýän bahanyň esasynda düzülen, geljekki hereketleriň meýilnamalary, bu meýilnamalary ýerine ýetirmegiň iş ýüzünde mümkindigi babatynda we ýolbaşçylygyň şu meýilnamalary

ýerine ýetirmegiň netijesiniň ýagdaýy gowulandyrjakdygyna ynamy babatynda sorama ibermelidir;

* aralyk maliýe maglumatynda şu soraglar boýunça maglumatlaryň ýeterlik derejede açylandygy baradaky meselä seretmelidir.

Guramanyň öz işini üznüksiz dowam etmäge ukyplylygyna degerli şübhe döremegine sebäp bolup biljek wakalar ýa-da şertler ýyllyk maliýe hasabatlylygynyň taýýarlanan senesinde hem bar bolup biler, ýa-da ýolbaşçylara soramalary ibermegiň netijesinde, ýa-da deslapky barlagyň gaýry iş yzygiderliliklerini ýerine ýetirmegiň barşynda ýüze çykarylyp bilner. Eger auditor tarapyndan şeýle wakalar ýa-da şertler ýüze çykarylan bolsa, ol ýolbaşçylyga ýolbaşçylyk tarapyndan meýilleşdirilen geljekki hereketler, şol sanda, aktiwleri ýok etmek, pul serişdelerini karz almak ýa-da bergini möhletlere bölüp tölemek, çykdajylary azaltmak, ýa-da gaýra goýmak, ýa-da maýany artdyrmak boýunça meýilnamalar babatynda sorama iberýär. Şeýle hem auditor bu meýilnamalary ýerine ýetirmegiň iş ýüzünde mümkindigi babatynda we ýolbaşçylygyň şu meýilnamalary ýerine ýetirmegiň netijesiniň ýagdaýy gowulandyrjakdygyna ynamy babatynda hem sorama iberýär. Emma, adatça, ýolbaşçylygyň meýilnamalarynyň ýerine ýetirilmeginiň mümkindiginiň we şu meýilnamalary ýerine ýetirmegiň netijesiniň ýagdaýy gowulandyryp biljekdiginiň auditor tarapyndan tassyklanmagy zerur bolup durmaýar.

Eger auditorda aralyk maliýe maglumatynyň ähli möhüm jähetlerde maliýe hasabatlylygyny taýýarlamagyň kabul edilen konsepsiýasyna laýyklykda taýýarlanmagy üçin düýpli düzedişleri girizmegiň zerurdygy barada soragy ýüze çykarýan ýagdaý onuň ünsüni özüne çekýän bolsa, auditor goşmaça soramalary ibermelidir ýa-da özüne deslapky barlagyň jemleri boýunça netijenamada netije almaga mümkinçilik berýän beýleki iş yzygiderliliklerini ýerine ýetirmelidir. Mysal üçin, auditor tarapyndan geçirilýän deslapky barlagyň iş yzygiderlilikleri satuwlar boýunça ähmiýetli amalyň maliýe hasabatlylygyny taýýarlamagyň kabul edilen konsepsiýasyna laýyklykda görkezilmegi onda şübhe döremegine getirýän bolsa, onda auditor peýda bolan şübheleri çözmek üçin ýeterlik bolan goşmaça iş yzygiderliliklerini geçirýär, olara amalyň şertlerini marketing we buhgalterçilik hasaba alnyşy bölümleriniň ýolbaşçy işgärleri bilen amalyň şertlerini ara alyp maslahatlaşmak ýa-da satyn almak-satmak şertnamasy bilen tanyşmak girýär.

Auditor özüniň ýüze çykaran düzediş girizilmedik düýpli ýoýulmalarynyň aralyk maliýe maglumaty üçin düýpli bolup durýandygyna aýratynlykda we jemlenen görnüşde hem baha bermäge borçludyr.

Aralyk maliýe maglumatyna deslapky barlag, auditorçylyk tabşyrygyndan tapawutlylykda, aralyk maliýe maglumatynda düýpli ýoýulmalaryň ýokdugy babatynda göwnejaý ynamlylygy almaga gönükdirilen däldir. Şeýle-de bolsa, auditor tarapyndan ýüze çykarylan ýoýulmalara, şol sanda maglumatlaryň ýeretlik derejede açylmazlygyna aralyk maliýe maglumatynyň ähli möhüm jähetlerde maliýe hasa-

batlylygyny taýýarlamagyň kabul edilen konsepsiýasyna laýyk gelmegini üpjün etmek üçin oňa düýpli düzedişleri girizmegiň zerurdygy barada çözgüt kabul etmek üçin aýry-aýrylykda ýa-da jemlenen görnüşde baha berilýär.

Auditor gurama tarapyndan düzedilmedik islendik ýoýulmalara düýplüligi boýunça baha bermek üçin hünärmençilik garaýyşlaryny ulanýar. Auditor ýoýulmalaryň häsiýeti, sebäbi we pul möçberi, şol ýoýulmalaryň ýüze çykan döwri (geçen ýylyň dowamyndamy ýa-da şu ýylyň aralyk döwrüniň dowamynda), şeýle hem ýoýulmalaryň geljekki aralyk ýa-da ýyllyk döwürlere edip biljek täsiri ýaly soraglara seredýär.

Auditor ýoýulmalary agregirlemek (goşmak) üçin aňrybaş pul möçberini belläp biler (şondan az pul möçberler agregirlemegi talap etmeýär), sebäbi ol bu pul möçberleriniň goşulmagy aralyk maliýe maglumatyna düýpli täsir etmez diýip garaşýar.

Şunda auditor düýplüligiň kesgitlemesiniň mukdar we hil jähetlerini göz öňünde tutýandygyny we belli bir derejede köp bolmadyk pul möçberiniň ýoýulmagynyň hem aralyk maliýe maglumatyna düýpli täsir edip biljekdigini hasaba alýar.

Auditor ýolbaşçylykdan:

* ýolbaşçylygyň ynsapsyz hereketleriň we ýalňyşlaryň öňüni almak, olary ýüze çykarmak üçin içerki gözegçilik ulgamynyň işlenip taýýarlanmagy hem-de ornaşdyrylmagy üçin özüniň jogapkärdigini tassyklaýandygyny;
* aralyk maliýe maglumatynyň maliýe hasabatlylygyny taýýarlamagyň kabul edilen konsepsiýasyna laýyklykda taýýarlanandygyny we berlendigini;
* ýolbaşçylygyň ol baradaky maglumat auditor tarapyndan deslapky barlag wagtynda umumylaşdyrylan, düzediş girizilmedik maglumatlaryň netijesi tutuşlygyna alanyňda aralyk maliýe maglumatlary üçin aýry-aýrylykda hem, jemlenen görnüşde hem möhüm bolup durmaýar diýip hasap edýändigini. Düzediş girizilen ýoýulmalaryň jemi sanawy ýazmaça arza ýa-da onuň goşundysyna goşulandygyny;
* ýolbaşçylygyň auditora ynsapsyz hereketlere ýa-da gurama täsir edip biljek çaklanylýan ynsapsyz hereketlere gatnaşygy bolan, ýolbaşçylyga mälim ähmiýetli ýagdaýlaryň ählisi baradaky maglumatlary açandygyny;
* ýolbaşçylygyň auditora ynsapsyz hereketleriň netijesinde aralyk maliýe maglumatynyň düýpli ýoýulmagynyň töwekgelçiliklerine özüniň beren bahasynyň netijeleri baradaky maglumatlary açýandygyny;
* ýolbaşçylygyň auditora aralyk maliýe maglumatyň taýýarlanylýan mahalynda nazarda tutulmaly kanunlaryň we kadalaşdyryjy namalaryň talaplarynyň hakykatdan berjaý edilmändigi ýa-da berjaý edilmezligi barada belli bolan ähli maglumatlary açandygyny;
* ýolbaşçylygyň auditora hasabat senesinden soň we deslapky barlagyň netijeleri boýunça netijenamanyň taýýarlanan senesine çenli bolup geçen, olar bilen

baglylykda aralyk maliýe maglumatyna düzediş girizmek ýa-da onda maglumatlary açmak gerek bolup biljek, belli bolan, ähmiýetli wakalaryň ählisi barada maglumatlary açandygyny görkezýän ýazmaça arzalary almalydyr.

Auditor bu maglumat bilen aralyk maliýe maglumatynyň arasynda düýpli laýyk gelmezlikleriň bardygyny anyklamak üçin, aralyk maliýe maglumatynyň ýanyna goşulýan gaýry maglumatlar bilen tanyşmalydyr.

Eger auditor düýpli laýyk gelmezlikleriň bardygyny ýüze çykarsa, onda ol aralyk maliýe maglumatyna ýa-da gaýry maglumatlara düzediş girizmegiň gerekdigini kesgitleýär.

Eger aralyk maliýe maglumatyna düzediş girizmeli bolsa, ýöne ýolbaşçylyk şeýle düzedişi girizmekden boýun gaçyrýan bolsa, auditor deslapky barlagyň netijenamasy üçin boljak netijeler baradaky soraga seredýär. Eger gaýry maglumatlara düzediş girizmeli bolsa, ýöne ýolbaşçylyk şeýle düzedişi girizmekden boýun gaçyrýan bolsa, auditor deslapky barlagyň netijenamasyna düýpli laýyk gelmezlikleri beýan edýän goşmaça bölümi goşmak, ýa-da deslapky barlagyň netijeleri boýunça netijenamany bermekden boýun gaçyrmak ýa-da tabşyrykdan boýun gaçyrmak ýaly beýleki çäreleri görmek mümkinçiligine seredýär.

Eger auditoryň şonuň esasynda gaýry maglumatlarda düýpli ýoýulmalar bolup biler diýip hasap edýän ýagdaýy onuň ünsüni çekýän bolsa, onda ol bu soragy guramanyň ýolbaşçylygy bilen ara alyp maslahatlaşmalydyr. Düýpli deň gelmezlikleri ýüze çykaryp, gaýry maglumatlar bilen tanşylan mahalynda auditor tarapyndan ýagdaýlaryň görnüp duran düýpli ýoýulmalar (ýagny aralyk maliýe maglumatynda gozgalýan meselelere degişli bolmadyk we ýalňyş beýan edilen ýa-da görkezilen maglumatlar) ýüze çykarylyp bilner. Şu sorag guramanyň ýolbaşçylygy bilen ara alyp maslahatlaşylan mahalynda auditor gaýry maglumatlaryň we ýolbaşçylygyň auditoryň soramalaryna jogaplarynyň esaslandyrylyşyna, garaýyşlarda ýa-da pikirlerde kanuny tapawutlaryň bolmagynyň mümkindigine we ýolbaşçylyga ýagdaýlaryň görnüp duran ýoýulmalary baradaky soragy çözmek üçin bu ugurdan baş çykarýan üçünji şahs bilen maslahatlary geçirmek barada sorama ibermegiň zerurlygyna baha berýär.

Eger düzedişleriň girizilmegi ýagdaýlaryň düýpli ýoýulmagyny düzetmek üçin zerur bolsa, ýöne ýolbaşçylyk bu düzedişi girizmekden boýun gaçyrýan bolsa, auditor mundan beýläk korporatiw dolandyryşa jogapkär şahslary habardar etmek we ýuridik maslahatlary almak ýaly çäreleri görmek baradaky meselä seredýär.

Aralyk maliýe maglumatyna deslapky barlag boýunça tabşyrygy ýerine ýetirmegiň netijesinde auditoryň aralyk maliýe maglumatynyň ähli möhüm jähtlerde maliýe hasabatlylygyny taýýarlamagyň kabul edilen konsepsiýasyna laýyk gelmegini üpjün etmek üçin, onuň esasynda aralyk maliýe maglumatyna düýpli düzediş girizmek zerur diýip hasap edýän haýsydyr bir ýagdaýyň auditoryň

170.0 x 240.0 mm

ünsüni çekýän halatynda auditor, birinji nobatda, bu maglumaty degişli derejäniň ýolbaşçylygynyň dykgatyna ýetirmelidir.

Auditoryň garaýşyna görä, ýolbaşçylygyň degişli möhletlerde zerur bolan jogaby bermeýän ýagdaýlarynda, ol korporatiw dolandyryşa jogapkär şahslary habardar etmelidir.

Auditoryň garaýşyna görä, korporatiw dolandyryşa jogapkär şahslaryň degişli möhletlerde zerur bolan jogaby bermeýän ýagdaýlarynda, ol hereketleriň şu görnüşlerine seretmelidir:

- netijenamany modifisirlemek mümkinçiligine;
- tabşyrykdan boýun gaçyrmak mümkinçiligine;
- ýyllyk maliýe hasabatlylygyna audit geçirmek üçin bellenmekden boýun gaçyrmak mümkinçiligine.

Aralyk maliýe maglumatyna deslapky barlag boýunça tabşyrygy ýerine ýetirmegiň netijesinde auditoryň onuň esasynda ynsapsyz hereketler ýa-da gurama tarapyndan kanunlaryň we kadalaşdyryjy namalaryň talaplarynyň berjaý edilmezligi bolup geçipdir diýip hasap edýän haýsydyr bir ýagdaýy auditoryň ünsüni çekýän halatynda auditor, birinji nobatda, bu maglumaty degişli derejäniň ýolbaşçylygynyň dykgatyna ýetirmelidir.

Auditor aralyk maliýe maglumatyna deslapky barlagyň netijesinde ýüze çykan, dolandyryşa degişli ähmiýetli soraglary dolandyryşa jogapkär şahslaryň dykgatyna ýetirmelidir. Aralyk maliýe maglumatyna deslapky barlag geçirmek boýunça tabşyrygy ýerine ýetirmegiň netijesinde auditor, özüniň pikirine görä, korporatiw dolandyryşa jogapkär şahslar üçin şu maliýe maglumatlarynyň taýýarlanyşyna gözegçilik etmek babatynda möhüm we derwaýys bolup durýan meseleleri bilip biler. Auditor şular ýaly meseleler baradaky maglumaty korporatiw dolandyryşa jogapkär şahslaryň dykgatyna ýetirýär.

Auditor şu komponentleri öz içine alýan ýazmaça netijenamany çykarmalydyr:

- netijenamanyň ady;
- tabşyrygyň şertlerine laýyklykda berilmeli ýeri (salgy);
- maliýe hasabatlylygynyň doly ýa-da gysgaldylan toplumyna girýän hasabatlaryň her biriniň adyny, aralyk maliýe maglumatynyň senesini we gurşap alýan döwrüni görkezmegi goşmak bilen, olar babatynda deslapky barlag geçirilen aralyk maliýe maglumatynyň kesgitlemesini;
- eger aralyk maliýe maglumaty maliýe hasabatlylygyny taýýarlamagyň kabul edilen konsepsiýasyna laýyklykda taýýarlanan, dogry görkezilmegini üpjün etmäge gönükdirilen umumy maksatly maliýe hasabatlylygynyň doly toplumyny öz içine alýan bolsa, ýolbaşçylygyň aralyk maliýe maglumaty maliýe hasabatlylygyny taýýarlamagyň kabul edilen konsepsiýasyna laýyklykda taýýarlanmagy we dogry görkezilmegi üçin jogapkärçilik çekýändigi barada arza berilmelidir;

170.0 x 240.0 mm

- başga ýagdaýlarda ýolbaşçylygyň aralyk maliýe maglumaty maliýe hasabatlylygyny taýýarlamagyň kabul edilen konsepsiýasyna laýyklykda taýýarlanmagy we dogry görkezilmegi üçin jogapkärçilik çekýändigi barada arza berilmelidir;
- auditoryň geçirilen deslapky barlagyň esasynda aralyk maliýe maglumaty babatynda netije çykarylmagy üçin jogapkärçilik çekýändigi barada arza;
- aralyk maliýe maglumatynyň deslapky barlagynyň Auditiň halkara 2410 belgili «Garaşsyz auditoryň ýerine ýetirýän guramanyň aralyk maliýe maglumatlarynyň deslapky (obzor) barlagy» atly standartyna laýyklykda geçirilendigi barada arza we şeýle deslapky barlagyň, birinji nobatda, maliýe meseleleri we buhgalterçilik hasaba alnyşynyň meseleleri boýunça jogapkär şahslara soramalary ibermegi, şeýle hem deslapky barlagyň seljerme we beýleki iş yzygiderliliklerini ulanmagy öz içine alýandygy barada arza;
- deslapky barlagyň möçberiniň Auditiň halkara standartyna laýyklykda geçirilýän auditiň möçberinden ep-esli azdygy we şol sebäbe görä, deslapky barlagyň auditora auditiň barşynda ýüze çykarylyp bilinjek ähmiýetli soraglaryň ählisiniň belli boljakdygyna ynamlylygy almaga mümkinçilik bermeýändigi we şonuň üçin hem auditorçylyk pikiriniň emele getirilmeýändigi barada arza;
- eger aralyk maliýe maglumaty maliýe hasabatlylygyny taýýarlamagyň kabul edilen konsepsiýasyna laýyklykda taýýarlanan, dogry görkezilmegini üpjün etmäge gönükdirilen umumy maksatly maliýe hasabatlylygynyň doly toplumyny öz içine alýan bolsa, auditor tarapyndan maglumatlaryň dogry we hakyky berilmegini ýa-da hakyky görkezilmegini üpjün edýär diýip hasap edýän ýagdaýlaryň ýüze çykarylandygy barada netije emele getirilmelidir (eger maliýe hasabatlylygyny taýýarlamagyň konsepsiýasy Maliýe hasabatlylygyň halkara standartlaryndan tapawutlanýan bolsa, maliýe hasabatlylygyny taýýarlamagyň konsepsiýasynyň ýurisdiksiýasyny ýa-da gelip çykan ýurduny görkezmek bilen);
- başga ýagdaýlarda auditor tarapyndan kabul edilen konsepsiýa laýyklykda taýýarlanmandyr diýip hasap edýän ýagdaýlarynyň ýüze çykarylandygy barada netije alynmalydyr (eger maliýe hasabatlylygyny taýýarlamagyň konsepsiýasy Maliýe hasabatlylygyň halkara standartlaryndan tapawutlanýan bolsa, maliýe hasabatlylygyny taýýarlamagyň konsepsiýasynyň ýurisdiksiýasyny ýa-da gelip çykan ýurduny görkezmek bilen);
- netijenamanyň taýýarlanan senesi;
- auditoryň auditorçylyk işini amala aşyrýan ýeri bolup duran ýurtda ýa-da ýurisdiksiýada ýerleşýän ýeri;
- auditoryň goly.

Auditor aralyk maliýe hasabatlylygy kabul edilen konsepsiýa laýyk gelmegini üpjün etmek maksadynda bu hasabatlylyga düzediş girizmegi zerur hasap etmegi üçin esas bolup duran ýagdaýlary ýüze çykaran halatynda bellikler bolan netijäni ýa-da oňyn däl netijäni emele getirmelidir.

Eger auditor tarapyndan konsepsiýadan gyşarmalar aralyk maliýe maglumatyna düýpli täsir edipdir ýa-da edip biler diýip hasaplaýan ýagdaýlary ýüze çykarylan bolsa, ýöne ýolbaşçylyk aralyk maliýe hasap maglumatyna düzediş girizmeýän bolsa, auditor deslapky barlagyň netijeleri boýunça netijenamany modifisirleýär. Modifikasiýada gyşarmanyň häsiýeti beýan edilmelidir we eger maksadalaýyk bolsa, aralyk maliýe maglumatyna edilen täsir görkezilmelidir.

Eger aralyk maliýe maglumatyna auditoryň gerekli hasap edýän maglumaty goşulmadyk bolsa, ol deslapky barlagyň netijeleri boýunça netijenamany modifisirleýär. Eger maksadalaýyk bolsa, zerur bolan maglumaty deslapky barlagyň netijeleri boýunça netijenama goşýar. Deslapky barlagyň netijeleri boýunça netijenamany modifisirlemek, adatça, netijenama düşündirişli bölümi ýa-da bellikler bolan netijäni goşmak ýoly bilen ýerine ýetirilýär.

Eger gyşarmalaryň aralyk maliýe maglumatyna edýän täsiri auditory ýalňyşdyryjy ýa-da ýeterlik däl diýen pikire gelmegine getirýän derejede bolsa, ol ters (otrisatel) netije çykarýar.

Möçberiň çäkli bolmagy adatça, auditor tarapyndan deslapky barlagyň doly derejede ýerine ýetirilmegine päsgel berýär. Auditoryň deslapky barlagy doly möçberde geçirip bilmeýän ýagdaýlarynda ol degişli derejedäki ýolbaşçylyga we korporatiw dolandyryşa jogapkär şahslara deslapky barlagy doly möçberde geçirmegiň mümkin däldigini we netijenamanyň ýerliklilik meselesine seretmek barada ýazmaça habar bermelidir.

Eger tabşyrygyň ýagdaýlary barada öňünden alnan maglumatlar möçberiň ýolbaşçylyk tarapyndan bellenen çäklendirmeler sebäpli, özüniň deslapky barlagy doly möçberde geçirip bilmejekdigine şaýatlyk edýän bolsa, auditor aralyk maliýe maglumatyna deslapky barlag geçirmek boýunça tabşyrygy kabul etmeýär.

Eger tabşyryk kabul edilenden soň ýolbaşçylyk deslapky barlagyň möçberine çäklendirmeleri belleýän bolsa, auditor bu çäklendirmäni ýatyrmak barada sorama iberýär. Eger ýolbaşçylyk ony ýerine ýetirmekden boýun gaçyrýan bolsa, onda auditor deslapky barlagy doly möçberde ýerine ýetirip we netije alyp bilmez. Şunuň ýaly ýagdaýlarda auditor degişli derejedäki ýolbaşçylygy we korporatiw dolandyryşa jogapkär şahslary deslapky barlagy doly möçberde geçirmegiň mümkin däldiginiň sebäbini habarly edýär.

Şeýle hem auditor kadalaşdyryjy hukuk namalarda göz öňünde tutulan borçlary, şol sanda özüniň netijenama çykarmagy barada talabyň bardygyny hasaba alýar.

Eger şunuň ýaly talap bar bolsa, auditor netije çykarmakdan boýun gaçyrýar we deslapky barlagyň jemleri boýunça netijenamada deslapky barlagy doly möçberde ýetirne ýetirmegiň mümkin däldiginiň sebäbini görkezýär.

Ýöne şonuň esasynda auditoryň aralyk maliýe maglumatyna şu maglumatyň ähli möhüm jähetlerde maliýe hasabatlylygyny taýýarlamagyň kabul edilen kon-

sepsiýasyna laýyk gelmegini üpjün etmek üçin düzediş girizmek zerur diýip hasap edýän ýagdaýy auditoryň ünsüni çekýän bolsa, ol netijenamada bu ýagdaý barada hem habar berýär.

Eger soramalaryň ýa-da deslapky barlagyň gaýry iş yzygiderlilikleriniň netijesinde auditor tarapyndan guramanyň öz işini üznüksiz dowam etmek ukyplylygyna degerli şübhelenmä sebäp bolup biljek haýsydyr bir wakalar ýa-da şertler bilen bagly düýpli näbelliligiň ýüze çykarylan we şunda aralyk maliýe maglumatynda ýeterlik maglumatlar açylan bolsa, auditor oňa «Möhüm ýagdaýlar» bölümini goşmak bilen, deslapky barlagyň jemleri boýunça netijenamany modifisirleýär.

Eger guramanyň öz işini üznüksiz dowam etmek ukyplylygyna degerli şübhelenmä sebäp bolýan düýpli näbellilik aralyk maliýe maglumatynda gerekli görnüşde açylmadyk bolsa auditor ýagdaýa baglylykda, bellikleri bolan netijäni ýa-da ters (otrisatel) netijäni almalydyr. Netijenama şunuň ýaly düýpli näbelligiň bardygyna degişli ýagdaýy öz içine almalydyr. Auditor ýüze çykarylan, onuň aradan aýrylmagy geljekki wakalara bagly bolan we aralyk maliýe maglumatyna täsir edip biljek düýpli näbellilige (işiň üznüksizligi meselesi bilen bagly bolmadyk näbellilige) ünsi çekýän goşmaça bölümi goşmak bilen deslapky barlagyň jemleri boýunça netijenamany modifisirlemek baradaky meselä seredýär.

Tabşyrygyň şertleri aralyk maliýe maglumatyny öz içine alýan haýsydyr bir resminamada guramanyň auditory tarapyndan şu maglumatyň deslapky barlagynyň ýerine ýetirilendiginiň görkezilýän ýagdaýlarynda şol resminama deslapky barlagyň jemleri boýunça netijenamany hem goşmak üçin ýolbaşçylygyň razylyk bermegini öz içine alýar. Eger auditor deslapky barlagyň jemleri boýunça modifisirlenen netijenamany beren bolsa, ýolbaşçylyk hem aralyk maliýe maglumatyny öz içine alýan resminama modifisirlenen netijenamany goşman çykarýan bolsa auditor şu ýagdaýda hereketleriň zerur bolan tertibini kesgitlemek üçin hukuk maslahatyny almak baradaky meselä şeýle hem ýyllyk maliýe hasabatlylygyna audit geçirmek boýunça tabşyrykdan boýun gaçyrmak mümkinçiligine seredýär.

Maliýe hasabatlylygynyň gysgaldylan toplumyny öz içine alýan aralyk maliýe maglumaty hemişe maliýe hasabatlylygynyň doly toplumyny öz içine alyp durmaýar. Ol köplenç halatda guramanyň maliýe ýagdaýynda we maliýe netijelerinde ýyllyk maliýe hasabatlylygynyň taýýarlanan senesinden soň bolup geçen üýtgemelere düşünmek üçin ähmiýetli bolan wakalaryň ýa-da üýtgemeleriň düşündirişi bolup biler. Bu gymmatly kagyzlary söwdada rugsat berlen guramalar audit geçirilen iň soňky maliýe hasabatlylygy aralyk maliýe maglumatyndan peýdalanyjylar üçin elýeterli we has ygtybarly bolup durýanlygy bilen düşündirilýär. Beýleki ýagdaýlarda auditor ýolbaşçylyk bilen şunuň ýaly aralyk maliýe maglumatyna audit geçirilen iň soňky maliýe hasabatlylygy bilen bilelikde seredilmelidigi baradaky arzany goşmagyň zerurdygyny ara alyp maslahatlaşýar. Şunuň ýaly arzanyň bolmadyk halatynda auditor aralyk maliýe maglumaty peýdalanyjylaryň ýalňyşmagyna alyp

barýan maglumat bolaýmasyn diýen soraga seredýär, şeýle hem deslapky barlagyň jemleri boýunça netijelere baha berýär.

Auditor deslapky barlag boýunça özüniň netijesini esaslandyrmak üçin ýeterlik we ygtybarly bolup durýan we deslapky barlagyň Standarta we ulanylýan kanunlaryň we kadalaşdyryjy namalaryň talaplaryna laýyklykda geçirilendigine şaýatlyk edýän resminamalary taýýarlamalydyr. Bu resminamalar ozal şu tabşyryk bilen baglanyşygy bolmadyk tejribeli auditora iberilen soramalaryň häsiýetine, möhletlerine we möçberine, deslapky barlagyň ýerine ýetirilen seljerme we beýleki iş yzygiderliliklerine, alnan maglumatlara we deslapky barlagyň geçirilýän wagtynda seredilen ähli düýpli soraglaryna, şol sanda şonuň ýaly soraglaryň nähili çözülendigine düşünmäge mümkinçilik berýär.

10.2. Ynamlylygy üpjün edýän tabşyryklaryň halkara standartlary

Auditden we geçen döwürleriň maliýe maglumatlarynyň deslapky (obzor) barlaglaryndan tapawutlanýan ynamlylygy üpjün edýän tabşyryklar

Auditiň halkara 3000 belgili «Auditden we geçen döwürleriň maliýe maglumatlarynyň deslapky (obzor) barlaglaryndan tapawutlanýan ynamlylygy üpjün edýän tabşyryklar» atly standarty Auditiň halkara standartlary we «Deslapky (obzor) barlaglarynyň halkara standartlary» boýunça ulanylýan auditden we geçen döwürleriň maliýe maglumatlaryna deslapky barlagdan tapawutlanýan tabşyryklara degişli görkezmeleriň mazmunyny kesgitleýär.

Ynamlylygy üpjün edýän tabşyryklar – auditordan başga tarapyň baha berilýän obýekte ölçeglere laýyklykda, mukdar ýa-da hil taýdan beren bahasyny, netijesini, tassyklamak boýunça tabşyryklary, auditoryň alan tabşyryklaryny öz içine alýar. Standart talaplary ulanmak boýunça gollanmany we tassyklamak boýunça tabşyryklar babatynda göwnejaý we çäkli ynamlylygy üpjün edýän gaýry düşündiriş materiallaryny-da öz içine alýar. Şeýle hem standart tabşyrygyň ýagdaýlarynyň talap edýän zerur üýtgetmelerini we goşmaçalaryny hasaba almak bilen, göwnejaý we çäkli ynamlylygy üpjün edýän gönüden-göni baha bermek boýunça tabşyryga degişlilikde hem ulanylyp bilner.

Standart:

* iş toparynyň agzalarynyň we tabşyrygyň ýerine ýetirilişiniň hiline barlagy amala aşyrýan şahsyň (onuň bellenen tabşyryklary üçin) ynamlylygy üpjün edýän tabşyryklar babatynda Buhgalter edebiniň halkara standartlary boýunça geňeşiniň «Buhgalterleriň hünärmençilik edebiniň kodeksiniň» A we B böleklerini ýa-da kanunda, kadalaşdyryjy namalarda-da bellenen talaplary berjaý etmelidiklerini;
* Auditiň halkara 1 belgili «Hile gözegçilik etmegiň halkara standarty» tabşyrygy ýerine ýetirýän auditoryň hünärlilige bildirilýän talaplary berjaý etme-

170.0 x 240.0 mm

lidigini ýa-da hil boýunça gözegçilik ulgamyna bildirilýän talaplary berjaý edýän auditorçylyk guramasynyň agzasy bolup durmalydygyny göz öňünde tutýar.

Ynamlylygy üpjün etmek boýunça tabşyrygy ýerine ýetirýän auditorçylyk guramasynda hile gözegçilik edilmegi we edep ýörelgeleriniň, şol sanda garaşsyzlyk talaplarynyň berjaý edilmegi jemgyýetçilik bähbitlerine laýyk gelýän hökmünde giňden ykrar edildi we ynamlylygy üpjün edýän tabşyryklaryň ýokary hiliniň düzüm bölegi bolup durýar.

Standart ynamlylygy üpjün edýän tabşyryklaryň halkara konsepsiýasynda beýan edilişi ýaly, auditden we geçen döwürleriň maliýe maglumatlaryna deslapky barlagdan tapawutlanýan, ynamlylygy üpjün edýän tabşyryklara degişlidir. Tejribeli hünärmenler tarapyndan ýerine ýetirilýän tabşyryklaryň ählisi ynamlylygy üpjün edýän tabşyryklar bolup durmaýar. Ynamlylygy üpjün edýän tabşyryklara degişli bolmadyk, ýöne ýygy-ýygydan ýerine ýetirilýän tabşyryklar aşakdakylardan ybaratdyr:

* Ynamlylygy üpjün edýän tabşyryklaryň halkara standartlarynda ýerine ýetirilýän, ylalaşylan iş yzygiderliligini ýerine ýetirmek ýa-da kompilýasiýa boýunça tabşyryklar;
* salgyt deklarasiýalaryny (beýannamalary) we hasaplamalary taýýarlamak, olarda ynamlylygy üpjün edýän netije emele getirilmeýär;
* geňeşmek we maslahat bermek, şol sanda dolandyryş we salgyt babatda geňeşmek boýunça tabşyryklar.

Ynamlylygy üpjün edýän tabşyryklaryň halkara standartyna laýyklykda amala aşyrylýan, ynamlylygy üpjün edýän tabşyryk has uly tabşyrygyň bir bölegii bolup biler. Şeýle ýagdaýda Standart tabşyrygyň diňe ynamlylygy üpjün edýän bölegine degişlilikde ulanylýar.

Aşakdaky tabşyryklara «Ynamlylygy üpjün edýän tabşyryklaryň halkara standartlaryna» laýyklykda ynamlylygy üpjün edýän tabşyryklar hökmünde seredilmeýär:

* predmeti buhgalterçilik hasaba alnyşy, audit, salgyt salmak meseleleri ýaly meseleler bolup durýan kazyýetde işine seredilmegine gatnaşmak boýunça tabşyryklar;
* hünärmençilik pikiriniň, nukdaýnazarynyň ýa-da çak edilýän peýdalanyjynyň olardan belli bir ynamlylygy alyp biljek kesgitlemeleriniň beýanyny öz içine alýan tabşyryklar, eger aşakdakylar ýerlikli bolsa:
  - ■ çykarylan ýazmaça hasabat onuň diňe hasabatda görkezilen peýdalanyjylar tarapyndan peýdalanylmagy üçin açyk çäklendirmäni öz içine alýan bolsa;
  - ■ çak edilýän peýdalanyja niýetlenilen görkezme hatda tabşyrygyň ynamlylygy üpjün edýän tabşyryk bolup durmaýandygy bellenen bolsa;
  - ■ hünärmen buhgalteriň hasabatynda tabşyryga ynamlylygy üpjün edýän tabşyryk hökmünde seredilmeýän bolsa.

Ynamlylygy üpjün edýän tabşyryk ýerine ýertirilýän mahaly auditoryň öňünde şu maksatlar bolmaly:

* tabşyrygyň predmeti baradaky maglumatyň düýpli ýoýulmalary öz içine almaýandygy barada doly bolmagy ýa-da çäkli ynamlylygy;
* tabşyrygyň predmetine mukdar ýa-da hil taýdan baha bermegiň netijelerine degişlilikde ýazmaça netije almak, şeýle hem netije üçin esasyň beýan edilmegi;
* Standartyň we mundan beýläk beýan edilişi ýaly, beýleki standartlaryň talaplary barada habarly etmek.

Göwnejaý bolmadyk ýa-da çäkli ynamlylygy alyp bolmaýan ýagdaýlar ýüze çykyp auditoryň netijenamasynda ediljek bellikler maliýe hasabatlylygyny peýdalanjak ähli taraplary habarly etmek maksatlary üçin ýeterlik bolup durmaýan ähli ýagdaýlarda Standart auditoryň netije çykarmakdan ýa-da tabşyrykdan boýun gaçyrmaga rugsat edilýän bolsa, tabşyrykdan boýun gaçyrmagyny talap edýär.

Auditor Standartyň we tabşyrygyň predmeti bilen bagly beýleki «Ynamlylygy üpjün edýän tabşyryklaryň halkara standartlarynyň» her bir talabyny berjaý etmelidir. Muňa anyk tabşyrygyň ýagdaýlarynda talabyň häzirki wagtda ýok mahaly şertlendirilendigi sebäpli ulanyp bolmaýan halatlary girmeýär.

Seýrek ýagdaýlarda auditor «Ynamlylygy üpjün edýän tabşyryklaryň halkara standartynyň» ol ýa-da beýleki ähmiýetli talaplaryny ýerine ýetirmekden çekilmekligi zerur hasap edip biler. Şunuň ýaly ýagdaýlarda auditor şu talabyň maksatlaryna ýetmek üçin maksada laýyk bolan alternatiw iş yzygiderliligini ýerine ýetirmelidir. Auditoryň ol ýa-da beýleki ähmiýetli talaby ýerine ýetirmekden çekilmekliginiň zerurlygy diňe bu talabyň haýsydyr bir iş yzygiderliligini ýerine ýetirmekden ybarat bolýan mahalynda ýüze çykyp biler. Anyk tabşyryk ýagdaýlarynda bolsa şu talabyň maksatlaryna ýetmek üçin görkezilen iş yzygiderliligi netijesiz bolup durýar.

Eger Standartyň we tabşyrygyň predmeti bilen bagly «Ynamlylygy üpjün edýän tabşyryklaryň halkara standartynyň» beýleki standartlaryň maksadyna ýetmek başartmasa, auditor şu ýagdaýda modifisirlenen netijäni talap edilýändigine baha bermelidir. Eger tabşyrykda ulanylýan kanunlara, ýa-da kadalaşdyryjy namalara laýyklykda tabşyrykdan boýun gaçyrmak mümkin bolsa tabşyrykdan boýun gaçyrmalydyr.

Auditor Buhgalter edebiniň halkara standartlary boýunça geňeşiniň «Buhgalterleriň hünärmençilik edebiniň kodeksiniň» A we B bölekleriniň ynamlylygy üpjün edýän tabşyryklara degişli talaplaryny ýa-da beýleki kadalaşdyryjy-hukuk namalaryň talaplaryny ýerine ýerirmelidir.

Tabşyrygyň ýolbaşçysy müşderileri kabul etmek we olar bilen gatnaşyklary dowam etmek, belli bir tabşyryklary kabul etmek we ýerine ýetirmek babatynda zerur bolan iş yzygiderlilikleriniň ýerine ýetirilýändigine göz ýetirmelidir, şeýle hem oňa degişlilikde çykarylan netijeleriň zerurdygyny kesgitlemelidir.

170.0 x 240.0 mm

Auditor ynamlylygy üpjün edýän tabşyrygy diňe aşakdaky ýagdaýlarda kabul etmelidir ýa-da ýerine ýetirmegi dowam etmelidir:

⁎ degişli edep talaplarynyň, şol sanda garaşsyzlyk talabynyň berjaý ediljekdigine şübhelenmek üçin özünde esas ýok bolanda;

⁎ tabşyrygy ýerine ýetirýän şahslaryň bilelikde başarjaňlyga, ukyplara we mümkinçiliklere eýedigine özünde ynam bolanda;

⁎ tabşyrygyň esas goýujy şertleriniň ylalaşylan mahaly aşakdakylary göz öňüne tutulmalydyr:

■ ynamlylygy üpjün edýän tabşyrygy kabul etmegiň hökmany şertleriň ýerine ýetirilendiginiň anyklananylandygy;

■ auditor bilen tabşyrygy buýrujynyň arasynda tabşyrygyň şertlerine, şol sanda auditoryň netijenama ýa-da hasabat üçin jogapkärçiligine umumy düşünjäniň tassyklanan mahalynda.

Eger ýolbaşçy, ozal elýeter bolan ýagdaýynda, auditor auditorçylyk guramasynyň tabşyrykdan boýun gaçyrmagyna getirip biljek maglumaty alan bolsa, onda ol auditor guramanyň we tabşyrygyň ýolbaşçysynyň zerur çäreleri görmekleri üçin bu maglumaty haýal etmän gurama bermelidir.

Ynamlylygy üpjün edýän tabşyrygy kabul etmegiň hökmany şertleriniň ýerine ýetirilendigini barlamak üçin auditor tabşyrygyň ýagdaýlary baradaky deslapky maglumatlaryň we degişli taraplar bilen ara alyp maslahatlaşmagyň esasynda şulary anyklamalydyr:

⁎ degişli taraplaryň nähili ornunyň we jogapkärçiliginiň bardygyny;

⁎ tabşyrykda şu häsiýetnamalaryň ählisiniň bardygyny ýa-da ýokdugyny:

⁎ tabşyrygyň baha berilýän predmetiniň zerur bolup durýandygyny;

⁎ tabşyrygyň predemeti barada maglumatlary taýýarlamaga degişlilikde auditoryň ulanmaga garaşýan, tabşyrygyň şu ýagdaýlarynda ýerlikli bolan ölçegleri (ölçegleri), şol sanda olaryň şu hil häsiýetlerine:

- ýerliklilik;
- dolulyk;
- ygtybarlylyk;
- bitaraplyk;
- düşnüklilik ýaly hil häsiýetlerine laýyk gelýändigini;

⁎ tabşyrygyň predmeti barada maglumatlary taýýarlamaga degişlilikde auditoryň ulanmaga garaşýan, göz öňünde tutulýan peýdalanyjylar üçin elýeter bolan ölçegleri;

⁎ auditoryň öz çykaran netijesini tassyklamak üçin zerur bolan subutnamalary almak mümkinçiligi babatynda auditoryň garaşmalaryny;

⁎ auditoryň netijesiniň göwnejaý ynamlylygy üpjün edýän tabşyryga ýa-da çäkli ynamlylygy üpjün edýän tabşyryga laýyk gelýän görnüşde ýazmaça netijenama, ýa-da hasabat görnüşinde resmileşdiriljekdigini;

* oýlanyşykly maksadyny – çäkli ynamlylygy üpjün edýän tabşyryk bolan ýagdaýynda auditorda ähmiýetli ynamlylygy almak mümkinçiligi bolmalydyr.

Eger ynamlylygy üpjün edýän tabşyrygy kabul etmegiň hökmany şertleri ýerine ýetirilmeýän bolsa, auditor bu soragy tabşyrygy buýrujy bilen ara alyp maslahatlaşmalydyr. Eger tabşyrygy kabul etmegiň hökmany şertlerini ýerine ýetirmek üçin üýtgetmeler ýerine ýetirilmese, muny kanunlar ýa-da kadalaşdyryjy namalar talap etmeýän bolsa, auditor tabşyrygy ynamlylygy üpjün edýän tabşyryk hökmünde kabul etmeli däldir.

Eger tabşyrygy buýrujy auditoryň teklip edilýän, ynamlylygy üpjün edýän tabşyrygyň şertlerini berjaý etmek üçin ýerine ýetirmegi maksat edinýän işleriniň möçberine çäklendirme bellese, auditor hem şu ýagdaýda şeýle çäklendirme tabşyrygyň predmeti baradaky maglumat boýunça netije çykarmakdan boýun gaçyrmak zerurlygyna getirýär diýip hasap edýän bolsa, muny kanunlar ýa-da kadalaşdyryjy namalar talap etmeýän bolsa, auditor tabşyrygy ynamlylygy üpjün edýän tabşyryk hökmünde kabul etmeli däldir.

Auditor tabşyrygyň şertlerini ony buýrujy bilen ylalaşmalydyr. Ylalaşylan şertler tabşyrygyň şertleri hakynda ylalyşyk hatynda ýa-da başga bir göwnejaý görnüşdäki ýazmaça resminamada, ýazmaça tassyklama ýa-da kanunlarda, ýa-da kadalaşdyryjy namalarda bellenen görnüşde ýeterlik derejede giňişleýin ýazylyp bellenmelidir.

Gaýtalanýan tabşyryklar üçin auditoryň tabşyrygynyň şertlerine gaýtadan seredilmegine getirjek görnüşde üýtgändigine we tabşyrygy buýruja tabşyrygyň hereket edýän şertleri barada ýatlatmagyň zerurdygyna ýa-da zerur däldigine baha bermelidir.

Auditor munuň üçin göwnejaý esasyň ýok wagtynda tabşyrygyň şertleriniň üýtgedilmegine razylyk bermeli däldir. Eger şunuň ýaly üýtgetme bolup geçse, auditor şu üýtgetmä çenli alnan subutnamalary ünssiz goýmaly däldir.

Tabşyrygyň ýolbaşçysy:

Auditiň halkara 1 belgili «Hile gözegçilik etmegiň halkara standarty» ýa-da beýleki hünärmençilik talaplaryny, şeýle hem kanunlaryň we kadalaşdyryjy namalaryň berkligi bu belgili standartyň talaplaryndan pes bolmadyk talaplaryny ulanýan auditorçylyk guramasynyň işgäri bolmalydyr;

* oňyn ynamlylygy üpjün etmegiň endikleri we usullary boýunça intensiw okamak we amaly ýagdaýda ulanmak ýoly bilen alnan başarjaňlygy bolmalydyr;

* ynamlylygy üpjün edýän tabşyryk boýunça çykarylan netije üçin jogapkärçilik çeker ýaly, onuň tabşyrygyň baha berilýän predmeti we oňa mukdar ýa-da hil taýdan baha bermek babatynda ýeterlik düşünjesi bolmalydyr.

Tabşyrygyň ýolbaşçysynyň:

* tabşyrygy ýerine ýetirýän şahslaryň bilelikde başarjaňlyga, ukyplara we mümkinçiliklere eýedigine ynamy bolmalydyr, bu:

170.0 x 240.0 mm

■ tabşyrygyň ulanylýan standartlara, şeýle hem kanunçylyk we kadalaşdyryjy namalara laýyklykda ýerine ýetirilmegi;

■ degişli ýagdaýlarda ynamlylygy üpjün edýän tabşyryk boýunça gerekli netijenamanyň çykarylmagy üçin zerurdyr;

⁎ auditoryň şulary işe çekjekdigine ynamy bolmalydyr:

■ auditoryň bilermeni, şeýle bilermeniň işi gerek bolan mahalynda;

■ iş toparyna girmeýän beýleki auditory, tabşyrygyň predmeti baradaky maglumatyň esasynda ynamlylygy üpjün edýän tabşyryk boýunça gerekli netijenamanyň çykarylmagyna jogapkärçilik çekmek üçin zerur bolan möçberde şeýle auditoryň gerek bolan mahalynda.

Tabşyrygyň ýolbaşçysy tabşyrygyň ýerine ýetirilişiniň umumy hiline jogapkärçilik çekmelidir, şol sanda:

⁎ müşderileriň kabul edilmegi we olar bilen gatnaşyklaryň dowam etdirilmegi, anyk tabşyryklaryň kabul edilmegi we ýerine ýetirilmegi babatynda degişli iş yzygiderliliginiň geçirilendigi;

⁎ tabşyrygyň hünärmençilik standartlarynyň talaplaryny we ulanylýan kanunçylyk we kadalaşdyryjy talaplary kanagatlandyrmak üçin meýilleşdirilendigi we amala aşyrylandygy (işiň degişli görnüşde paýlanandygy we oňa gözegçilik edilendigi) üçin;

⁎ auditorçylyk guramasynyň syýasatyna we iş yzygiderliliklerine laýyklykda tabşyrygyň ýerine ýetirilişiniň hilini barlamagyň, şeýle hem ynamlylygy üpjün edýän tabşyryklar boýunça netijenamanyň ýa-da hasabatyň taýýarlanan senesine çenli tabşyryk boýunça resminamalaryň barlanandygy üçin;

⁎ auditor tarapyndan bellenen maksatlara ýetilmegi boýunça subutnamalary üpjün etmek we tabşyrygyň ulanylýan «Ynamlylygy üpjün edýän tabşyryklaryň halkara standartlaryna» we kanunçylyk namalara laýyklykda ýerine ýetirilmegi üçin tabşyryk boýunça zerur bolan resminamalaryň taýýarlanandygy üçin;

⁎ iş topary tarapyndan çylşyrymly we jedelli soraglar boýunça zerur bolan maslahatlaryň geçirilendigi üçin jogapkärçilik çekýär.

Tabşyrygyň bütin dowamynda tabşyrygyň ýolbaşçysy syn etmek we zerur bolan halatynda iş toparynyň agzalary tarapyndan degişli edep talaplarynyň berjaý edilmändigine degişli bar bolan subutnamalar babatynda gulluk derňewlerini geçirmek ýoly bilen hüşgärligi saklamalydyr. Tabşyrygyň ýolbaşçysyna hile gözegçilik ulgamynyň netijesinde ýa-da beýleki çeşmelerden iş topary tarapyndan degişli edep talaplarynyň berjaý edilmeýändigine şaýatlyk edýän ýagdaýlar belli bolsa, ol auditorçylyk guramasynyň beýleki jogapkär adamlary bilen maslahat etmek arkaly olara degişli bolan meseleler üçin zerur bolan çäreleri kesgitlemelidir.

Tabşyrygyň ýolbaşçysy ýerine ýetirilýän tabşyryklara firmanyň içindäki kanallar boýunça iberilýän materiallary we eger mümkin bolsa, ulgama girýän beýleki guramalaryň materiallaryny peýdalanmak bilen auditorçylyk guramasy tarapyndan

geçirilýän monitonrgiň netijelerine bu materiallarda ýüze çykarylan hem-de ýazylyp beýan edilen ýetmezçilikleriň ýerine ýetirilýän, ynamlylygy üpjün edýän tabşyryga ýaramaz täsir edip biljekdigi babatynda seljerme geçirmelidir.

Geçirilen seljerme boýunça kanunda ýa-da kadalaşdyryjy namalarda, ýa-da firmanyň içerki kadalaryna laýyklykda hile gözegçiligi geçirmek boýunça talap edilýän tabşyryklar (eger olar bar bolsa) üçin:

* tabşyrygyň ýolbaşçysy ýüze çykýan ähmiýetli soraglaryň jogapkär şahs bilen ara alnyp maslahatlaşylmagy we ynamlylygy üpjün edýän tabşyryk boýunça netijenamanyň ýa-da hasabatyň tabşyrygyň ýerine ýetirilişiniň hiline barlag tamamlanmazyndan öňki sene bilen görkezilmezligi üçin jögapkärçilik çekýär;
* tabşyrygyň ýerine ýetirilişiniň hiline gözegçiligiň amala aşyrylmagyna jogapkär şahs iş topary tarapyndan işlenip taýýarlanan ähmiýetli garaýyşlara we iş toparynyň ynamlylygy üpjün edýän tabşyryk boýunça netijenamada ýa-da hasabatda emele getiren netijelerine obýektiw baha bermegi amala aşyrmalydyr. Bu bolsa:
  - ► ähmiýetli tabşyrygyň ýolbaşçysy bilen ara alnyp maslahatlaşylmagyny,
  - ► tabşyrygyň predmeti we ynamlylygy üpjün edýän tabşyryk boýunça teklip edilýän netijenama ýa-da hasabat baradaky maglumatyň barlagyny;
  - ► iş toparynyň tabşyryk boýunça işläp taýýarlan garaýyşlaryna we netijelerine degişli saýlanyp alnan resminamalaryň barlagyny;
  - ► ynamlylygy üpjün edýän tabşyryk boýunça netijenamada ýa-da hasabatda emele getirilen netijelere we ynamlylygy üpjün edýän tabşyryk boýunça netijenamanyň, ýa-da hasabatyň zerur bolup durýandygy babatda garaýyşlara berilýän bahany öz içine almalydyr.

Auditor, tabşyrygyň predmeti baradaky maglumatlaryň düýpli ýoýulmagyna getirip biljek ýagdaýlaryň bardygyny ykrar etmek bilen, tabşyrygy hünärmençilik şübheliligini ulanmak bilen meýilleşdirmelidir we ýerine ýetirmelidir.

Auditor hünärmençilik şübheliliginiň ynamlylygyny üpjün edýän tabşyrygy meýilleşdirmek we ýerine ýetirmek, şeýle hem iş yzygiderliliginiň häsiýetini, möhletlerini we möçberlerini kesgitlemek üçin peýdalanmalydyr, şeýle hem tabşyrygy ýerine ýetirmegiň kanunalaýyk prosesiniň bir bölegi hökmünde, ynamlylygy üpjün etmegiň endiklerini we usullaryny ulanmalydyr.

Auditor tabşyrygyň möçberini, geçirilmeli möhletlerini we umumy gönükdirilen ugruny goşmak bilen, tabşyrygy onuň netijeliligini üpjün eder ýaly görnüşde meýilleşdirmelidir we meýilleşdirilýän iş yzygiderlilikleriniň häsiýetini, wagtyny we möçberini olar ýerine ýetirilen mahalynda auditor tarapyndan goýlan maksatlara ýetiler ýaly görnüşde kesgitlemelidir.

Eger tabşyryk kabul edilenden soň ynamlylygy üpjün edýän tabşyrygy bir ýa-da birnäçe şertleriniň berjaý edilmeýändigi ýüze çyksa, auditor soragy degişli tarap bilen ara alyp maslahatlaşmalydyr we şulary çözmelidir:

▶ bu soragyň auditoryň talaplaryny kanagatlandyrjak ýol bilen çözülip bilinjekdigini;

▶ tabşyrygy ýerine ýetirmegi dowam edip boljakdygyny;

▶ bu soragy ynamlylygy üpjün edýän tabşyryk boýunça netijenamada ýa-da hasabatda görkezmegiň gerekdigini, gerek bolsa nähili görnüşde görkezmelidigini.

Eger tabşyryk kabul edilenden soň käbir ölçegleriň ýa-da olaryň hemmesiniň ýaramsyz bolup durýandygy, ýa-da ynamlylygy üpjün edýän tabşyryk üçin tabşyrygyň predmetiniň bir böleginiň, ýa-da tutuşlygyna ýalňyş saýlanyp alnandygy ýüze çyksa, auditor şunuň ýaly boýun gaçyrmanyň ulanylýan kanunçylykda ýa-da kadalaşdyryjy namalarda göz öňünde tutulan şertinde, tabşyrykdan boýun gaçyrmak mümkinçiligine seredýär. Eger auditor tabşyrygy ýerine ýetirmegi dowam etdirse, ol, ýagdaýlara baglylykda, bellikler bolan netijäni, ters (otrisatel) netijäni almalydyr ýa-da netije çykarmakdan boýun gaçyrmalydyr.

Auditor düýplülige şu ýagdaýlarda üns bermelidir:

* ynamlylygy üpjün edýän tabşyrygy meýilleşdirýän we ýerine ýetirýän, şol sanda iş yzygiderliliginiň häsiýetini, möhletlerini we dowamlylygyny kesgitleýän mahalynda;

* tabşyrygyň predmetiň düýpli ýoýulmalardan erkindigine baha berýän mahalynda.

Auditor degişli tarapa şu soraglar boýunça sorama ibermelidir:

* olara tabşyrygyň predmeti baradaky maglumatlara täsir edip biljek haýsydyr bir hakyky ýa-da çaklanylýan bilkastlaýyn ýoýulmalaryň, ýa-da kanunlaryň, kadalaşdyryjy namalaryň berjaý edilmeýändiginiň bellidigi barada;

* jogapkär tarapda içerki audit hyzmatynyň bardygy barada, eger bar bolsa, içerki audit hyzmatynyň işi barada düşünje almak we tabşyrygyň predmeti baradaky maglumatlara degişli esasy netijeleri almak üçin goşmaça soramalary ibermeli;

* jogapkär tarap tabşyrygyň predmeti hakyndaky maglumaty taýýarlamak üçin bilermenleriň işini peýdalanandygy barada.

Iş yzygiderlilikleriniň işlenip taýýarlanylýan we geçirilýän mahalynda auditor subutnama hökmünde peýdalanylýan maglumatyň ýerlikliligine we ygtybarlylygyna üns bermelidir.

Eger bir çeşmeden alnan subutnamalar beýleki çeşmelerden alnan subutnamalara çapraz gelýän bolsa ýa-da auditor subutnama hökmünde peýdalanylýan maglumatyň ygtybarlylygyna şübhelenýän bolsa, onda ol şu ýagdaýy çözmek üçin iş yzygiderliligine nähili üýtgetmeleriň we goşmaçalaryň girizilmelidigini kesgitlemelidir, şeýle hem onuň tabşyrygyň beýleki jähetlerine edýän täsirine seljerme geçirmelidir.

Tabşyrygyň barşynda ýüze çykarylan ýoýulmalar (görnetin ujypsyz bolan ýoýulmalar muňa girmeýär) auditor tarapyndan jemlenmelidir.

170.0 x 240.0 mm

Auditor bilermeniniň işinden peýdalanylýan mahalynda auditor:

* bilermeniň auditoryň maksatlary üçin zerur bolan başarjaňlygynyň, mümkinçilikleriniň we obýektiwliginiň bardygyna baha bermelidir. Auditoryň daşarky bilermeni çekilen halatynda obýektiwlige berilýän baha mümkin bolan gyzyklanmany we bilermeniň obýektiwligine howp döredip biljek gatnaşyklaryň häsiýetini ýüze çykarmak üçin sorama ibermegi öz içine almalydyr;

* bilermeniň bilim alan ugry we tejribesi barada ýeterlik derejede düşünje almalydyr;

* bilermen bilen bilermeniň işiniň häsiýetini, möçberini we maksadyny ylalaşmalydyr;

* bilermeniň işiniň auditoryň maksatlaryna laýyklygyna baha bermelidir.

Başga auditor işe çekilen mahalynda auditor bu işiň onuň öz maksadyna laýyk gelýändigine baha bermelidir.

Subutnama hökmünde peýdalanylýan maglumat jogapkär tarapyň bilermeniniň mukdar ýa-da hil taýdan baha bermegi amala aşyrýan şahsyň bilermeniň işiniň netijesinde alnan bolsa, auditor bu bilermeniň işiniň zerurlygyny we ähmiýetliligini hasaba almak bilen, şu hereketleri ýerine ýetirmelidir:

X bilermeniň başarjaňlygyna, ukyplaryna we obýektiwligine baha bermek;

X bilermeniň işi barada düşünje almak;

X bilermeniň işiniň netijesiniň subutnama hökmünde zerur bolan häsiýetine baha bermek.

Eger auditor içerki audit hyzmatynyň işini peýdalanmagy meýilleşdirýän bolsa, ol:

* içerki audit hyzmatynyň guramaçylyk hukuk derejesiniň we ulanylýan syýasatyň we iş yzygiderliliginiň içerki auditorlaryň zerur bolan obýektiwligini näderejede üpjün edýändigine;

* içerki audit hyzmatynyň başarjaňlyk derejesine;

* içerki audit hyzmatynyň yzygider we tertipli çemeleşmäniň ulanylyşyna, şol sanda hile gözegçilik edilişine;

* içerki audit hyzmatynyň auditoryň işine näderejede laýyk gelýändigine baha bermelidir.

Auditor degişli taraplardan şular barada ýazmaça arza soramalydyr:

* degişli tarapyň özlerine belli bolan tabşyrygy ýerine ýetirmek üçin ähmiýetli bolup duran ähli maglumatlaryň auditor üçin elýeter bolmagyny üpjün edendikleri barada;

* ähli möhüm soraglary goşmak bilen, tabşyrygyň predmetine ulanyp bolarlykly ölçegleri peýdalanmak arkaly mukdar ýa-da hil taýdan berilýän bahanyň tabşyrygyň predmeti baradaky maglumatda göz öňünde tutulandygyny tassyklaýan arza.

Eger auditor tabşyrygyň predmeti baradaky maglumata degişli beýleki subutnamalary tassyklamak üçin talap edilýän soramalara goşmaça bir ýa-da birnäçe

ýazmaça arzalary almagy zerur diýip hasap etse, ol şonuň ýaly ýazmaça arzalary soramalydyr.

Eger ýazmaça arzalar tabşyrygyň predmeti baradaky maglumat üçin düýpli bolup durýan soraglara degişli bolsa, auditor:

* olaryň beýleki subutnamalara, şol sanda dilden ýa-da ýazmaça berlen beýleki arzalara laýyklygyna we olara çapraz gelmeýändigine baha bermelidir;
* arza berýän şahslaryň anyk soraglar boýunça habarlylyk derejesini göz öňünde tutmalydyr.

Ýazmaça arzalaryň senesi ynamlylygy üpjün edýän tabşyryk boýunça netijenamanyň ýa-da hasabatyň taýýarlanan senesine mümkin boldugyça golaý bolmalydyr, ýöne görkezilen seneden giç bolup bilmez.

Eger soralýan ýazmaça arzalaryň biri ýa-da birnäçesi berilmedlik bolsa, ýa-da auditorda ýazmaça arza beren şahslaryň başarjaňlygy, dogruçyllygy, edep gymmatlyklary we päkýürekliligi babatda şübhe döreýän bolsa ýa-da ýazmaça arzalar başga sebäplere görä ygtybarsyz bolsa, auditor:

* bu soragy degişli tarap bilen ara alyp maslahatlaşmalydyr;
* ýazmaça arzalar iberilen adamlaryň päkýürekliligine gaýtadan baha bermegi geçirmelidir we bu ýagdaýlaryň arzalaryň (dilden hem-de ýazmaça berlen) we tutuşlygyna alnanda subutnamalaryň ygtybarlylygyna edip biljek täsirine baha bermelidir;
* degişli çäreleri görmelidir, şol sanda ynamlylygy üpjün edýän tabşyryk boýunça netijenamada ýa-da hasabatda çykarylan netijä mümkin bolan täsirini kesgitlemelidir.

Eger bu tabşyrygyň şertlerinde möhüm bolup durýan bolsa, auditor hasabat döwründen soňky wakalaryň tabşyrygyň predmeti baradaky maglumat üçin we ynamlylygy üpjün edýän tabşyryk boýunça netijenama ýa-da hasabat üçin netijelerine üns bermelidir we özüniň netijenamanyň, ýa-da hasabatyň taýýarlanan senesinden soň we olar özüne şol netijenamanyň, ýa-da hasabatyň taýýarlanan senesinden öň belli bolan ýagdaýynda, auditoryň şolar sebäpli ynamlylygy üpjün edýän tabşyryk boýunça netijenamany, ýa-da hasabaty üýtgedip biljek ýagdaýlara jogap hökmünde degişli hereketleri amala aşyrmalydyr.

Hasabat senesinden soňky wakalara seretmegiň möhleti şol wakalaryň tabşyrygyň predmeti baradaky maglumata, şeýle hem auditoryň netijesiniň zerur bolan häsiýetine täsir etme mümkinçiligine baglydyr.

Auditor tabşyrygyň predmeti baradaky maglumatyň ulanylýan ölçegleri görkezýändigi ýa-da tabşyrygyň predmeti baradaky maglumatyň ulanylýan ölçegleri arkaly ýeterlik derejede beýan edilýändigine baha bermelidir, şeýle hem tabşyryk bilen baglylykda alnan subutnamalaryň ýeterlikligine we ygtybarlylyk häsiýetine baha bermelidir we ýagdaýlara laýyklykda has köp subutnamalary almaga çalyşmalydyr. Ol subutnamalaryň tabşyrygyň baha berilýän predmetine

ulanylýan ölçegleri peýdalanmak bilen mukdar ýa-da hil taýdan berilýän bahany tassyklaýandyklaryna, ýa-da oňa çapraz gelýändiklerine garamazdan, degişli subutnamalaryň ählisini nazarda tutmalydyr.

Eger auditor zerur bolan soňky subutnamalary alyp bilmese, ol munuň netije üçin getirip biljek ýagdaýlaryna seretmelidir.

Auditor tabşyrygyň predmeti baradaky maglumatda düýpli ýoýulmalaryň bardygy ýa-da ýokdugy barada netije emele getirmelidir.

Eger auditor ýeterlik derejede gerekli subutnamalary alyp bilmese, möçber çäklendirilýän bolsa, auditor bellikler bolan netijäni, ters (otrisatel) netijäni emele getirmelidir ýa-da tabşyrykdan boýun gaçyrmalydyr.

Ynamlylygy üpjün edýän tabşyryk boýunça netijenama ýa-da hasabat ýazmaça görnüşde taýýarlanmalydyr we ol auditoryň tabşyrygyň predmeti baradaky maglumat babatynda takyk beýan edilen netijesini öz içine almalydyr.

Auditoryň netijesi auditoryň netijesine täsir edýän maglumatlardan we düşündirişlerden, şol sanda «Möhüm ýagdaýlar», «Umumy maglumatlar» bölümleri, tabşyrygyň aýry-aýry jähetleriniň netijeleri, maslahatlar ýa-da ynamlylygy üpjün edýän tabşyryk boýunça netijenama, ýa-da hasabata goşulan goşmaça maglumatlar ýaly maglumatlardan takyk bölünip aýrylmalydyr.

Peýdalanylan kesgitlemeler «Möhüm ýagdaýlar», «Umumy maglumatlar» bölümleriniň, şeýle hem tabşyrygyň aýry-aýry jähetleri babatynda auditoryň ünsüni çeken soraglaryň, maslahatlaryň ýa-da goşmaça maglumatyň auditoryň netijesinden ünsi sowmaly däldigini anyk görkezmelidir. Ynamlylygy üpjün edýän tabşyryk boýunça netijenama ýa-da hasabat iň bolmanda şu esasy elementleri öz içine almalydyr:

1) adyny, ol netijenamanyň ýa-da hasabatyň hakykatdan hem garaşsyz auditor tarapyndan çykarylan ynamlylygy üpjün edýän tabşyryk boýunça netijenama, ýa-da hasabat hasabat bolup durýandygyny takyk görkezmelidir;

2) salgysyny;

3) auditor tarapyndan alynýan ynamlylyk çäreleriň identifikasiýasyny (parhlandyrmak) ýa-da olaryň beýanyny,tabşyrygyň predmeti baradaky maglumat we eger ýerlikli bolsa,tabşyrygyň baha berilýän predmeti. Eger auditoryň netijesi degişli tarapyň beren arzalaryndaky adalgalarda emele getirilýän bolsa, ynamlylygy üpjün edýän tabşyryk boýunça netijenamada ýa-da hasabatda getirilen ynamlylygy üpjün edýän tabşyryk boýunça netijenamanyň ýa-da hasabatyň ýanyna goşulýan arzalar, ýa-da göz öňünde tutulýan peýdalanyja elýeter bolan çeşmä salgylanmak;

4) ulanylýan ölçegleriň kesgitlemesini;

5) eger ýerlikli bolsa, tabşyrygyň baha berilýän predmetine ulanylýan ölçegleri peýdalanmak bilen berilýän mukdar ýa-da hil taýdan baha bilen bagly ähli ähmiýetli aýrylmaz çäklendirmeleriň beýanyny;

6) eger ulanylýan ölçegler anyk maksat babatynda işlenip taýýarlanýan bolsa, peýdalanyjylaryň ünsüni şu ýagdaýa çekmäge gönükdirilen, diýmek, tabşyrygyň pred-

meti baradaky maglumatyň başga maksatlar üçin peýdalanyp bilinmejekdigi barada arzany;

7) jogapkär tarapy, eger ol jogapkär tarapdan başga şahs bolsa, mukdar we hil taýdan baha bermegi geçirýän şahsy identifisirleýän (parhlandyrýan) arzany, olaryň jogapkärçiliginiň we auditoryň jogapkärçiliginiň beýanyny;

8) tabşyrygyň Standarta laýyklykda ýa-da tabşyrygyň predmetine beýleki Ynamlylygy üpjün edýän tabşyryklaryň halkara standartlarynda seredilen bolsa, abşyryklaryň halkara standartlaryna laýyklykda ýerine ýetirilendigi barada arzany;

9) auditoryň Hile gözegçilik etmegiň halkara standarty bu standartyň talaplaryny ýa beýleki hünärmençilik talaplaryny kanunda hem-de kadalaşdyryjy namada bellenen, berkligi görkezilenlerden pes bolmadyk talaplary ýerine ýetirýän auditorçylyk guramasynyň işgäri bolup durýandygy baradaky arzany; eger hünärli buhgalter bolup durmaýan bolsa, arzada hünäre bildirilýän talaplar görkezilmelidir;

10) auditoryň Buhgalter edebiniň halkara standartlary boýunça Geňeşiniň «Buhgalterleriň hünärmençilik edebiniň kodeksiniň» garaşsyzlyk talabyny we beýleki edep talaplaryny, ýa-da beýleki taraplary berjaý edýändigi baradaky arzany görkezmelidir. Eger hünärli buhgalter bolup durmaýan bolsa, arzada hünäre bildirilýän talaplar görkezilmelidir;

11) ýerine ýetirilen işlere gysgaça maglumat syny, ol auditoryň çykaran netijesi üçin esas bolup durýar, çäkli ynamlylygy üpjün edýän tabşyryk bolan ýagdaýynda – onuň netijesi üçin möhüm bolup duran, auditor tarapyndan ýerine ýetirilen iş yzygiderlilikleriniň häsiýetine, möhletlerine we möçberine berilýän baha. Çäkli ynamlylygy üpjün edýän tabşyryga degişlilikde ýerine ýetirilen işlere gysgaça maglumat syny şulary tassyklamalydyr:

- çäkli ynamlylygy üpjün edýän tabşyryk ýerine ýetirilende amala aşyrylan iş yzygiderliligi häsiýeti we möhletleri boýunça tapawutlanýar, göwnejaý ynamlylygy üpjün edýän tabşyryk ýerine ýetirilendäki ýagdaýa garanyňda olar az möçberde bolýar;
- diýmek, çäkli ynamlylygy üpjün edýän tabşyryk ýerine ýetirilende alnan ynamlylygyň derejesi göwnejaý ynamlylygy üpjün edýän tabşyryk ýerine ýetirilende alnan ynamlylyk derejesine garanyňda has pes bolup durýar;

12) auditoryň netijesi:

- munuň ýerlikli wagtynda, netije göz öňünde tutulýan peýdalanyjylara oňa haýsy ýagdaýlar bilen baglylykda seretmelidigi barada habar bermelidir;
- göwnejaý ynamlylygy üpjün edýän tabşyryk bolan ýagdaýynda netije oňyn görnüşde emele getirilmelidir;
- çäkli ynamlylygy üpjün edýän tabşyrygyň netijeleri boýunça auditoryň netijesi şolaryň esasynda auditoryň tabşyrygyň predmeti baradaky maglumat düýpli ýoýulmalary öz içine alýar diýip hasap edip biljek soragynyň ýa-da soraglarynyň auditoryň ünsüni çekendigini ýa-da çekmändigini görkezýän görnüşde beýan edilýär;

170.0 x 240.0 mm

■ netije tabşyrygyň baha berilýän predmeti we tabşyrygyň ýagdaýlaryny hasaba almak bilen ulanylýan ölçegler babatynda gerekli kesgitlemeleri öz içine almalydyr we şu görnüşde beýan edilmelidir:

- tabşyrygyň baha berilýän predmeti we ulanylýan ölçegler,
- tabşyrygyň predmeti baradaky maglumat we ulanylýan ölçegler,
- degişi tarapyň bilermeni tarapyndan berlen arza;

■ eger auditor modifisirlenen netijäni emele getirýän bolsa, onda ynamlylygy üpjün edýän tabşyryk boýunça netijenama ýa-da hasabat şulary öz içine almalydyr:

- onda netijäniň modifisirlenmegine getirýän soraglaryň beýanynyň getirilýän bölümini,
- onda auditor modifisirlenen netijesi bolan bölümi;

13) auditoryň goly;

14) ynamlylygy üpjün edýän tabşyryk boýunça netijenamanyň ýa-da hasabatyň taýýarlanan senesi. Ynamlylygy üpjün edýän tabşyryk boýunça netijenamanyň ýa-da hasabatyň senesi auditoryň özüniň netijesiniň esaslanýan subutnamalaryny, şol sanda zerur ygtyýarlyklara eýe bolan şahslaryň tabşyrygyň predmeti baradaky maglumata jogapkärçiligi öz üstlerine kabul edip alandyklaryny tassyklaýan subutnamalary alan senesinden ir bolmaly däldir;

15) auditoryň öz işini amala aşyrýan ýurisdiksiýasynda onuň ýerleşýän ýeri.

Eger auditor ynamlylygy üpjün edýän tabşyryk boýunça netijenamada ýa-da hasabatda bilermeniň işine salgylanýan bolsa, netijenamanyň ýa-da hasabatyň kesgitlemeleri bilermeniň gatnaşmagynda emele getirilen netije üçin auditoryň jogapkärçiliginiň peselmegine ýol bermeli däldir.

Auditor şu aşakdaky ýagdaýlarda modifisirlenmedik netijäni emele getirmelidir, eger auditor:

* göwnejaý ynamlylygy üpjün edýän tabşyryk bolan ýagdaýynda - tabşyrygyň predmeti baradaky maglumatyň ähli möhüm jähetlerde ulanylýan ölçeglere laýyklykda taýýarlanandygyny kesgitleýän bolsa;

* çäkli ynamlylygy üpjün edýän tabşyryk bolan ýagdaýynda – geçirilen iş yzygiderlilikleriň we alnan subutnamalaryň esasynda tabşyrygyň predmeti baradaky maglumatyň ähli möhüm jähetlerde ulanylýan ölçeglere laýyklykda taýýarlanandygyny şübhe astynda goýup biljek haýsydyr bir soraglaryň auditoryň ünsüni çekmändigini belleýän bolsa.

Auditor ynamlylygy üpjün edýän tabşyryk boýunça netijenama ýa-da hasabata auditoryň netijesiniň modifisirlenen bolup durmaýandygyny açyk görkezýän degişli sözbaşy astynda berlen netijäni goşmalydyr, eger ol:

* tabşyrygyň predmeti baradaky maglumata peýdalanyjylar tarapyndan düşünilmegi üçin esas goýujy bolup durýan, tabşyrygyň predmeti baradaky maglumatda görkezilen soraglara ýa-da onuň açylmagyna göz öňünde tutulýan peýdalanyjylaryň ünsüni çekmegi zerur hasap edýän bolsa («Möhüm ýagdaýlar»);

170.0 x 240.0 mm

⁎ görkezilmedik ýa-da tabşyrygyň predmeti baradaky maglumatda açylmadyk, ýöne auditoryň garaýşyna görä, tabşyryga peýdalanyjylar tarapyndan düşünilmegi üçin möhüm bolup duran, kanunda ýa-da kadalaşdyryjy namalarda gadagan edilmedik soragy, şeýle hem auditoryň jogapkärçiligini olaryň dykgatyna ýetirmegi zerur hasap edýän bolsa («Gaýry maglumatlar» bölümi).

«Möhüm ýagdaýlar» bölümine degişlilikde, bu bent diňe tabşyrygyň predmeti baradaky maglumatda görkezilen ýa-da açylan maglumatlara degişli bolmalydyr.

Auditor şu aşakdaky ýagdaýlarda modifisirlenen netijäni almalydyr:

⁎ auditoryň hünärmençilik garaýyşlaryna laýyklykda, ynamlylyga möçberi çäklendirmegiň bolan we bu çäklendirmäli täsiriniň düýpli bolup biljek ýagdaýynda; şeýle ýagdaýlarda auditor bellikler bolan netijäni emele getirmelidir ýa-da netije çykarmakdan boýun gaçyrmalydyr;

⁎ auditoryň hünärmençilik garaýyşlaryna laýyklykda, tabşyrygyň obýekti baradaky maglumatyň düýpli ýoýulan ýagdaýynda auditor bellikler bolan netijäni ýa-da ters netijäni emele getirmelidir.

Auditor bellikler bolan netijäni, auditoryň hünärmençilik garaýyşlaryna laýyklykda, netije çykarmakdan boýun gaçyrmagyň talap edilmegi üçin düýpli ýagdaýlar ýüze çykmadyk halatynda ýazmalydyr.

Bellikler bolan netije «ýagdaýlaryň täsirinden başga» diýen sözleri peýdalanmak bilen ýazylýar.

Eger auditor modifisirlenen netijäni maglumat möçberiň çäklendirilendigi sebäpli, şeýle hem tabşyrygyň predmeti baradaky maglumatyň düýpli ýoýulmagy netijesinde ýazýan bolsa, onda auditor ynamlylygy üpjün edýän tabşyryk boýunça netijenama ýa-da hasabata möçberiň çäklendirilmeginiň hem-de tabşyrygyň predmeti baradaky maglumatyň düýpli ýoýulmagyna getiren ýagdaýlaryň takyk beýanyny goşmalydyr.

Degişli tarapdan berlen arzada tabşyrygyň predmeti baradaky maglumatyň düýpli ýoýulandygy görkezilen we bolmalysy ýaly ýazylyp beýan edilen ýagdaýynda auditor:

⁎ tabşyrygyň baha berilýän predmeti we ulanylýan ölçegler barada bellikler bolan netijäni ýa-da ters netijäni emele getirmelidir,

⁎ ýa-da tabşyrygyň şertlerinde netijäniň degişli tarapdan berlen arzanyň adalgalarynda emele getirilmegi aýratyn bellenen bolsa, modifisirlenen netijäni emele getirmelidir, ýöne «Möhüm ýagdaýlar» bölümine ynamlylygy üpjün edýän tabşyryk boýunça netijenamany ýa-da hasabaty, degişli bolsa tarapdan berlen, onda tabşyrygyň predmeti baradaky maglumatyň düýpli ýoýulandygy görkezilen we bolmalysy ýaly ýazylyp beýan edilen arza salgylanmany goşmalydyr.

Auditor tabşyryk boýunça resminamalary öňünden taýýarlamalydyr, onda ynamlylygy üpjün edýän tabşyryk boýunça netijenamanyň ýa-da hasabatyň mak-

satlary üçin esas goýujy maglumatlar getirilýär, bu bolsa ozal anyk tabşyrygyň geçirilmegi bilen baglanyşygy bolmadyk tejribeli auditoryň:

- «Ynamlylygy üpjün edýän tabşyryklaryň halkara standartlaryna» laýyk gelýän talaplarynyň, şeýle hem ulanylýan kanunçylyk we kadalaşdyryjy namalaryň berjaý edilmegi üçin ýerine ýetirilen iş yzygiderlilikleriniň häsiýetine, möhletlerine we möçberine;
- ýerine ýetirilen iş yzygiderlilikleriniň netijelerine we alnan subutnamalara;
- tabşyrygyň barşynda ýüze çykan ähmiýetli soraglara, olar boýunça çykarylan netijelere we bu netijeler alnanda peýdalanylan ähmiýetli hünärmençilik garaýyşlaryna düşünmek üçin ýeterlik bolar.

Eger auditor özüniň ähmiýetli sorag boýunça çykarylan jemleýji netijesine laýyk gelmeýän maglumaty ýüze çykarsa, ol bu laýyk gelmezligi nähili çözendigini resminama görnüşinde resmileşdirmelidir.

Ynamlylygy üpjün edýän tabşyryk boýunça netijenamanyň ýa-da hasabatyň taýýarlanan senesinden soň auditor tabşyryk boýunça resminamalary jemlemelidir we tabşyryk boýunça faýly gutarnykly emele getirmek boýunça administratiw iş yzygiderliligini öz wagtynda tamamlamalydyr.

Tabşyryk boýunça faýly gutarnykly emele getirmek tamamlanandan soň olaryň saklanmaly möhleti dolýança haýsydyr bir resminamany kompýuterden aýyrmak ýa-da zyňyp taşlamak gadagan edilýär.

Çaklama maliýe maglumatlarynyň barlagy

Auditiň halkara 3400 belgili «Çaklama maliýe maglumatlarynyň barlagy» atly standartynyň maksady çaklama maliýe maglumatyny barlamak boýunça tabşyryklary ýerine ýetirmek we degişli netijenamalary çykarmak, şol sanda has takyk baha bermelere we çaklama esaslanýan ýol bermeleriň iş yzygiderliligini ýerine ýetirmek üçin standartlary bellemek we görkezmeleri bermek bolup durýar.

Standart umumylaşdyrylan ýa-da beýan etme görnüşde görkezilen bolsa, onda görkezilýän iş yzygiderlilikleriniň köpüsiniň şeýle barlag üçin laýyk gelýändigine garamazdan, maliýe ýagdaýynyň we işiň netijeleriniň seljerilýän we oňa ýolbaşçylyk tarapyndan baha berilýän resminama bolan guramanyň ýyllyk hasabaty bölüminde getirilýän çaklama maliýe maglumatyny barlamak üçin ulanylmaýar.

Çaklama maliýe maglumatyny barlamak boýunça tabşyrygyň barşynda auditor:

- çaklama maliýe maglumatynyň esasynda ýatan, iň gowy baha esaslanýan, ýolbaşçylygyň ýol bermelerini esaslandyrylmadyk, çaklamalaryň bolsa (olar bar bolanda) maglumatyň maksadyna laýyk gelýär diýlip ykrar edilip bilinmejekdigi;
- çaklama maliýe maglumatynyň ýol bermeleriň esasynda zerur bolan görnüşde taýýarlanandygy;

170.0 x 240.0 mm

* çaklama maliýe maglumatynyň degişli derejede berlendigi we düýpli ýol bermeleriň ählisiniň degişli derejede açylandygy, şol sanda bu ýol bermeleriň has takyk baha bermelere esaslanýandygyna ýa-da olaryň çaklama bolup durýandygyna takyk görkezmäniň bardygy;

* çaklama maliýe maglumatynyň buhgaliterçilik hasaba alnyşynyň gerekli ýörelgelerini peýdalanmak bilen, geçen döwürleriň maliýe hasabatlylygyna laýyklykda taýýarlanandygy barada ýeterlik derejede gerekli subutnamalary almalydyr.

Çaklama maliýe maglumaty – geljekde bolup biljek wakalar we guramanyň mümkin bolan hereketleri babatynda ýol bermelere esaslanýan maliýe maglumatydyr. Ol özüniň häsiýeti boýunça degerli derejede subýektiw bolup, ony taýýarlamak hünärmençilik garaýyşlarynyň peýdalanylmagyny talap edýär. Çaklama maliýe maglumatynyň çaklama ýa-da geljege niýetlenen baha berme görnüşi bolup biler, ýa-da olaryň utgaşmasyndan, mysal üçin, bäş ýyla niýetlenen geljekki bahalary görkezmek bilen, bir ýyl üçin çaklamadan ybarat bolup biler.

Çaklama – bu ýolbaşçylygyň garaşmalaryna laýyklykda bolup geçmeli geljekki wakalar we maliýe maglumatynyň taýýarlanan senesindäki ýagdaýa görä ýolbaşçylygyň geçirmegi meýilleşdirýän hereketleri babatynda ýol bermeleriň esasynda (iň gowy bahalara esaslanýan ýol bermeler) taýýarlanýan çaklama maliýe maglumatydyr.

Geljege niýetlenen baha berme – bu:

* bolup geçmegi hökmany bolup durmaýan, mysal üçin, käbir guramalaryň telekeçilik işiniň başlangyç tapgyrynda durýan ýa-da öz işiniň häsiýetini degerli derejede üýtgetmek mümkinçiligine seredýän wagtynda geljekki wakalar we ýolbaşçylygyň hereketleri babatynda çaklama ýol bermelerine esaslanýan, ýa-da

* has takyk baha bermelere we çaklama ýol bermeleriniň utgaşmasy esasynda taýýarlanan çaklama maliýe maglumatydyr.

Çaklama maliýe maglumaty maliýe hasabatlylygyny ýa-da maliýe hasabatlylygynyň bir, ýa-da birnäçe elementlerini öz içine alyp:

* dolandyryşyň içerki guraly hökmünde;
* üçünji şahslaryň arasynda ýaýratmak üçin, meselem,

geljekki garaşmalar babatynda mümkin bolan maýa goýumçylar üçin maglumatlary öz içine alýan prospekt görnüşinde;

paýdarlar, düzgünleşdiriji edaralar we beýleki gyzyklanýan taraplar üçin maglumatlary öz içine alýan resminama görnüşinde taýýarlanyp bilner.

Ýolbaşçylyk çaklama maliýe maglumatynyň taýýarlanmagy we berilmegi, şol sanda olaryň esaslanýan ýol bermeleriniň ýüze çykarylmagy we açylmagy üçin jogap berýär. Auditordan çaklama maliýe maglumatyny barlamak we onuň üçünji taraplaryň peýdalanmagy üçin ýa-da içerki maksatlar üçin niýetlenendigine garamazdan, şunuň ýaly maliýe maglumatyna ynamy ýokarlandyrmak üçin netijenama düzmek talap edilip bilner.

170.0 x 240.0 mm

Çaklama maliýe maglumaty heniz bolup geçmedik we bolup biljek wakalara degişlidir. Çaklama maliýe maglumatynyň esaslanýan ýol bermelerini tassyklaýan subutnamalaryň hem bolup biljekdigine garamazdan, şular ýaly subutnamalar düzgün bolşy ýaly, geljege gönükdirilendir. Diýmek, adatça geçen döwürleriň maliýe maglumatyna audit geçirilende bar bolan subutnamalardan tapawutlylykda, özüniň tebigaty boýunça pikirlenmä esaslanýan (hyýaly) subutnamalar bolup durýar. Diýmek, auditor çaklama maliýe maglumatynda görkezilen netijeleriň gazanylyp biljekdigi babatynda pikiri emele getirip bilmez. Mundan başga-da, çaklama maliýe maglumatynyň esaslanýan ýol bermelerine baha berlende peýdalanylýan subutnamalaryň görnüşlerini hasaba alanyňda, auditora ýol bermelerde düýpli ýoýulmalaryň ýokdugy barada hakyky ýagdaýa esaslanýan ynamlylyk görnüşinde pikirini beýan etmek üçin ýeterlik bolan ynamlylyk derejesini üpjün etmek kyn bolup biler.

Diýmek, Standarta laýyklykda ýolbaşçylygyň ýol bermeleriniň esaslandyrylandygy babatynda netijenama düzülýän mahalynda auditor ynamlylygyň diňe orta derejesini üpjün edýär. Emma auditor gerekli kanagatlanma derejesini aldym diýip hasap edýän bolsa, ol ýol bermeler babatynda hakyky ýagdaýa esaslanýan ynamlylygy beýan edip biler.

Çaklama maliýe maglumatyny barlamak boýunça tabşyrygy kabul etmezden öň auditor beýlekiler bilen bir hatarda:

- maglumaty peýdalanmagyň göz öňünde tutulýan ugruna;
- maglumatyň umumy ýa-da çäklendirilen görnüşde ýaýratmak üçin niýetlenendigine;
- ýol bermeleriň häsiýetine, ýagny olaryň iň gowy bahanyň ýa-da çaklamanyň esasynda taýýarlanan ýol bermeler bolup durýandygyna;
- maglumatlaryň düzümine goşulmaly elementlere;
- gurşap alýan döwrüne seredýär.

Eger ýol bermeler hakykata görnüp duran derejede laýyk däl bolsa, ýa-da eger auditor çaklama maliýe maglumaty ony peýdalanmagyň göz öňünde tutulýan maksatlary üçin ulanarlykly däl diýip hasap edýän bolsa, auditor tabşyrygy kabul etmeli däldir, ýa-da ondan boýun gaçyrmalydyr.

Auditor bilen gurama tabşyrygyň şertlerini ylalaşmalydyrlar. Çaklama maliýe maglumatyny taýýarlamak üçin zerur bolan ähmiýetli ýol bermeleriň ählisiniň görkezilendigini kesgitlemek üçin auditoryň telekeçilik ugrundan ýeterlik derejede bilimi bolmalydyr. Şeýle hem auditor çaklama maliýe maglumatyny taýýarlamak üçin gurama tarapyndan peýdalanylýan proses bilen tanyşmalydyr, ol muny:

* çaklama maliýe maglumatyny taýýarlamak üçin peýdalanylýan ulgama içerki gözegçilik serişdelerine, şeýle hem ony taýýarlamaga gatnaşýan adamlaryň bilimine we tejribesine;

170.0 x 240.0 mm

* ýolbaşçylygyň ýol bermelerini tassyklamak bilen gurama tarapyndan taýýarlanan resminamalaryň häsiýetine;
* statistiki, matematiki usullardan we awtomatlaşdyryş serişdelerinden peýdalanmagyň derejesine;
* ýol bermeleri işläp taýýarlamak we ulanmak üçin peýdalanylýan usullara;
* geçen döwürde taýýarlanan çaklama maliýe maglumatynyň takyklygyna we ep-esli gyşarmalaryň sebäplerine seretmek ýoly bilen amala aşyrýar.

Auditor guramanyň geçen döwürlerdäki maliýe maglumatyndan peýdalanmagyň näderejede esaslydygyna seretmelidir. Çaklama maliýe maglumatynyň guramanyň geçen döwürlerdäki maliýe maglumatyny taýýarlananda ulanylan ýörelgeleriň esasynda taýýarlanandygyna baha bermek üçin, auditoryň guramanyň geçen döwürlerdäki maliýe maglumatyny öwrenmegi zerurdyr.

Auditor çaklama maliýe maglumatynyň öz içine alýan döwrüni göz öňünde tutmalydyr. Döwür ýolbaşçylykda ýol bermeleri peýdalanmak üçin oýlanyşykly esaslar bolan wagt çäklerinden çykmaly däldir.

Çaklama maliýe maglumatynyň öz içine alýan döwrüne seredilende ulanyp boljak esasy görkezijileri getireliň:

- amal döwri;
- ýol bermeleriň ygtybarlylyk derejesi;
- peýdalanyjylaryň talaplary.

Barlagyň häsiýeti, möhletleri we iş yzygiderliliginiň möçberi kesgilenende auditor:

- düýpli ýoýulmalaryň ähtimallygyny;
- mundan öňki tabşyryklary ýerine ýetirmegiň barşynda alnan bilimleri;
- çaklama maliýe maglumatyny taýýarlamak nukdaýnazaryndan ýolbaşçylygyň başarjaňlygyny;
- ýolbaşçylygyň garaýyşlarynyň çaklama maliýe maglumatyna täsir ediş derejesini;
- başlangyç maglumatlarynyň hilini we ygtybarlylygyny göz öňünde tutmalydyr.

Auditor ýolbaşçylygyň has takyk baha bermelere esaslanýan ýol bermelerini tassyklaýan subutnamalaryň çeşmesine we ygtybarlylygyna baha berýär.

Çaklama ýol bermeleriň peýdalanylýan halatynda auditor şular ýaly ýol bermeleri peýdalanmagyň ähmiýetli netijeleriniň ählisiniň nazarda tutulandygy baradaky meselä seredýär. Çaklama ýol bermeleri tassyklaýan subutnamalaryň alnandygyna garamazdan, auditor olaryň çaklama maliýe maglumatynyň maksadyna laýyk gelýändigine we olar hakykata açyk laýyk gelmeýär diýip hasap etmek üçin sebäbiň ýokdugyna göz ýetirmelidir.

Auditor çaklama maliýe maglumatynyň ýolbaşçylygyň ýol bermeleriniň esasynda zerur bolan görnüşde taýýarlanandygyna göz ýetirmelidir.

Eger auditor çaklama maliýe maglumatynyň bir ýa-da birnäçe elementlerini, meselem, aýratyn maliýe hasabatyny barlamak üçin çekilen bolsa, onuň şol hasabatyň maliýe hasabatlylygynyň beýleki bölekleri bilen özara baglanyşygyna seretmegi möhümdir.

Çaklama maliýe maglumatynyň düzümine häzirki döwrüň geçen böleginiň giryän halatynda auditor özüniň geçen döwürleriň maglumatlary babatynda iş yzygiderliligini haýsy möçberde ulanmalydygyna seredýär. Iş yzygiderlilikleri ýagdaýlara, mysal üçin, çaklanylýan döwrüň geçen böleginiň dowamlylygyna bagly bolar.

Auditor çaklama maliýe maglumatyny peýdalanmagyň meýilleşdirilýän ugry, ýolbaşçylygyň ähmiýetli ýol bermeleriniň dolulygy we ýolbaşçylyk tarapyndan çaklama maliýe maglumaty üçin jogapkärçiligiň kabul edilişi babatynda ýolbaşçylygyň ýazmaça maglumatlaryny almalydyr.

Çaklama maliýe maglumatynyň berlişine we açylyşyna baha berlen mahalynda auditor kanunçylygyň, kadalaşdyryjy namalaryň degişli düzgünleriniň ählisiniň ýa-da hünärmençilik standartlarynyň belli bir talaplaryna goşmaça:

* çaklama maliýe maglumatynyň bermekligiň maglumat görnüşinde bolup durýandygyny we onuň peýdalanyjylary ýalňyşdyryp biljekdigini ýa-da bilmejekdigini;
* çaklama maliýe maglumatyna belliklerde hasaba alyş syýasatynyň düşnükli beýan edilendigini;
* çaklama maliýe maglumatyna belliklerde ýol bermeleriň zerur bolan görnüşde açylandygyny;
* görkezijileriň bellibir çäklerde bellenmegi üçin esaslaryň takyk görkezilendigini we çägiň saýlanyp alnyşynyň esassyz ýa-da görnetin ýalan bolup durýandygyny ýa-da durmaýandygyny;
* geçen döwürleriň soňky maliýe hasabatyndan soň maliýe hasabatynda bolup geçen üýtgemeleriň ählisiniň sebäplerini we olaryň çaklama maliýe maglumatyna edýän täsirini görkezmek bilen açylandygyny ýa-da açylmandygyny göz öňünde tutmalydyr.

Auditoryň çaklama maliýe maglumatyny barlamak boýunça netijenamasy şu elementleri öz içine almalydyr:

- ady;
- salgysy;
- çaklama maliýe maglumatynyň kesgitlemesi;
- ynamlylygy üpjün edýän tabşyryklaryň halkara standartlaryna ýa-da degişli milli standartlara, ýa-da çaklama maliýe maglumatyny barlamak üçin ulanylýan kadalara salgylanma;
- ýolbaşçylygyň çaklama maliýe maglumaty, şol sanda onuň esaslanýan ýol bermeleri üçin jogapkärçilik çekýändigi baradaky arza;

- eger ýerlikli bolsa, çaklama maliýe maglumatynyň maksadyna we (ýa-da) onuň çäkli ýaýradylýandygyna salgylanma;
- ýol bermeleriň çaklama maliýe maglumaty üçin göwnejaý esas bolup durýandygyny beýan edýän arza;
- çaklama maliýe maglumatynyň ýol bermeleriň esasynda zerur bolan görnüşde taýýarlanandygyna we onuň maliýe hasabatlylygyny taýýarlamagyň kabul edilen konsepsiýasyna laýyklykda berlendigine degişli garaýyş;
- çaklama maliýe maglumatynda görkezilen netijeleri gazanmagyň mümkinçiligi babatynda zerur bellikler;
- netijenamanyň senesi, ol iş yzygiderlilikleriniň tamamlanan senesini görkezmelidir;
- auditoryň salgysy;
- gol.

Şunuň ýaly netijenamada:

* ýol bermeler çaklama maliýe maglumaty üçin oýlanyşykly esas bolup durmaýar diýip hasap etmek üçin esas bolup hyzmat edip biljek ýagdaýlaryň ýüze çykarylandygy ýa-da çykarylmandygy görkezilmelidir;
* çaklama maliýe maglumatynyň ýol bermeleriň esasynda zerur bolan görnüşde taýýarlanandygyna we onuň maliýe hasabatlylygyny taýýarlamagyň kabul edilen konsepsiýasyna laýyklykda berlendigine degişli pikir beýan edilmelidir;
* hakyky netijeleriň çaklama maliýe maglumatyndan tapawutly boljakdygynyň ýokary derejede ähtimallygy, sebäbi çak edilýän wakalaryň, köplenç halatda, garaşmalara laýyklykda bolup geçmeýändigi we gyşarmalaryň düýpli bolup biljekdigi görkezilmelidir;
* geljege niýetläp baha berlen halatynda çaklama maliýe maglumatynyň (maksadyny görkezmeli) garaşmalara laýyklykda hökmany ýagdaýda bolup geçmeli ýa-da amala aşyrylmaly geljekki wakalar we ýolbaşçylaryň hereketleri babatda çaklama ýol bermeleri öz içine alýan birnäçe ýol bermeleri peýdalanmak bilen taýýarlanandygyny görkezmelidir. Diýmek, peýdalanyjylara çaklama maglumatynyň, görkezilenlerden başga, maksatlar üçin peýdalanylmaly däldigi duýdurylmalydyr.

Eger auditor çaklama maliýe maglumatynyň berlişi we açylyşy ýeterlik bolup durmaýar diýip hasap etse, ol çaklama maliýe maglumaty barada bellikleri bolan pikiri ýa-da ters (otrisatel) pikiri emele getirmelidir ýa-da tabşyrykdan bellenen tertipde boýun gaçyrmalydyr.

Eger auditor bir ýa-da birnäçe ähmiýetli ýol bermeler has takyk baha bermelere esaslanýan ýol bermelerden ugur alnyp taýýarlanan çaklama maliýe maglumaty üçin göwnejaý esas bolup durmaýar ýa-da bir, ýa-da birnäçe ähmiýetli ýol bermeler, çaklama ýol bermeleri hasaba alanyňda, çaklama maliýe maglumaty üçin göwnejaý

esas bolup durmaýar diýip hasap edýän bolsa, ol çaklama maliýe maglumaty barada ters (otrisatel) pikiri emele getirmelidir, ýa-da tabşyrykdan boýun gaçyrmalydyr.

Eger barlagda görkezilen ýagdaýlarda zerur diýlip hasap edilýän bir ýa-da birnäçe iş yzygiderilikleriniň ulanylmagyna päsgel berýän şertler täsir edýän bolsa, auditor tabşyrykdan ýa-da pikiri emele getirmekden boýun gaçyrmalydyr we çaklama maliýe maglumaty baradaky netijenamada işleriň möçberi boýunça çäklendirmeleri ýazyp beýan etmelidir.

Hyzmat edilýän guramanyň ynamlylygy üpjün etmek, hyzmat edilýän guramanyň gözegçilik serişdeleri hakynda auditorynyň netijenamasy

Auditiň halkara «Hyzmat edilýän guramanyň ynamlylygy üpjün etmek, hyzmat edilýän guramanyň gözegçilik serişdeleri hakynda auditorynyň netijenamasy» atly 3402 belgili standarty guramanyň gözegçilik serişdeleri, ähtimal içerki gözegçilik ulgamyna degişli serişdeleri babatynda, maliýe hasabatlylygyny taýýarlamak babatynda guramalar we olaryň içerki auditorlary üçin netijenama bermek maksady bilen, auditor tarapyndan ýerine ýetirilýän, ynamlylygy üpjün edýän tabşyryklara degişlilikde ulanylýar.

Ol Auditiň halkara «Hyzmat edilýän guramanyň hyzmatlaryndan peýdalanýan guramanyň auditiniň aýratynlyklary» atly 402 belgili standartynyň üstüni ýetirýär, sebäbi bu standarta laýyklykda taýýarlanan netijenamalar Auditiň halkara 402 belgili standartyna laýyklykda subutnamalaryň ygtybarlylygyny üpjün edip biler.

Ynamlylygy üpjün edýän tabşyryklaryň halkara konsepsiýasyna laýyklykda «göwnejaý ynamlylygy üpjün edýän tabşyryklar» we «çäkli ynamlylygy üpjün edýän tabşyryklar» bolup biler. Şeýle hem ynamlylygy üpjün edýän tabşyryklar «tassyklamak boýunça tabşyryklar» ýa-da «Ynamlylygy üpjün edýän tabşyryklaryň halkara standartlarynyň» 3000 belgili gaýtadan seredilen standarta «gönüden-göni baha bermek boýunça tabşyryklar» hem bolup biler. Standart diňe göwnejaý ynamlylygy üpjün edýän tabşyryklara, tassyklamak boýunça tabşyryklara degişlilikde ulanylýar.

Standart diňe hyzmat edýän guramanyň gözegçilik serişdeleriniň gerekli gurluş düzümi üçin jogapkärçilik çekýän ýa-da beýleki esaslar boýunça gözegçilik serişdeleriniň gurluş düzümi babatynda tassyklama emele getirip biljek halatlarynda ulanylýar. Standart:

a) olaryň maksady hyzmat edýän guramanyň gözegçilik serişdeleriniň beýan etmä laýyklykda hereket edýändigi barada netijenama bermekden ybarat bolan;

b) olaryň maksady hyzmat edýän guramanyň başga hyzmat bilen bagly gözegçilik serişdeleri bolup durmaýan gözegçilik serişdeleri barada netijenama bermekden ybarat bolan ynamlylygy üpjün edýän tabşyryklar babatynda ulanylmaýar.

170.0 x 240.0 mm

Hyzmat edýän guramanyň auditory, gözegçilik serişdeleri babatynda ynamlylygy üpjün edýän netijenamanyň çykarylmagyna goşmaça aşakda sanalyp geçilen hasabatlary taýýarlamaga çekilip bilner:

a) olar boýunça hasaba alnyşy hyzmat edýän guramanyň alyp barýan, peýdalanyjy guramanyň hasaplary boýunça amallar ýa-da galyndylar barada hasabat;

b) hyzmat edýän guramanyň gözegçilik serişdeleri babatynda ylalaşylan iş yzygiderliliklerini ýerine ýetirmegiň netijeleri barada hasabat.

Hyzmat edýän guramanyň auditorynyň öňünde şu maksatlar durýar:

* ähli möhüm jähetlerde degişli ölçegleriň esasynda göwnejaý ynamlylygy almak;
* hyzmat edýän guramanyň auditory tarapyndan ýüze çykarylan ýagdaýlara laýyklykda netijenama bermek.

Hyzmat edýän guramanyň auditory ynamlylygy üpjün edýän tabşyryklaryň çäklerinde Buhgalter hünärmenleriniň hünärmençilik edebiniň Kodeksiniň A we B böleklerinde bellenen degişli edep talaplaryny ýa-da beýleki hünärmençilik talaplaryny berjaý etmelidir.

Standarta laýyklykda, hyzmat edýän guramanyň auditorynyň soramalary ibermäge, ýazmaça düşündiriş bermegi talap etmäge, habar bermäge guramanyň dolandyryş gurluşynyň düzüminde onuň bilen özara hereket edip boljak degişli şahsy kesgitlemelidir.

Tabşyrygy kabul etmezden ýa-da ýerine ýetirmegi dowam etmezden öň hyzmat edýän guramanyň auditory:

1) şulary, ýagny:

- hyzmat edýän guramanyň auditorynyň tabşyrygy ýerine ýetirmek üçin zerur bolan mümkinçiliginiň we başarnyklarynyň bardygyny;
- auditoryň garaýşyna laýyklykda, hyzmat edýän guramanyň onuň ulgamyny ýazyp beýan etmek üçin ulanýan ölçegleriniň peýdalanyjy guramalar we olaryň auditorlary üçin gerekli we elýeter bolup durýandygyny;
- tabşyryk boýunça işleriň möçberiniň we hyzmat edýän gurama tarapyndan onuň ulgamynyň ýazmaça beýanynyň olaryň peýdalanyjy guramalar we olaryň auditorlary üçin peýdaly bolup bilmejek derejede çäkli bolup durýandygyny ýa-da durmaýandygyny kesgitlemelidir.

2) hyzmat edýän guramanyň öz jogapkärçiligini ykrar edýändigi we oňa düşünýändigi babatda şol guramanyň razylygyny almak:

- hyzmat edýän gurama tarapyndan onuň ulgamynyň ýazmaça beýanyny we goşulýan tassyknamasyny taýýarlamak üçin, şol sanda görkezilen ýazmaça beýanlaryň dolulygy, takyklygy we olary bermegiň usuly we tassyklanmagy üçin jogapkärçilik;
- ulgamyň ýazmaça beýany bilen berlen, hyzmat edýän guramanyň tassyklamalary üçin esaslaryň bolmagy üçin jogapkärçilik;

- ulgamyň ýazmaça beýanyny taýýarlamak üçin peýdalanylan ölçegleri hyzmat edýän guramanyň tassyklandygyny görkezmek üçin jogapkärçilik;
- ulgamyň ýazmaça beýanynda:
  - içerki gözegçiligiň maksatlarynyň görkezilendigi;
  - maksatlaryň kanunlar ýa-da kadalaşdyryjy namalar arkaly ýa-da başga tarap (mysal üçin, peýdalanyjylaryň topary ýa-da hünärmençilik guramalary tarapyndan) kesgitlenen mahalynda, olary kesgitlän tarapyň görkezilmegi üçin jogapkärçilik;
- içerki gözegçiligiň ulgamynyň ýazmaça beýanynda mälim edilen maksatlaryny amala aşyrmaga howp salýan töwekgelçilikleriň ýüze çykarylmagy, şeýle hem bu töwekgelçilikleriň içerki gözegçiligiň maksatlaryny amala aşyrmaga päsgel bermejekdigi we, diýmek, içerki gözegçiligiň mälim edilen maksatlaryna ýetiljekdigi barada göwnejaý ynamlylygy üpjün edýän gözegçilik serişdeleriniň işlenip taýýarlanandygy we ornaşdyrylandygy üçin jogapkärçilik;
- hyzmat edýän guramanyň auditoryna:
  - buhgalterçilik ýazgylarynyň, resminamalaryň we hyzmat etmegiň derejesi hakynda ylalaşyklary goşmak bilen, olar barada hyzmat edýän gurama belli bolan we hyzmat edýän gurama tarapyndan onuň ulgamynyň ýazmaça beýanyna we hyzmat edýän guramanyň goşulýan tassyknamasyna gatnaşygy bolan beýleki maglumatlaryň elýeter edilmegi;
  - ynamlylygy üpjün edýän tabşyrygy ýerine ýetirmek maksatlary üçin hyzmat edýän guramanyň auditory tarapyndan hyzmat edýän guramadan soralyp bilinjek goşmaça maglumatlaryň berilmegi;
  - hyzmat edýän guramanyň içinde işleýän, hyzmat edýän guramanyň auditorynyň olardan subutnamalary almaly bolan şahslary bilen gatnaşyklaryň çäklendirilmezligi üçin jogapkärçilik.

Eger hyzmat edýän gurama tabşyryk tamamlanmazyndan öň tabşyryk boýunça işleriň möçberine üýtgetme girizmegi haýyş edýän bolsa, hyzmat edýän guramanyň auditory şunuň ýaly üýtgetmäniň esaslydygyna göz ýetirmelidir.

Hyzmat edýän guramanyň auditory onuň ulgamynyň ýazmaça beýany taýýarlanýan mahalynda, gözegçilik serişdeleriniň gurluş düzüminiň gerekli häsiýetine baha berlende we ikinji görnüşiň netijenamasyna degişlilikde, gözegçilik serişdeleriniň netijeli hereket edýändigine baha berlende hyzmat edýän guramanyň degişli ölçegleri peýdalanandygyny anyklamalydyr.

Hyzmat edýän gurama tarapyndan onuň ulgamynyň ýazmaça beýanyna baha bermek üçin ölçegleriniň ýaramlylygy kesgitlenende hyzmat edýän guramanyň auditory ölçegleriň iň bolmanda, şu aşakdakylary öz içine alýandygyny anyklamalydyr:

- ýazmaça beýanda görkezilen hyzmat edýän guramanyň ulgamynyň nähili işlenip taýarlanandygyny we ornaşdyrylandygyny görkezýärmi, zerur bolan halatynda şulary goşmak bilen:

170.0 x 240.0 mm

▶ ýerine ýetirilen hyzmatlaryň görnüşlerini, şol sanda, eger zerur bolsa, işlenip geçilen amallaryň görnüşlerini;

▶ maglumat tehnologiýalarynyň ulgamlarynyň hem-de olaryň kömegi bilen hyzmat edilýän awtomatlaşdyrylmadyk ulgamlaryň çäklerinde peýdalanylýan iş yzygiderliliklerini;

▶ degişli ýazgylar we tassyklaýjy maglumatlary, eger zerur bolsa, buhgalterçilik hasaba alnyşynyň maglumatlaryny, tassyklaýjy maglumatlarywe ýörite hasaplary goşmak bilen;

▶ hyzmat edýän guramanyň ulgamyň amaly bolup durmaýan ähmiýetli wakalary we şertleri nähili hasaba alýandygyny;

▶ peýdalanyjy guramalar üçin netijenamany we beýleki maglumatlary taýýarlamak üçin peýdalanylýan prosesi;

▶ içerki gözegçiligiň bellenen maksatlaryny we şu maksatlara ýetmek üçin niýetlenen gözegçilik serişdelerini;

▶ gözegçilik serişdeleri işlenip taýýarlanylýan wagtynda göz öňünde tutulan, peýdalanyjy guramalardaky goşmaça gözegçilik serişdelerini;

▶ hyzmat edýän gurmanyň gözegçilik gurşawynyň beýleki jähetlerini, töwekgelçiliklere baha bermek prosesini, maglumat ulgamynywe maglumat taýdan özara hereket etmekligi, gözegçilik hereketlerini we edilýän hyzmatlara degişilikde ulanylýan gözegçilik serişdelerine monitoringi;

ⵅ ikinji görnüşiň netijenamasyna degişlilikde: ýazmaça beýanyň şol beýanyň degişli döwrüniň dowamynda hyzmat edýän guramanyň ulgamyndaky üýtgetmeleri baradaky degişli maglumaty öz içine alýandygyny;

ⵅ hyzmat edilýän gurama tarapyndan onuň beýan edilýän ulgamynyň ulanylýan ugruna degişli maglumatlaryň galdyryp gidilen ýa-da olaryň ýoýlan ýerleriniň beýanyny öz içine alýandygyny.

Gözegçilik serişdeleriniň gurluş düzümine baha bermek üçin ölçegleriň ýaramlylygy kesgitlenende hyzmat edýän guramanyň auditory ölçegleriň iň bolmanda, şu aşakdakylary öz içine alýandygyny anyklamalydyr:

ⵅ hyzmat edýän guramanyň onuň ulgamynyň beýanynda içerki gözegçiligiň mälim edilen maksatlarynyň amala aşyrylmagyna howp salýan töwekgelçilikleri ýüze çykarandygyny;

ⵅ ýazmaça beýanda görkezilen gözegçilik serişdeleriniň bu töwekgeklçilikleriň içerki gözegçiligiň mälim edilen maksatlarynyň amala aşyrylmagyna päsgel bermeýändigi babatynda göwnejaý ynamlylygy üpjün edýändigini.

Hyzmat edýän guramanyň auditory hyzmat edýän gurama tarapyndan onuň ulgamynyň taýýarlan ýazmaça beýany barada düşünje almalydyr we ony öwrenmelidir, şeýle hem beýanyň tabşyryk boýunça işleriň möçberine girýän jähetleriniň dogry görkezilendigine baha bermelidir, şulary goşmak bilen:

170.0 x 240.0 mm

- içerki gözegçiligiň hyzmat edýän gurama tarapyndan onuň ulgamynyň ýazmaça beýanynda mälim edilen maksatlarynyň anyk ýagdaýlarda esasly bolup durýandygyny;
- şu ýazmaça beýanda görkezilen gözegçilik serişdeleriniň ornaşdyrylandygyny;
- peýdalanyjy gurama tarapyndan ulanylýan goşmaça içerki gözegçilik serişdeleriniň gerekli görnüşde beýan edilendigini, eger olar bar bolsa;
- hyzmat edilýän guramanyň kömekçi potratçysy tarapyndan edilen hyzmatlaryň gerekli görnüşde beýan edilendigini, şol sanda olara degişlilikde goşma (girizme) usulynyň ýa-da aýyrma (çykarma) usulynyň peýdalanylandygy.

Hyzmat edýän guramanyň auditory hyzmat edýän guramanyň haýsy gözegçilik serişdeleriniň içerki gözegçiligiň ulgamynyň beýanynda mälim edilen maksatlaryna ýetmek üçin zerurdygyny kesgitleýär we bu gözegçilik serişdeleriniň gerekli görnüşde guralandygyna baha berýär. Şeýle kesgitleme:

- hyzmat edýän gurama tarapyndan onuň ulgamynyň beýanynda içerki gözegçiligiň mälim edilen maksatlarynyň amala aşyrylmagyna howp salýan töwekgelçilikleri ýüze çykarmagy;
- hyzmat edýän gurama tarapyndan onuň ulgamynyň beýanynda görkezilen gözegçilik serişdeleri bilen ýüze çykarylan töwekgelçilikleriň arasyndaky özara baglanyşyga baha bermekligi öz içine alýar.

Ikinji görnüşiň netijenamasy berlen ýagdaýynda hyzmat edýän guramanyň auditory içerki gözegçiligiň mälim edilen maksatlarynyň amala aşyrylmagy üçin zerur hasap edýän gözegçilik serişdelerini test barlagyndan geçirýär we olaryň amal netijeliligine baha berýär.

Gözegçilik serişdeleriniň test barlagy işlenip taýýarlananda we geçirilende hyzmat edýän guramanyň auditory:

* şu aşakdaky soraglar babatynda subutnamalary almak üçin soramalary ibermek bilen bir hatarda beýleki iş yzygiderliliklerini ýerine ýetirýär:

-gözegçilik serişdeleri nähili ulanylypdyr?

-gözegçilik serişdelerini ulanmagyň yzygiderliligi;

-gözegçilik serişdeleri kim tarapyndan ýa-da nähili görnüşde ulanylypdyr.

* test barlagyndan geçirilýän gözegçilk serişdeleriniň beýleki gözegçilik serişdelerine (gytaklaýyn gözegçilik serişdeleri) baglylygyny anyklaýar we eger şeýle bolsa, onda bu gytaklaýyn gözegçilik serişdeleriniň amal netijeliligini tassyklaýan subutnamalary almagyň zerurlygyny kesgitleýär;
* test barlagyny geçirmek maksady bilen iş yzygiderliliginiň maksatlaryna ýetmek üçin netijeli bolup duran elementleri saýlap almagyň serişdelerini kesgitleýär.

Gözegçilik serişdelerini test barlagyndan geçirmegiň möçberi kesgitlenýän mahalynda hyzmat edýän guramanyň auditory testden geçirilýän «esasy jemiň» häsiýetnamasyna, şol sanda gözegçilik serişdeleriniň häsiýetine, olary ulanmaklygyň

ýygylygyna (mysal üçin, her aýda, her gün, bir günde birnäçe gezek) we gyşarmalaryň garaşylýan kadasyna seredýär.

Eger hyzmat edýän guramanyň auditory saýlanyp alnan möçberi peýdalanýan bolsa, ol:

* saýlanyp alnan möçber meýilleşdirilende iş yzygiderliginiň maksadyny we ondan seçip alma geçirilýän esasy jemiň häsiýetnamasyny göz öňünde tutmalydyr;

* saýlanyp alnan möçberiň ony saýlap alma bilen bagly töwekgelçiligi kabul ederlikli pes derejä düşürmek üçin ýeterlik bolan möçberini kesgitlemelildir;

* saýlanyp alnan möçberi üçin elementleri baş jemiň her bir elementi saýlanyp alnar ýaly görnüşde saýlap almalydyr;

* eger işlenip taýýarlanan iş yzygiderliligi saýlanyp alnan element babatynda ulanarlykly bolmasa, iş yzygiderliligini birinjiniň ýerine saýlanyp alnan beýleki elemente degişlilikde ulanmalydyr;

* işlenip taýýarlanan iş yzygiderliligi ýa-da degişli alternatiw iş yzygiderliliklerini saýlanyp alnan elemente degişlilkde ulanmak mümkin bolmasa, bu elemente gyşarma hökmünde seretmelidir.

Hyzmat edýän guramanyň auditory ýüze çykarylan her bir gyşarmanyň häsiýetini we sebäbini öwrenýär hem-de:

* ýüze çykarylan gyşarmalaryň garaşylýan ululygynyň çäklerinde bolýandygyny we olaryň kabul ederlikli bolup durýandygyny kesgitleýär, ýagny gözegçilik serişdesiniň görkezilen döwrüň dowamynda netijeli hereket edendigi barada netije çykarmak üçin gerekli esasyň ýerine ýetirilen test barlagyny üpjün edýär;

* içerki gözegçiligiň belli bir maksadyna degişli gözegçilik serişdeleriniň görkezilen döwrüň dowamynda netijeli hereket edendigi barada netije çykarmak üçin şu gözegçilik serişdesini ýa-da beýleki gözegçilik serişdelerini goşmaça test barlagyndan geçirmäge zerurlygyň bardygyny kesgitleýär;

* gözegçilik serişdesiniň görkezilen döwrüň dowamynda netijeli hereket edendigi barada netije çykarmak üçin gerekli esasyň test barlagyndan geçirilmegini üpjün edýär.

Eger hyzmat edýän guramada içerki auditiň ulgamy bar bolsa, içerki auditiň ulgamy boýunça tabşyrygy ýerine ýetirmek üçin peýdalanyp bilinjek ähtimallygyny kesgilemek üçin, hyzmat edýän guramanyň auditory içerki auditiň ulgamynyň borçlarynyň häsiýeti we onuň işi barada düşünje almalydyr.

Hyzmat edýän guramanyň auditory:

* içerki auditorlaryň işiniň tabşyrygyň maksatlaryna laýyk gelip biljekdiginiň ähtimallygyny kesgitleýär;

* eger ähtimal bolsa, onda içerki auditorlaryň işiniň hyzmat edýän guramanyň auditory tarapyndan ýerine ýetirilýän iş yzygiderliliginiň häsiýetine, möhletlerine ýa-da möçberine garaşylýan täsirini kesgitleýär.

Auditoryň tabşyrygynyň maksatlary üçin içerki auditorlaryň işini peýdalanmak mümkinçiligi kesgitlenende hyzmat edýän gurama:

* içerki audit ulgamynyň obýektiwligine;
* içerki auditorlaryň tehniki taýdan başarjaňlygyna;
* içerki auditorlaryň işiniň gerekli derejede hünärmençilik seresaplylygy bilen ýerine ýetiriljekdiginiň ähtimallygyna;
* içerki auditorlar bilen hyzmat edýän guramanyň auditorynyň arasynda maglumat taýdan netijeli özara hereket etmegiň ähtimallygyna baha berýär.

Içerki auditorlaryň işiniň hyzmat edýän guramanyň auditory tarapyndan ýerine ýetirilýän iş yzygiderliliginiň häsiýetine, möhletlerine ýa-da möçberine garaşylýan täsirini kesgitleýän mahalynda ol:

* içerki auditorlar tarapyndan ýerine ýetirilen ýa-da ýerine ýetirilmeli belli bir işiň häsiýetini we möçberini;
* hyzmat edýän guramanyň auditorynyň netijeleri üçin bu işiň ähmiýetliligini;
* şu netijeleri tassyklamak üçin toplanan subutnamalara baha bermekde subýektiwliginiň derejesini göz öňünde tutýar.

Hyzmat edýän guramanyň auditory tarapyndan (içerki auditorlar tarapyndan) ýerine ýertirilen belli bir işi peýdalanmak üçin, onuň hyzmat edýän guramanyň auditoryň maksatlaryna näderejede laýyk gelýändigini kesgitlemek maksady bilen, ol bu işe baha berýär we şol iş babatynda iş yzygiderliligini ýerine ýetirýär.

Eger içerki auditiň ulgamy tarapyndan ýerine ýetirilen iş peýdalanylan bolsa, hyzmat edýän guramanyň auditory ynamlylygyny üpjün edýän netijenamanyň içerki auditoryň pikiriniň beýan edilýän bölüminde şu işe salgylanmaly däldir.

Hyzmat edýän guramanyň auditory ýazmaça arzalaryň berilmegi babatynda hyzmat edýän gurama soramalary iberýär, olarda:

* ulgamyň ýazmaça beýany bilen bilelikde berlen tassyknama bolýar;
* hyzmat edýän guramanyň auditoryna ylalaşyk boýunça degişli maglumatlaryň ählisiniň berlendigi we olaryň elýeter bolup durýandygy tassyklanýar;
* hyzmat edýän guramanyň auditoryna audirlenýän gurama belli bolan ähli ýagdaýlar barada maglumat berýär, ýagny:

– kanunyň ýa-da kanunçylyk namasynyň berjaý edilmedik, ynsapsyz hereketleriň, peýdalanyjy guramalara täsir edip biljek düzedilmedik gyşarmalaryň bolan ýagdaýlary;

– gözegçilik serişdesiniň gurluş düzümindäki ýetmezçilikler;

– gözegçilik serişdeleriniň beýan edilişine laýyk gelmeýän görnüşde hereket eden ýagdaýlary;

– hyzmat edýän guramanyň öz ulgamyny beýan eden döwri tamamlanandan soň we hyzmat edýän guramanyň auditorynyň ynamlylygyny üpjün edýän netijenamanyň berlen senesine çenli bolup geçen wakalar (eger bu wakalar şol netijenama degerli täsir edýän bolsa) barada maglumatlaryň açylandygy tassyklanýar.

Ýazmaça arzalar hyzmat edýän guramanyň auditoryna iberilen görkezme hat görnüşinde bolmalydyr. Ýazmaça arzalaryň senesi hyzmat edýän guramanyň auditorynyň ynamlylygy üpjün edýän netijenamasynyň berlen senesine, mümkin boldugyça, golaý bolmalydyr, ýöne ondan giç bolmaly däldir.

Eger sorag auditor bilen alnyp maslahatlaşylandan hyzmat edýän gurama bir ýa-da şondan köp ýazmaça arzalary bermese, hyzmat edýän guramanyň auditory pikirini beýan etmekden boýun gaçyrýar.

Hyzmat edýän guramanyň auditory netijenamanyň esasynda ýatan maglumatlary öz içine alýan resminamalary taýýarlaýar, olar hyzmat edýän guramanyň mundan öň tabşyryk bilen bagly bolmadyk tejribeli auditorynyň:

* Standarty we ulanylýan kanunçylyk kadalaşdyryjy talaplary berjaý etmek maksady bilen, ýerine ýetirilen iş yzygiderlilikleriniň häsiýetine, möhletlerine we möçberine;
* ýerine ýetirilen iş yzygiderlilikleriniň netijelerine we alnan subutnamalara;
* tabşyrygy ýerine ýetirmegiň barşynda ýüze çykan ähmiýetli soraglara we bu soraglar babatynda çykarylan netijelere, şeýle hem şu netijeler alnan mahalynda peýdalanylan ähmiýetli hünärmençilik garaýyşlaryna düşünmegi üçin ýeterlik we gerekli bolmalydyr.

Iş yzygiderliliginiň häsiýeti, möhletleri ýa-da möçberi resminama görnüşinde resmileşdirilýän halatynda hyzmat edýän guramanyň auditory:

* olar babatynda test barlagy geçirilen belli bir elementleriň ýa-da soraglaryň tapawutly häsiýetnamalaryny;
* işi ýerine ýetirýän şahsy, şeýle hem işiň tamamlanan senesini;
* ýerine ýetirilen işi barlan şahsy, şeýle hem bu barlagyň senesini we möçberini görkezýär.

Eger hyzmat edýän guramanyň auditory içerki auditorlaryň işini peýdalanýan bolsa, ol içerki auditorlaryň işiniň gerekli häsiýetine baha bermek babatynda çykarylan netijeleri we hyzmat edýän guramanyň auditory tarapyndan şu iş babatynda ýerine ýetirilen iş yzygiderliliklerini resminama görnüşinde resmileşdirýär.

Hyzmat edýän guramanyň auditory ähmiýetli soraglaryň, ara alnyp maslahatlaşylyşyny, şeýle hem kim bilen we haçan ara alnyp maslahatlaşylandygyny resmileşdirýär.

Hyzmat edýän guramanyň auditory resminamalary tabşyryk boýunça faýla jemleýär we hyzmat edýän guramanyň auditory tarapyndan ynamlylygy üpjün edýän netijenama çykarylandan soň bellenen möhletlerde tabşyryk boýunça gutarnykly faýly emele getirmek prosesini tamamlaýar.

Tabşyryk boýunça gutarnykly faýly emele getirmek tamamlandan soň hyzmat edýän guramanyň auditory resminamalary olaryň saklanmaly möhleti dolýança kompýuterden aýyrmaly ýa-da ýok etmeli däldir.

Hyzmat edýän guramanyň auditorynyň ynamlylygy üpjün edýän netijenamasy iň bolmanda, şu esasy elementleri öz içine almalydyr:

1) şu netijenamanyň hyzmat edýän guramanyň garaşsyz auditory tarapyndan ynamlylygy üpjün edýän netijenama bolup durýandygyny açyk görkezýän sözbaşyny (at);

2) salgyny;

3) şu soraglara görkezmäni;

* hyzmat edýän gurama tarapyndan onuň ulgamynyň ýazmaça beýanyny we hyzmat edýän gurama tarapyndan tassyknamany;

* hyzmat edýän gurama tarapyndan onuň ulgamynyň ýazmaça beýanynyň hyzmat edýän guramanyň auditorynyň pikiriniň degişli bolmadyk böleklerini (eger olar bar bolsa);

* eger ýazmaça beýanda peýdalanyjy guramada goşmaça gözegçilik serişdeleriniň zerurdygy barada aýdylýan bolsa, - hyzmat edýän guramanyň auditorynyň peýdalanyjy guramada goşmaça gözegçilik serişdeleriniň gurluş düzüminiň gerekli häsiýetine ýa-da amal taýdan netijeliligine baha bermegi geçirmändigi we hyzmat edýän gurama tarapyndan taýýarlanan onuň ulgamynyň ýazmaça beýanynda içerki gözegçiligiň maksatlaryna ýetmegiň diňe peýdalanyjy guramada goşmaça gözegçilik serişdeleriniň gerekli görnüşde guralan ýa-da hyzmat edýän guramanyň beýleki gözegçilik serişdeleri bilen bir hatarda netijeli hereket edýän ýagdaýynda mümkindigi görkezilýär;

* eger hyzmatlar hyzmat edýän guramanyň kömekçi potratçysy tarapyndan ýerine ýetirilýän bolsa, onuň ulgamynyň ýazmaça beýanyna laýyklykda hyzmat edýän guramanyň kömekçi potratçysy tarapyndan ýerine ýetirilen işleriň häsiýeti we şular ýaly işler babatynda haýsy usulyň ulanylandygy görkezilýär;

4) ulanylýan ölçegleri kesgitlemek we gözegçilik maksatlaryny belleýän tarapy görkezmek;

5) netijenamanyň we gözegçilik serişdeleriniň test barlagynyň beýanynyň diňe peýdalanyjy gurama we olaryň maliýe hasabatlylygynda düýpli ýoýulma töwekgelçiligine baha berlende ulanylýan gözegçilik serişdeleri baradaky gaýry maglumatlar bilen bir hatarda olary göz öňünde tutmak üçin ýeterlik bilimleri bolan auditorlary üçin niýetlenendigi görkezilýär;

6) hyzmat edýän guramanyň:

* onuň ulgamynyň ýazmaça beýanynyň we degişli arzanyň taýýarlanmagy üçin, şol sanda şunuň ýaly beýanyň ýa-da arzanyň dolulygy, takyklygy we bermegiň usulyny goşmak bilen;

* hyzmat edýän gurama tarapyndan onuň ýazmaça beýanyna hyzmatlaryň edilendigi;

170.0 x 240.0 mm

* içerki gözegçiligiň maksatlarynyň kesgitlenendigi (eger olar kanunda, kadalaşdyryjy namada ýa-da beýleki tarapyndan, mysal üçin, peýdalanyjylar topary ýa-da hünärmençilik guramasy tarapyndan bellenilmedik bolsa);

* içerki gözegçiligiň hyzmat edýän gurama tarapyndan onuň ulgamynyň beýanynda görkezilen maksatlara ýetmek üçin gözegçilik serişdeleriniň işlenip taýýarlanandygy we ornaşdyrylandygy üçin jogapkärçiligi;

7) hyzmat edýän guramanyň jogapkärçiliginiň hyzmat edýän gurama tarapyndan onuň ulgamynyň beýany, gözegçilik serişdeleriniň gurluş düzümi babatynda pikirini beýan etmekde jemlenýändigini görkezmek, içerki gözegçiligiň şunuň ýaly ýazmaça beýanda görkezilen maksatlary bilen bagly we onuň ýerine ýetiren iş yzygiderlilikleriniň esasynda şonuň ýaly gözegçilik serişdeleriniň amal netijeliligini (ikinji görnüşiň netijenamasyna degişlilikde) görkezmek;

8) auditorçylyk guramasynyň «Hile gözegçilik etmegiň halkara standarty» atly 1 belgili standartyň ulanylýandygyny görkezmek. Eger auditor hünärli buhgalter bolup durmaýan bolsa, onda hünäre bildirilýän talaplary we kanunda ýa-da kadalaşdyryjy namada bellenen, berkligi «Hile gözegçilik etmegiň halkara standarty» atly 1 belgili standartyndan pes bolmadyk talaplar atlandyrylyp görkezilmelidir;

9) auditoryň garaşsyzlyk talaplaryny we Buhgalter edebiniň halkara standartlary boýunça Geňeşiniň «Buhgalterleriň hünärmençilik edebiniň kodeksiniň» edep talaplaryny ýa-da kadalaşdyryjy namada bellenen talaplary görkezmek;

10) tabşyrygyň «Hyzmat edilýän guramanyň ynamlylygy üpjün etmek, hyzmat edilýän guramanyň gözegçilik serişdeleri hakynda auditorynyň netijenamasy» atly 3402 belgili standarta laýyklykda ýerine ýetirilendigini, oňa laýyklykda hyzmat edýän guramanyň auditorynyň onuň ulgamynyň gurama tarapyndan berlen beýanynyň ähli möhüm jähetlerde dogry görkezilendigi, gözegçilik serişdeleriniň gerekli görnüşde guralandygy we (ikinji görnüşiň netijenamasyna degişlilikde) netijeli hereket edýändigi babatda göwnejaý ynamlylygy almak maksady bilen, iş yzygiderliliklerini meýilleşdirmäge we ýerine ýetirmäge borçludyr;

11) hyzmat edýän guramanyň auditory tarapyndan göwnejaý ynamlylygy almak üçin ýerine ýetirilen iş yzygiderlilikleriniň gysgaça beýany we hyzmat edýän guramanyň auditorynyň özi tarapyndan alnan subutnamalaryň auditoryň pikirini beýan etmek üçin ygtybarly we ýeterlik bolup durýandygyny görkezmek. Şeýle hem hyzmat edýän guramanyň auditorynyň gözegçilik serişdeleriniň amal netijeliligi babatynda haýsydyr bir iş yzygiderliliklerini ýerine ýetirmändigini we şu sorag boýunça pikirini beýan etmeýändigini görkezmek;

170.0 x 240.0 mm

12) gözegçilik serişdeleriniň çäklendirilendigini we (ikinji görnüşiň netijenamasyna degişlilikde) geljek döwürlerde olaryň amal netijeliligine berilýän bahanyň ekstrapolýasiýa töwekgelçiligini görkezmek;

13) hyzmat edýän guramanyň auditorynyň degişli ölçegleriň esasynda we ähli möhüm jähetlerde oňyn görnüşde beýan edilen pikiri:

* ikinji görnüşiň netijenamasyna degişlilikde:

– ýazmaça beýanyň hyzmat edýän guramanyň görkezilen döwrüň dowamynda işlenip taýýarlanan we ornaşdyrylan ulgamy barada dogry düşünjäni üpjün edýändigi;

– içerki gözegçiligiň onuň ulgamynyň hyzmat edýän gurama tarapyndan taýýarlanan beýanynda mälim edilen maksatlaryna degişli gözegçilik serişdeleriniň görkezilen döwrüň dowamynda gerekli görnüşde guralandygy;

– test barlagyndan geçirilen, içerki gözegçiligiň ýazmaça beýanda mälim edilen maksatlaryna ýetmekde göwnejaý ynamlylygy almak üçin zerur bolan gözegçilik serişdeleriniň görkezilen döwrüň dowamynda netijeli hereket edendigi;

* ikinji görnüşiň netijenamasyna degişlilikde:

– ýazmaça beýanyň edýän guramanyň görkezilen senedäki ýagdaýa görä işlenip taýýarlanan we ornaşdyrylan ulgamy barada dogry düşünjäni üpjün edýändigi;

– içerki gözegçiligiň onuň ulgamynyň hyzmat edýän gurama tarapyndan taýýarlanan beýanynda mälim edilen maksatlaryna degişli gözegçilik serişdeleriniň görkezilen senedäki ýagdaýa görä gerekli görnüşde guralandygy;

14) hyzmat edýän guramanyň auditorynyň ynamlylygy üpjün edýän netijenamasynyň senesi hyzmat edýän guramanyň auditorynyň pikirine esaslanýan subutnamalar alnan senesinden öň bolup bilmez;

15) hyzmat edýän guramanyň auditorynyň ady we onuň öz işini amala aşyrýan ýurisdiksiýasynda ýerleşýän ýeri.

Eger hyzmat edýän guramanyň auditory:

* hyzmat edýän guramanyň ýazmaça beýany ähli möhüm jähetlerde ulgamyň nähili işlenip taýarlanandygy we ornaşdyrylandygy barada dogry düşünje bermeýändigi;

* içerki gözegçiligiň ýazmaça beýanda mälim edilen maksatlaryna degişli gözegçilik serişdeleri ähli möhüm jähetlerde gerekli görnüşde guralmandygy;

* ikinji görnüşiň netijenamasyna degişlilikde: test barlagyndan geçirilen, içerki gözegçiligiň ýazmaça beýanda mälim edilen maksatlaryna ýetmekde göwnejaý ynamlylygy almak üçin zerur bolan gözegçilik serişdeleriniň ähli möhüm jähetlerde netijeli hereket etmändigi;

* hyzmat edýän guramanyň auditorynyň ýeterlik derejede gerekli subutnamalary alyp bilmeýändigi barada pikire gelýän bolsa.

Şunda hyzmat edýän guramanyň auditorynyň pikiri modifisirlenmelidir, ynamlylygy üpjün edýän netijenamada bolsa pikiriň modifisirlenmeginiň ähli sebäpleriniň takyk beýanyny öz içine alýan bölüm bolmalydyr.

Eger hyzmat edýän guramanyň auditoryna kanunyň ýa-da kadalaşdyryjy namanyň berjaý edilmeýän ýagdaýlary, ynsapsyz hereketler ýa-da hyzmat edýän guramanyň düzedilmedik, görnüp duran derejede ujypsyz we bir ýa-da birnäçe peýdalanyjy gurama täsir edip biljek ýalňyşlary barada belli bolsa, hyzmat edýän guramanyň auditory bu ýagdaýyň degişli peýdalanyjy guramalaryň dykgatyna degişli görnüşde ýetirilendigini anyklamalydyr.

Zyýanly gazlaryň zyňyndylary hakynda hasabatlylyk babatynda ynamlylygy üpjün edýän tabşyryklar

Auditiň «Ynamlylygy üpjün edýän tabşyryklaryň halkara standartlarynyň» «Hyzmat edilýän guramanyň ynamlylygy üpjün etmek, hyzmat edilýän guramanyň gözegçilik serişdeleri hakynda auditorynyň netijenamasy» atly 3402 standartyna «Halkara standartlarynyň ýygyndysyna .....» Sözbaşy bilen bilelikde seredilmelidir.

Auditiň halkara «Zyýanly gazlaryň zyňyndylary hakynda hasabatlylyk babatynda ynamlylygy üpjün edýän tabşyryklar» atly 3410 belgili standart guramanyň ýylylyk gazlarynyň howa zyňylmagy baradaky hasabaty babatynda ýerine ýetirmeleri düzgünleşdirýär.

Auditoryň ynamlylygy üpjün edýän tabşyryk baradaky pikiri ýylylyk gazlarynyň howa zyňylmagy baradaky hasabata goşmaça berilýän maglumatlara degişli bolup biler, mysal üçin, onuň düzümine ýylylyk gazlarynyň howa zyňylmagy baradaky hasabat, durnukly ösüş baradaky hasabaty barlamak üçin çekilen mahalynda. Şeýle ýagdaýlarda:

* Standart ýylylyk gazlarynyň howa zyňylmagy baradaky hasabat babatynda ýerine ýetirilýän, ynamlylygy üpjün edýän iş yzygiderliliklerine degişlilikde ulanylýar. Muňa ýylylyk gazlarynyň howa zyňylmagy baradaky hasabatyň oňa degişlilikde ynamlylyk üpjün edilýän umumy maglumatlaryň belli bir derejede uly bolmadyk bölegini düzýän ýagdaýlary girmeýär;
* «Auditden we geçen döwürleriň maliýe maglumatlarynyň deslapky (obzor) barlaglaryndan tapawutlanýan ynamlylygy üpjün edýän tabşyryklar» atly 3000 belgili standarty auditoryň pikiriniň degişli bolan galan maglumatlar babatynda ýerine ýetirilýän ynamlylygy üpjün edýän iş yzygiderliliklerine degişli ulanylýar.

Standart aşakdakylar babatynda ynamlylygy üpjün edýän tabşyryklaryň ýerine ýetirilmegini düzgünleşdirmeýär we olar boýunça anyk görkezmeleri öz içine almaýar:

170.0 x 240.0 mm

* ýylylyk gazlarynyň howa zyňylmagyndan tapawutlanýan, mysal üçin, azot oksidleriniň (NO_x) we kükürt dioksidiniň (SO_2) zyňyndylary baradaky hasabatlar babatynda;

* ýylylyk gazlary bilen bagly beýleki maglumatlar, mysal üçin, önümleriň dowam edýän döwrüniň daşky gurşawa täsiri barada, çaklama binýatlyk ululyk we netijeliligiň zyňyndylar baradaky maglumatlara esaslanýan esasy görkezijileri baradaky maglumatlar babatynda;

* zyňyndylar boýunça aýyrmalary almak üçin beýleki guramalar tarapyndan peýdanylýan öwezini doluş paýlary boýunça taslamalar ýaly gurallar, prosesler ýa-da mehanizmler babatynda.

Ynamlylygy üpjün edýän tabşyryklaryň halkara konwensiýasynda (Ynamlylygy üpjün edýän tabşyryklaryň konwensiýasy) ynamlylygy üpjün edýän tabşyryklary tassyklamak boýunça ýa-da gönüden-göni baha bermek boýunça tabşyryklar bolup biljekdigi bellenýär.

«Auditden we geçen döwürleriň maliýe maglumatlarynyň deslapky (obzor) barlaglaryndan tapawutlanýan ynamlylygy üpjün edýän tabşyryklar» atly 3000 belgili gaýtadan seredilen standartynda ynamlylygy üpjün edýän tabşyryklaryň göwnejaý ynamlylygy üpjün edýän tabşyryk ýa-da çäkli ynamlylygy üpjün edýän tabşyryk bolup biljekdigi bellenýär.

Ýylylyk gazlarynyň howa zyňylmagy baradaky hasabat babatynda göwnejaý ynamlylygy üpjün edýän tabşyryklar hem-de çäkli ynamlylygy üpjün edýän tabşyryklar bolanda auditor inspektirlemegi, synlamagy, tassyklamagy, gaýtadan hasaplamagy, gaýtadan ulanmagy öz içine alýan ynamlylygy üpjün edýän iş yzygiderlilikleriniň utgaşmasyny, seljeriş iş yzygiderliliklerini we soramalaryň iberilmegini saýlap alýar.

Ynamlylygy üpjün edýän, anyk tabşyrygyň çäklerinde ýerine ýetirilmegi zerur bolup duran iş yzygiderlilikleriniň kesgitlenmegi hünärmençilik garaýyşlarynyň predmeti bolup durýar. Ýylylyk gazlarynyň howa zyňylmagy baradaky hasabatlaryň, soraglaryň giň toparyny gurşap alýandygy sebäpli,iş yzygiderlilikleriniň häsiýeti, möhletleri we möçberi, görnüşine gorä, tabşyryklara baglylykda ep-esli tapawutlanar.

Ýylylyk gazlarynyň howa zyňylmagy baradaky hasabat babatynda ynamlylygy üpjün edýän tabşyryklar ýerine ýetirilýän mahalynda auditor «Auditden we geçen döwürleriň maliýe maglumatlarynyň deslapky (obzor) barlaglaryndan tapawutlanýan ynamlylygy üpjün edýän tabşyryklar» atly 3000 belgili standartynyň talaplaryny we Standarty berjaý etmelidir. Standart «Auditden we geçen döwürleriň maliýe maglumatlarynyň deslapky (obzor) barlaglaryndan tapawutlanýan ynamlylygy üpjün edýän tabşyryklar» atly 3000 belgili gaýtadan seredilen standartynyň

ýylylyk gazlarynyň howa zyňylmagy baradaky hasabat babatynda ynamlylygy üpjün edýän tabşyryklara degişlilikde nähili ulanylmalydygy baradaky düşünjäniň üstüni ýetirýär.

Ýerli kanunlaryň, kadalaşdyryjy namalaryň ýa-da zyňyndylar üçin paýlaryň söwdasy ulgamynyň düzgünleriniň Standartyň talaplaryndan tapawutlanýan halatynda, ýerli kanunlara, kadalaşdyryjy namalara ýa-da zyňyndylar üçin paýlaryň söwdasynyň belli bir ulgamynyň düzgünlerine laýyklykda ýerine ýetirilmegi öz-özünden Standartyň talaplaryna laýyk gelmez.

Auditoryň ýerli kanunlara, kadalaşdyryjy namalara ýa-da zyňyndylar üçin paýlaryň söwdasy ulgamynyň düzgünlerine goşmaça, Standarta laýyk gelýändigi barada diňe özüniň Standartyň ulanylýan talaplarynyň ählisini ýerine ýetirilen halatynda mälim etmäge hukugy bardyr.

Auditoryň öňünde şu maksatlar durýar:

* bellenen tertipde ýylylyk gazlarynyň howa zyňylmagy baradaky hasabatynda ynsapsyz hereketleriň we ýalňyşlyklaryň netijesinde düýpli ýoýulmalaryň bardygy babatynda göwnejaý ýa-da çäkli ynamlylygy almak, bu bolsa tejribeli hünärmene göwnejaý ýa-da çäkli ynamlylygy beýan edýän netijäni çykarmaga mümkinçilik berer;
* auditor tarapyndan alnan netijelere laýyklykda netijenama ýa-da hasabat bermek, onda şular görkezilýär:

-göwnejaý ynamlylygy üpjün edýän tabşyryk bolanda - ýylylyk gazlarynyň howa zyňylmagy baradaky hasabatyň, ulanylýan ölçeglere laýyklykda, ähli möhüm jähetlerde taýýarlanandygy;

-çäkli ynamlylygy üpjün edýän tabşyryk bolanda – auditor tarapyndan onuň ýerine ýeririlen iş yzygiderliliginden we alnan subutnamalardan ugur alyp, onuň ýylylyk gazlarynyň howa zyňylmagy baradaky hasabatyň, ulanylýan ölçeglere laýyklykda, ähli möhüm jähetlerde taýýarlanmandyr diýip hasap etmegi üçin esas bolup durýan ýagdaýlary ýüze çykarandygy görkezilýär;

* eger Standartda göz öňünde tutulan bolsa, gerekli şahslary auditor tarapyndan alnan netijelere laýyklykda habarly etmek.

Tabşyrygyň ýolbaşçysynyň:

* ynamlylygy üpjün edýän tabşyryk boýunça netije çykarmak üçin jogapkärçiligi öz üstüne almak üçin, intensiw okamak we amaly peýdalanmak ýoly bilen alnan ynamlylygy üpjün etmegiň endikleri we usullary ugrundan başarjaňlygy hemde mukdar taýdan baha bermek hem-de zyňyndylar baradaky hasabatlary düzmek ugrundan ýeterlik başarjaňlygy bolmalydyr;
* ynamlylygy üpjün edýän tabşyrygy ýerine ýetirýän şahslaryň ählisiniň zerur bolan başarjaňlygynyň we mümkinçiliginiň, şol sanda mukdar taýdan baha ber-

mek we zyňyndylar baradaky hasabatlary düzmek ugrundan, şeýle jem ynamlylygy üpjün edýän tabşyrygyň Standarta laýyklykda ýerine ýetirilmegi üçin ynamlylygy üpjün etmek boýunça başarjaňlygynyň bardygyna ynamy bolmalydyr.

Tabşyrygy ýerine ýetirmek üçin deslapky şertleriň bardygyny anyklamak üçin:

* tabşyrygyň ýolbaşçysy ýylylyk gazlarynyň howa zyňylmagy baradaky hasabatyň we tabşyrygyň göz öňünde tutulýan peýdalanyjylar üçin peýdaly bolan maglumatlaryň ýeterlik möçberini üpjün edýändigini kesgitlemelidir, şunda hususan-da, şular hasaba alynýar:

– eger ýylylyk gazlarynyň howa zyňylmagy baradaky hasabat bar bolan ýa-da ýeňil görnüşde mukdar taýdan baha berip bolýan ähmiýetli zyňyndylary öz içine almaýan bolsa, anyk ýagdaýlarda şunuň ýaly hasaba almazlygyň esasly bolup durýandygy;

– eger tabşyryk guramanyň hasabatynda görkezilen ähmiýetli zyňyndylar babatynda ynamlylygy üpjün etmegi öz içine almaýan bolsa,anyk ýagdaýlarda şunuň ýaly hasaba almazlygyň esasly bolup durýandygy;

– eger tabşyryk zyňyndylar boýunça aýyrmalar babatynda ynamlygy üpjün etmegi öz içine alýan bolsa, auditoryň aýyrmalar babatynda alyp biljek ynamlylygynyň häsiýeti we bu zyňyndylara degişlilikde ynamlylygy üpjün edýän tabşyryk boýunça netijenamanyň ýa-da hasabatyň çaklanylýan mazmunynyň anyk ýagdaýlarda takyk, esaslandyrylan we tabşyrygy ýerine ýetirmek üçin hünärmeni çeken tarap üçin düşnükli bolup durýandygy;

* «Auditden we geçen döwürleriň maliýe maglumatlarynyň deslapky (obzor) barlaglaryndan tapawutlanýan ynamlylygy üpjün edýän tabşyryklar» atly 3000 belgili (gaýtadan seredilen) standartynyň talaplaryna laýyklykda, ulanylýan ölçegleriň gerekli häsiýeti kesgitlenen mahalynda auditor ölçegleriň, iň bolmanda, şulary öz içine alýandygyny kesgitlemelidir:

-guramaçylyk çäklerini kesgitlemegiň usullaryny,

-hasaba alynýan ýylylyk gaznalaryny;

-mukdar taýdan baha bermegiň ulanylýan usullaryny, şol sanda binýatlyk ýyla düzediş girizmegiň usullaryny (eger ýerlikli bolsa),

-göz öňünde tutulýan peýdalanyjylaryň ýylylyk gazlarynyň howa zyňylmagy baradaky hasabatda peýdalanylan ähmiýetli garaýyşlara düşünip bilmekleri üçin ýeterlik maglumatlaryň açylmagyny;

*auditor guramanyň öz jogapkärçiligine düşünýändigini we tassyklaýandygy babatynda ylalaşygyny almalydyr:

-guramanyň ynsapsyz hereketleriň ýa-da ýalňyşlaryň netijesinde düýpli ýoýulmalary bolmadyk ýylylyk gazlarynyň howa zyňylmagy baradaky hasabaty

170.0 x 240.0 mm

taýýarlamak üçin zerur hasap edýän içerki gözegçilik ulgamynyň guralandygy, ornaşdyrylandygy we üpjün edilendigi üçin;

- özüniň ýylylyk gazlarynyň howa zyňylmagy baradaky hasabatynyň ulanylýan ölçeglere laýyklykda taýýarlanmagy üçin;

- özüniň ýylylyk gazlarynyň howa zyňylmagy baradaky hasabatyna guramanyň peýdalanan, ulanýan ölçeglere salgylanmalaryň ýa-da olaryň ýazmaça beýanynyň, şeýle hem, eger bu ýerine ýetrilýän tabşyrygyň ýagdaýlaryndan düşnükli bolmasa, olary kimiň işläp taýýarlandygyna görkezmäniň goşulandygy üçin jogapkärçilik.

Tabşyrygyň «Auditden we geçen döwürleriň maliýe maglumatlarynyň deslapky (obzor) barlaglaryndan tapawutlanýan ynamlylygy üpjün edýän tabşyryklar» atly 3000 belgili (gaýtadan seredilen) standartyna laýyklykda ylalaşylan şertleri şulary öz içine almalydyr:

* tabşyryk boýunça işleriň maksady we möçberi;
* auditoryň jogapkärçiligi;
* guramanyň jogapkärçiligi;
* ýylylyk gazlarynyň howa zyňylmagy baradaky hasabata degişlilikde ulanylýan ölçegleriň kesgitlemesi;
* auditor tarapyndan çykaryljak netijenamanyň ýa-da hasabatyň çaklanylýan görnüşine we mazmunyna salgylanma we olarda berlen netijenamanyň ýa-da hasabatyň çaklanylýan görnüşi we mazmuny boýunça tapawutlanyp biljek ýagdaýlaryň ýüze çykyp biljekdigi barada arza;
* tabşyrygy ýerine ýetirmek barada şertnama baglaşylan halatynda guramanyň ýazmaça arzalary bermäge razydygyny tassyklamak.

«Auditden we geçen döwürleriň maliýe maglumatlarynyň deslapky (obzor) barlaglaryndan tapawutlanýan ynamlylygy üpjün edýän tabşyryklar» atly 3000 belgili (gaýtadan seredilen) standartynyň talaplaryna laýyklykda, tabşyrygy ýerine ýetirmek meýilleşdirilen halatynda auditor:

* tabşyrygyň işleriň möçberini kesgitleýän häsiýetnamasyny kesgitlemelidir;
* tabşyrygy ýerine ýetirmegiň möhletlerini meýilleşdirmek üçin tabşyryk boýunça netijenama ýa-da hasabat bermegiň maksatlaryny we maglumat taýdan zerur özara hereketleriň häsiýetini anyklamalydyr;
* auditoryň hünärmençilik garaýyşlaryna laýyklykda, iş toparynyň hereketleriniň ugruny kesgitlemek üçin ähmiýetli ýagdaýlara seretmelidir;
* tabşyrygy kabul etmegiň ýa-da dowam etmegiň iş yzygiderlilikleriniň netijelerine, şeýle hem, eger zerur bolsa, tabşyrygyň ýolbaşçysy tarapyndan gurama üçin ýerine ýetirilen beýleki tabşyryklaryň çäklerinde alnan bilimleriň ulanarlyklydygy baradaky soraga seretmelidir;

* bilermenleri we beýleki auditorlary çekmegi goşmak bilen, tabşyrygy ýerine ýetirmek üçin zerur bolan serişdeleriň häsiýetini, möhletlerini we möçberini kesgitlemek;

* guramanyň içerki gözegçilik ulgamynyň tabşyrygyň ýerine ýetirilmegine täsirini kesgitlemek, eger ol bar bolsa.

Tabşyrygy ýerine ýetirmegiň umumy strategiýasy kesgitlenende auditor ýylylyk gazlarynyň howa zyňylmagy baradaky hasabat üçin düýplüligi kesgitlemelidir.

Auditor düýpli ýoýulma töwekgelçiliklerine baha bermek we goşmaça iş yzygiderlilikleriniň häsiýetini, möhletlerini we möçberini bellemek maksatlarynda auditorçylyk iş yzygiderliliklerini ýerine ýetirmek üçin düýplüligi kesgitlemelidir.

Tabşyrygy ýeine ýetirmegiň barşynda auditora, eger şeýle maglumat ilkibaşda belli bolan bolsa, ony başga bir ululygy bellemäge mejbur edip biljek maglumat özüne belli bolsa, auditor ýylylyk gazlarynyň howa zyňylmagy baradaky hasabat üçin düýplülige gaýtadan seretmelidir.

Auditor şulary öwrenmelidir:

1) degişli pudaklaýyn, kadalaşdyryjy-hukuk we gaýry daşarky ýagdaýlary, şol sanda ulanylýan ölçegleri;

2) guramanyň häsiýetini, şol sanda:

* guramaçylyk serhetlerine goşulan işiň häsiýetini, şol sanda:

-zyňyndylary görkezmegiň çeşmelerini we dolulygyny, eger bar bolsa, olar boýunça aýyrmalary,

-guramanyň zyňyndylarynyň umumy möçberinde her bir zyňyndynyň paýyny;

-ýylylyk gazlarynyň howa zyňylmagy baradaky hasabatda görkezilen görkezijiler bilen bagly näbelliligi;

* goşulmalary, satyn almalary ýa-da çeşmeleriň satylmagyny goşmak bilen, geçen döwre garanyňda işiň häsiýetindäki ýa-da möçberindäki üýtgemeleri ýa-da ähmiýetli zyňyndylar bilen bagly autsorsing wezipelerini;

-işdäki arakesmeleriň döwürleýinligini we häsiýetini;

3) gurama tarapyndan mukdar taýdan baha bermegiň usullarynyň we olaryň üýtgemeginiň sebäplerini we ýylylyk gazlarynyň howa zyňylmagy baradaky hasabatda zyňyndylaryň iki gezek hasaba alynmagynyň bolup biljekdigini goşmak bilen, hasabatlylygy düzmek boýunça syýasatyň saýlanyp alnyşyny we ulanylyşyny;

4) maglumatlaryň açylmagyny goşmak bilen, bahalandyryş ululyklaryna degişlilikde ulanylýan ölçegleriň talaplaryny;

5) guramanyň howanyň üýtgemegi babatynda maksadyny we strategiýasyny we eger olar bar bolsa, degişli ykdysady, kadalaşdyryjy-hukuk, fiziki we abraý töwekgelçiliklerini;

170.0 x 240.0 mm

6) guramanyň içinde zyňyndylar barada maglumatlara gözegçiligi we onuň üçin jogapkärçiligi;

7) guramada içerki auditiň ulgamynyň bardygyny we ol bar bolanda onuň işini we zyňyndylar babatynda işiň esasy netijelerini.

Guramany we onuň töweregini öwrenmek maksady bilen ýerine ýetirilýän iş yzygiderlilikleri, şeýle hem düýpli ýoýulma töwekgelçiliklerini ýüze çykarmak we baha bermek, şulary içine alýar:

* guramanyň içindäki şahslara, ýagny auditoryň garaýyşlaryna laýyklykda, ynsapsyz hereketleriň ýa-da ýalňyşlyklaryň netijesinde düýpli ýoýulma töwekgelçiliklerini kesgitlemäge we baha bermäge kömek edip biljek taraplara soramalary ibermekligi;
* seljeriş iş yzygiderliliklerini;
* synlamany we inspektirlemäni.

Eger tabşyrygyň ýolbaşçysy gurama üçin başga tabşyryklary ýerine ýetirýän bolsa, ol alnan maglumatlaryň düýpli ýoýulma töwekgelçiliklerini ýüze çykarmaga we baha bermäge degişlilikde ulanyp boljakdygyna seretmelidir.

Auditor ýylylyk gazlarynyň howa zyňylmagy baradaky hasabata täsir edýän, hakyky, mümkin bolan ýa-da çak edilýän ynsapsyz hereketleriň, ýa-da kanunyň ýa-da kadalaşdyryjy namanyň berjaý edilmeýän ýagdaýlarynyň olara bellidigini kesgitlemek üçin, bellenen tertipde, ýolbaşçylykdan we guramadaky beýleki adamlardan soraşmalary geçirmelidir.

Tabşyrygyň ýolbaşçysy, iş toparynyň beýleki esasy agzalary we auditoryň daşarky bilermenleri guramanyň ýylylyk gazlarynyň howa zyňylmagy baradaky hasabatyň ynsapsyz hereketleriň ýa-da ýalňyşlyklaryň netijesinde düýpli ýoýulma töwekgelçiligine sezewar bolma derejesini, şeýle hem guramanyň ýagdaýlary bilen baglylykda ulanylýan ölçegleriň peýdalanyşyny ara alyp maslahatlaşmalydyr. Tabşyrygyň ýolbaşçysy iş toparynyň ara alyp maslahatlaşmaga gatnaşmadyk agzalarynyň we auditoryň daşarky bilermenleriň dykgatyna haýsy soraglaryň ýetirilmelidigini kesgitlemelidir.

Auditor mukdar taýdan baha bermegiň usullarynyň we guramanyň hasabatlylygy düzmek boýunça syýasatynyň, şol sanda çäkleriň kesgitlenişiniň onuň işi üçin gerekli bolup durýandygyna we ulanylýan ölçeglere, degişli pudaklarda peýdalanylýan we geçen döwürlerde ulanylan mukdar taýdan berilýän baha we hasabatlylygy düzmek boýunça syýasatyna laýyk gelýändigine baha bermelidir.

Eger guramada wezipeleri tabşyrygyň şertlerine laýyk gelýän içerki audit ulgamy bar bolsa, auditor:

* içerki audit ulgamy tarapyndan ýerine ýetirilen belli bir işi peýdalanmagyň mümkinçiligini we onuň derejesini kesgitlemelidir;

* içerki audit ulgamy tarapyndan ýerine ýetirilen belli bir işiň peýdalanylan halatynda, bu işi ýerine ýetirmegiň derejesiniň tabşyrygyň maksatlary üçin ýeterlikdigini kesgitlemelidir;
* iş yzygiderlilikleri ýerine ýetirilende auditor, iň bolmanda, şu ýagdaýlara seretmelidir:
* ýylylyk gazlarynyň howa zyňylmagy baradaky hasabatda bilkastlaýyn ýoýulmalyryň ähtimallygyna;
* kanunlaryň we kadalaşdyryjy namalaryň umumy ykrar edilişine görä, ýylylyk gazlarynyň howa zyňylmagy baradaky hasabatyň mazmunyna gönüden-göni täsir edýän düzgünleriniň berjaý edilmezliginiň ähtimallygyna;
* mümkin bolan ähmiýetli zyňyndylara ýol berlip biljekdigine;
* ykdysadyýetde ýa-da düzgünleşdirmekde ähmiýetli üýtgemelere;
* işiň häsiýetine;
* mukdar taýdan baha bermek usullarynyň häsiýetine;
* guramaçylyk çäklerini kesgitlemegiň çylşyrymlylyk derejesine we bagly taraplaryň gatnaşma derejesine;
* guramanyň adaty işiniň çäklerinden çykýan ýa-da başga bir görnüşde adaty däl bolup görünýän ähmiýetli zyňyndylaryň bardygyna;
* zyňyndylara mukdar taýdan baha bermekde subýektiwlik derejesi;
* ýylylyk gazlarynyň howa zyňylmagy baradaky hasabata 3-nji kategoriýa degişli zyňyndylaryň goşulandygyna;
* guramanyň ähmiýetli bahalandyryş ululyklaryny we olaryň esaslanýan maglumatlaryny nähili kesgitleýändigine.

Auditor ýylylyk gazlarynyň howa zyňylmagy baradaky hasabatyň derejesinde baha berlen düýpli ýoýulma töwekgelçiliklerine jogap hökmünde umumy iş yzygiderliliklerini işläp taýýarlamalydyr we ýerine ýetirmelidir.

Auditor degişlilikde, çäkli we göwnejaý ynamlylygyň derejesini hasaba almak bilen häsiýeti, möhletleri we möçberi baha berlen düýpli ýoýulma töwekgelçiliklerine laýyk gelýän goşmaça iş yzygiderliliklerini işläp taýýarlaýar we ýerine ýetirýär.

Saýlanyp alnan möçberler peýdalanylan halatynda auditor onuň emele getirilýän mahalynda iş yzygiderliliginiň maksadyny we olardan saýlanyp alma geçilýän esasy jemiň häsiýetini göz öňünde tutýar.

Tabşyryk ýerine ýetirilende auditor ýüze çykarylan ýoýulmalary jemlemelidir, muňa görnetin ujypsyz ýoýulmalar girmeýär.

Auditor şu aşakdaky ýagdaýlarda tabşyrygy ýerine ýetirmegiň umumy strategiýasyna we meýilnamasyna gaýtadan seretmegiň gerekdigini ýa-da gerek däldigini kesgitleýär:

170.0 x 240.0 mm

* ýüze çykarylan ýoýulmalaryň häsiýeti we olaryň ýüze çykan ýagdaýlary tabşyrygyň çäklerinde ýüze çykarylan ýoýulmalar bilen bilelikde düýpli bolup biljek beýleki ýoýulmalaryň hem bolup biljekdigini görkezýän mahalynda;
* tabşyrygyň çäklerinde ýüze çykarylan ýoýulmalaryň jemi düýplülik derejesine ýakyn bolan wagtynda.

Auditor tabşyrygyň çäklerinde ýüze çykarylan ýoýulmalaryň ählisi baradaky maglumaty guramanyň işinde degişli taraplara öz wagtynda berýär we ondan bu ýoýulmalaryň düzedilmegini talap edýär.

Eger gurama, olar baradaky maglumat auditor tarapyndan guramanyň dykgatyna ýetirilen ýoýulmalaryň käbirini ýa-da ählisini düzetmekden boýun gaçyrsa, onda auditor guramanyň düzediş girizmekden boýun gaçyrmagynyň sebäplerini öwrenýär we öz netijesini alýan mahalynda şol sebäpleri göz öňünde tutýar.

Düzedilmedik ýoýulmalaryň täsirine baha bermegi geçirmezden öň auditor, guramanyň hakyky zyňyndylary bilen baglylykda bu derejäniň gerekli bolup durýandygyny tassyklamak üçin, düýplülik derejesine gaýtadan baha berýär.

Auditor düzedilmedik ýoýulmalaryň aýratynlykda ýa-da bilelikde möhüm bolup durýandygyny kesgitleýär. Bu çözgüdi kabul edýän wagtynda auditor ýoýulmalaryň möçberine we häsiýetine, şeýle hem zyňyndylaryň belli bir görnüşleri, açylan maglumatlar we ýylylyk gazlarynyň howa zyňylmagy baradaky hasabat babatynda olaryň ýüze çykmagynyň belli bir ýagdaýlaryna seredýär.

Eger auditor beýleki auditor tarapyndan ýerine ýetirilen işi peýdalanmakçy bolsa, ol:

* şol auditora onuň ýerine ýetiren işiniň möçberi we möhletleri we onuň işiniň netijeleriniň alnandygy barada açyk habar berýär;
* alnan subutnamalaryň gerekli häsiýetine we ýeterlikdigine, şeýle hem degişli maglumaty ýylylyk gazlarynyň howa zyňylmagy baradaky hasabata goşmak prosesine baha berýär.

Auditor guramada degişli soraglara jogap berýän we özlerinde olar baradaky maglumat bolan şahsdan ýa-da şahslardan:

* deňeşdirilýän maglumatlary goşmak bilen, eger zerur bolsa, tabşyrygy ýerine ýetirmegiň şertlerinde beýan edilen, ulanylýan ölçeglere laýyklykda, özleriniň ýylylyk gazlarynyň howa zyňylmagy baradaky hasabaty taýýarlamak boýunça borçlaryny ýerine ýetirendikleri barada;
* tabşyrygy ýerine ýetirmegiň şertlerine laýyklykda, olaryň tejribeli hünärmene zerur bolan ähli maglumatlary berendikleri we zerur bolan ähli maglumatlary ýylylyk gazlarynyň howa zyňylmagy baradaky hasabatda görkezendikleri barada;

* olaryň ýylylyk gazlarynyň howa zyňylmagy baradaky hasabat üçin düzedilmedik ýoýulmalaryň aýratynlykda ýa-da bilelikde möhüm bolup durmaýar diýip hasap edýändikleri barada. (Bu ýoýulmalaryň gysgaça sanawy ýazmaça arzalara girizilýär we ýa-da olaryň ýanyna goşulýar);

* olaryň bahalandyryş ululyklaryny kesgitlemek üçin peýdalanylan ähmiýetli ýol bermeler esasly bolup durýar diýip hasap edýändikleri barada;

* olaryň ynsapsyz hereketleriň ýa-da kanunyň kadalaşdyryjy namalaryň berjaý edilmezliginiň ýylylyk gazlarynyň howa zyňylmagy baradaky hasabata düýpli täsir edip biljek halatynda, hakyky, mümkin bolan çak edilýän ynsapsyz hereketler ýa-da kanunyň, kadalaşdyryjy namalaryň berjaý edilmedik ýagdaýlary barada özlerine belli bolan maglumatlary tejribeli hünärmene habar berendikleri barada ýazmaça arzalary soraýar.

Ýazmaça arzalaryň senesi ynamlylygy üpjün edýän tabşyryk boýunça netijenamanyň ýa-da hasabatyň senesine, mümkin boldugyça, golaý bolmalydyr, ýöne ondan giç bolmaly däldir.

Auditor ýylylyk gazlarynyň howa zyňylmagy baradaky hasabata degişlilikde netije çykarmakdan ýa-da eger ulanylýan kanuna ýa-da kadalaşdyryjy nama laýyklykda, şeýle boýun gaçyrma mümkin bolsa, tabşyrykdan boýun gaçyrýar, eger-de:

* auditor ýazmaça arzalary beren şahsyň ýa-da şahslaryň dogruçyllygy babatynda ýeterlik şübhelenmeler bar diýen netijä gelýän bolsa;

* gurama ýazmaça arzalary bermedik bolsa.

Eger hasabat döwründe zyňyndylar baradaky maglumatlar bilen bilelikde deňeşdirilýän maglumat hem berilýän bolsa we auditoryň netijesi şular ýaly deňeşdirme maglumata tutuşlygyna ýa-da onuň belli bir bölegine degişli bolsa, onda deňeşdirilýän maglumat babatynda aulditor tarapyndan ýerine ýetirilýän iş yzygiderlilikleri:

* deňeşdirilýän maglumatyň geçen döwrüň berlen görkezijileri we açylan başga maglumatlara gabat gelýändigine ýa-da, eger zerur bolsa, şu maglumatlary gaýtadan hasaplamagyň geçirilendigine we onuň gerek bolan görnüşde açylandygyna;

* deňeşdirilýän maglumatda görkezilen, mukdar taýdan baha bermek syýasatynyň şu döwürde ulanylýan syýasata ýa-da, eger syýasata üýtgetme girizilen bolsa, olaryň gerekli görnüşde ulanylandygyna we açylandygyna berlen bahalary öz içine alýar.

Auditoryň netijesiniň deňeşdirilýän maglumata degişli bolup durýandygyna we durmaýandygyna garamazdan, onuň özüne berlen deňeşdirilýän maglumatda düýpli ýoýulmanyň bolup biljekdigi belli bolsa, ol:

170.0 x 240.0 mm

* bu soragy guramada degişli soraglara jogap berýän we özlerinde olar barada maglumatlary bolan şahs ýa-da şahslar bilen ara alyp maslahatlaşýar we görkezilen ýagdaýlarda gerekli iş yzygiderliliklerini ýerine ýetirýär;

* ynamlylygy üpjün edýän tabşyryk boýunça netijenama ýa-da hasabat üçin boljak netijelere seredýär. Eger berlen deňeşdirilýän maglumatda düýpli ýoýulma bar bolsa we deňeşdirilýän maglumaty gaýtadan hasaplamak geçirilmedik bolsa:

-auditoryň netijesiniň deňeşdirilýän maglumata degişli bolup durýan halatynda, ol ynamlylygy üpjün edýän tabşyryk boýunça netijenamada ýa-da hasabatda bellikleri bolan netijäni ýa-da ters netijäni emele getirýär, ýa-da

-auditoryň netijesiniň deňeşdirilýän maglumata degişli bolup durmaýan halatynda, ol ynamlylygy üpjün edýän tabşyryk boýunça netijenama ýa-da hasabata «Gaýry maglumatlar» bölümini goşýar, onda deňeşdirilýän maglumata täsir eden ýagdaýlary beýan edýär.

Auditor, eger olar bar bolsa, ýylylyk gazlarynyň howa zyňylmagy baradaky hasabatda we ýa-da ynamlylygy üpjün edýän tabşyryk boýunça netijenamada, ýa-da hasabatda düýpli ýoýulmalary ýüze çykarmak üçin ýylylyk gazlarynyň howa zyňylmagy baradaky hasabaty we oňa degişli ynamlylygy üpjün edýän tabşyryk boýunça netijenamany ýa-da hasabaty öz içine alýan gaýry maglumatlar bilen tanyşmalydyr we tanyşmagyň netijesinde auditor:

* gaýry maglumatlar bilen ýylylyk gazlarynyň howa zyňylmagy baradaky hasabatyň ýa-da gaýry maglumatlar bilen ynamlylygy üpjün edýän tabşyryk boýunça netijenamanyň ýa-da hasabatyň arasynda düýpli ýoýulmalary ýüze çykarýan bolsa, ýa-da

* gaýry maglumatlaryň ýylylyk gazlarynyň howa zyňylmagy baradaky hasabata ýa-da ynamlylygy üpjün edýän tabşyryk boýunça netijenama, ýa-da hasabata bolan ynamy gaçyryp biljek ýagdaýynda düýpli ýoýulma barada maglumat alsa, onda ol bu soragy gurama bilen ara alyp maslahatlaşmalydyr we ýagdaýlara baglylykda geljekki hereketleri amala aşyrmalydyr.

Ýerine ýetirilen iş yzygiderlilikleriniň häsiýetini, möhletlerini we möçberini resminama görnüşinde resmileşdirýän mahalynda auditor:

* olar babatynda test barlagy geçirilen belli bir maddalaryň ýa-da ýagdaýlaryň tapawutly aýratynlyklaryny;

* tabşyryk boýunça işi kimiň ýerine ýetirendigini we onuň tamamlanan senesini;

* tabşyryk boýunça ýerine ýetirilen işi kimiň barlandygyny, şeýle hem bu barlagyň geçirilen senesini we möçberini görkezýär.

Auditor ähmiýetli soraglaryň gurama we beýleki talaplar bilen ara alnyp maslahatlaşylmagyny, şol sanda seredilen ähmiýetli soraglaryň häsiýetini, şeýle hem

olaryň kim bilen we haçan ara alnyp maslahatlaşandygyny resminama görnüşinde resmileşdirýär.

Auditor tabşyryk boýunça resminamalara:

* talaplarynyň berjaý edilmegine degişli ýüze çykarylan soraglary we olaryň nähili çözülendigini;

* tabşyryga degişlilikde ulanylýan garaşsyzlyk talaplarynyň berjaý edilişi babatda netijeleri we auditorçylyk guramasynyň içinde geçirilen, bu netijeleri tassyklaýan degişli ara alyp maslahatlaşmalaryň ählisini;

* müşderileri kabul etmek we olar bilen gatnaşyklary dowam etmek we ynamlylygy üpjün edýän anyk tabşyryklary kabul etmek we ýerine ýetirmek babatynda çykarylan netijeleri;

* tabşyrygy ýerine ýetirmegiň çäklerinde geçirilen maslahatlaryň häsiýetini we möçberini we olaryň jemleri boýunça netijeleri goşýar.

Eger aýratyn ýagdaýlarda auditor täze ýa-da goşmaça iş yzygiderliliklerini ýerine ýetirýän, ýa-da ynamlylygy üpjün edýän tabşyryk boýunça netijenamadan ýa-da hasabatdan soň täze netijeleri çykarýan bolsa, onda ol:

* degişli ýagdaýlaryň ýazmaça beýanyny;

* ýerine ýetirilen täze ýa-da goşmaça iş yzygiderliliklerini, alnan subutnamalary we çykarylan netijeleri, şeýle hem olaryň ynamlylygy üpjün edýän tabşyryk boýunça netijenama, ýa-da hasabata edýän täsirni;

* tabşyryk boýunça resminama degişli üýtgetmeleri kimiň we haçan girizendigi, kimiň we haçan barlag geçirendigi baradaky maglumatlary resminama görnüşinde resmileşdirmelidir.

Auditor tabşyryk boýunça faýla resminamalary jemleýär we ynamlylygy üpjün edýän tabşyryk boýunça netijenama ýa-da hasabat çykarylandan soň bellenen möhletlerde tabşyryk boýunça gutarnykly faýly emele getirmek boýunça administratiw prosesi tamamlaýar. Tabşyryk boýunça gutarnykly faýl emele getirilenden soň auditor tabşyryk boýunça resminamalary olaryň saklanmaly möhleti dolýança kompýuterden aýyrmaly ýa-da ýok etmeli däldir.

Auditoryň tabşyryk boýunça bar bolan resminamalara üýtgetmeleri girizmegi ýa-da tabşyryk boýunça gutarnykly faýly emele getirmek işi tamamlanandan soň tabşyryk boýunça täze resminamalary goşmagy zerur hasap edende, ol üýtgetmeler häsiýetine garamazdan:

* şular ýaly üýtgetmeleriň we goşmaçalaryň anyk sebäplerini;

* olaryň kim tarapyndan we haçan girizilendigini hem-de barlanandygyny resminama görnüşinde resmileşdirýär.

Olar babatyndan ýerine ýetirilişiniň hilini barlamagyň kanunda ýa-da kadalaşdyryjy namada talap edilýän, ýa-da olar babatynda auditorçylyk guramasy

tarapyndan tabşyrygyň ýerine ýetirilişiniň hiline barlag geçirmegiň zerurlygy barada çözgüt kabul edilen tabşyryklaryň ýerine ýetirilişiniň hiline barlag geçirýän şahs iş topary tarapyndan kabul edilen ähmiýetli garaýyşlar we ynamlylygy üpjün edýän tabşyryk boýunça netijenamada ýa-da hasabatda obýektiw baha bermeleri ulanmalydyr. Şunuň ýaly baha berme:

⁎ ähmiýetli soraglary, şol sanda mukdar taýdan baha bermek, ýylylyk gazlarynyň howa zyňylmagy baradaky hasabatlylygy düzmek babatynda iş toparynyň hünärlilik başarjaňlygyny tabşyrygyň ýolbaşçysy bilen ara alyp maslahatlaşylmagyny;

⁎ ýylylyk gazlarynyň howa zyňylmagy baradaky hasabaty we ynamlylygy üpjün edýän tabşyryk boýunça teklip edilýän netijenamany ýa-da hasabaty barlamagy;

⁎ tabşyryk boýunça resminamalary iş topary tarapyndan kabul edilen ähmiýetli garaýyşlary we topar tarapyndan çykarylan netijeleri babatynda bölekleýin barlamagy;

⁎ ynamlylygy üpjün edýän tabşyryk boýunça netijenamada ýa-da hasabatda emele getirilen netijelere we ynamlylygy üpjün edýän tabşyryk boýunça teklip edilýän netijenamany, ýa-da hasabatyň gerekli bolup durýandygy babatynda garaýyşlara baha bermekligi öz içine alýar.

Auditor, ýagdaýlara baglylykda, ýylylyk gazlarynyň howa zyňylmagy baradaky hasabat babatynda göwnejaý ýa-da çäkli ynamlylygy alandygy barada netije çykarýar.

Bu baha berme gurama tarapyndan peýdalanylýan mukdar taýdan baha bermek usullarynyň we hasaba alyş tejribesiniň hil jähetlerine seretmegi, şol sanda bahalandyryş ululyklary işlenip taýýarlananda we ýylylyk gazlarynyň howa zyňylmagy baradaky hasabat taýarlanylýan mahalynda garaýyşlarda we çözgütlerde mümkin bolan esassyzlygyň alamatlaryny öz içine almalydyr, şeýle hem ulanylýan ölçegleri hasaba almak bilen, şu aşakdakylary:

⁎ mukdar taýdan baha bermegiň saýlanyp alnan we ulanylan usullarynyň we hasaba alyş syýasatynyň ulanylýan ölçeglere laýyk gelýändigini we olaryň gerekli bolup durýandygyny;

⁎ ýylylyk gazlarynyň howa zyňylmagy baradaky hasabat taýýarlanan wagtynda kesgitlenen bahalandyryş ululyklarynyň esasly bolup durýandygyny;

*ýylylyk gazlarynyň howa zyňylmagy baradaky hasabatda berlen maglumatlaryň ýerlikli, ygtybarly, doly, deňeşdirip bolýan we düşnükli bolup durýandygyny;

⁎ göz öňünde tutulýan peýdalanyjylaryň hasabat taýýarlanýan mahalynda peýdalanylan ähmiýetli garaýyşlara düşünip bilmekleri üçin, ýylylyk gazlarynyň

howa zyňylmagy baradaky hasabatda ulanylan ölçegler we beýleki soraglar barada ýeterlik maglumatlary, şol sanda näbellilik ýagdaýlaryny;

* ýylylyk gazlarynyň howa zyňylmagy baradaky hasabatda peýdalanylan adalgalaryň zerurlygyny öz içine almalydyr.

Berilýän baha:

* ýylylyk gazlarynyň howa zyňylmagy baradaky hasabatyň umumy görkezilişine, onuň gurluş düzümine we mazmunyna;

* eger talap edilýän bolsa, ulanylýan ölçegler, ynamlylygy üpjün edýän tabşyryk boýunça netijäni emele getirmek ýa-da tabşyrygyň beýleki ýagdaýlary bilen baglylykda, olar baradaky maglumatlary dogry bermekligiň üpjün edilmegi üçin ýylylyk gazlarynyň howa zyňylmagy baradaky hasabatda degişli zyňyndylaryň görkezilendigine seretmekligi öz içine almalydyr.

Ynamlylygy üpjün edýän tabşyryk boýunça netijenama ýa-da hasabat, iň bolmanda, şu elementleri öz içine almalydyr:

1) adyny, ol netijenamanyň ýa-da hasabatyň garaşsyz auditor tarapyndan çykarylan ynamlylygy üpjün edýän tabşyryk boýunça netijenama ýa-da hasabat bolup durýandygyny takyk görkezmelidir;

2) salgysyny;

3) auditor tarapyndan göwnejaý ýa-da çäkli ynamlylyk hökmünde alnan, ynamlylygy üpjün edýän tabşyrygyň identififikasiýasyny (parhlandyrmak) ýa-da ynamlylyk derejesiniň beýanyny;

4) onuň gurşap alýan döwrüni we döwürlerini goşmak bilen, ýylylyk gazlarynyň howa zyňylmagy baradaky hasabatyň kesgitlemesini we eger hasabatdaky haýsydyr bir maglumat auditoryň netijenamasyna goşulmadyk bolsa, oňa degişlilikde ynamlylyk üpjün edilýän maglumaty, şeýle hem aýrylan maglumaty auditoryň aýrylan maglumat babatynda iş yzygiderliligini ýerine ýetirmändigi we diýmek, ol barada netije almandygy barada arza bilen bilelikde takyk görkezmegi;

5) guramanyň jogapkärçiliginiň ýazmaça beýany;

6) ýylylyk gazlaryna mukdar taýdan baha bermeklige gutulgysyz ýagdaýda näbelliligiň mahsusdygy barada arzany;

7) eger ýylylyk gazlarynyň howa zyňylmagy baradaky hasabatda zyňyndylar boýunça auditoryň netijesine goşulan, zyňyndylar boýunça aýyrmalar bar bolsa, onda olary doly görkezmeli;

8) ulanylýan ölçegleriň kesgitlemesini:

* bu ölçegleri nähili elýeter etmelidigi barada görkezmäni;

* görkezilen ölçegleriň diňe göz öňünde tutulýan peýdalanyjylara elýeter ýa-da diňe belli bir maksatlar üçin ulanarlykly bolan halatynda – onuň neti-

jesinde ýylylyk gazlarynyň howa zyňylmagy baradaky hasabaty başga maksatlar üçin peýdalanmagyň ýaramsyz bolan ýagdaýyna okyjylaryň ünsüni çekýän, şeýle hem ynamlylygy üpjün edýän tabşyryk boýunça netijenamanyň ýa-da hasabatyň peýdalanylmagyny diňe anyk peýdalanyjylaryň topary, ýa-da anyk maksat bilen çäklendirýän arzany;

* eger bellenen ölçegler bu ölçegleriň ulanarlykly bolmagy üçin maglumaty ýylylyk gazlarynyň howa zyňylmagy baradaky hasabata degişli düşündirişli belliklerde açmak ýoly bilen goşmagy talap edýän bolsa degişli bellige ýa-da belliklere görkezme;

9) auditoryň auditorçylyk guramasynyň «Hile gözegçilik etmegiň halkara standarty» 1 belgili standarty ýa-da beýleki hünärmençilik talaplaryny, ýa-da kanunda hem-de kadalaşdyryjy namada bellenen, berkligi «Hile gözegçilik etmegiň halkara standarty» 1 belgili standartda bellenendäkiden pes bolmadyk talaplary ulanýandygy baradaky arzany;

10) auditoryň Buhgalter edebiniň halkara standartlary boýunça geňeşiniň «Buhgalterleriň hünärmençilik edebiniň kodeksiniň» garaşsyzlyk talabyny we beýleki edep talaplaryny berjaý edýändigi baradaky arzany;

11) auditoryň jogapkärçiliginiň ýazmaça beýanyny, şol sanda:

* tabşyrygyň auditiň «Zyýanly gazlaryň zyňyndylary hakynda hasabatlylyk babatynda ynamlylygy üpjün edýän tabşyryklar» atly 3410 standartyna laýyklykda ýerine ýetirilendigi baradaky arzany;

* auditor tarapyndan ýerine ýetirilen, onuň çykaran netijesi üçin esas bolup durýan işe gysgaça maglumat syny. Çäkli ynamlylygy üpjün edýän tabşyryk bolan ýagdaýynda auditoryň netijesine düşünmek üçin ýerine ýetirilen iş yzygiderlilikleriniň häsiýetine, möhletlerine we möçberine baha bermek zerurdyr. Çäkli ynamlylygy üpjün edýän tabşyryga degişlilikde ýerine ýetirilen işlere gysgaça maglumat syny şulary görkezmelidir:

- çäkli ynamlylygy üpjün edýän tabşyryk ýerine ýetirilende amala aşyrylan iş yzygiderliligi göwnejaý ynamlylygy üpjün edýän tabşyryk ýerine ýetirilendäkä garanyňda häsiýeti we möhletleri boýunça tapawutlanýar;

- diýmek, çäkli ynamlylygy üpjün edýän tabşyryk ýerine ýetirilende alnan ynamlylygyň derejesi göwnejaý ynamlylygy üpjün edýän tabşyryk ýerine ýetirilende alnan ynamlylyk derejesine garanyňda ep-esli pes bolýar;

12) auditoryň netijesi:

* oňyn görnüşde – göwnejaý ynamlylygy üpjün edýän tabşyryk bolan ýagdaýynda;

* ýaramaz (otrisatel) görnüşde – ýylylyk gazlarynyň howa zyňylmagy baradaky hasabatyň ähli möhüm jähetlerde ulanylýan ölçeglere laýyklykda taýýarlanandygyna degişli çäkli ynamlylygy üpjün edýän tabşyryk bolan ýagdaýynda;

* auditor modifisirlenen netijäni alan halatynda, ynamlylygy üpjün edýän tabşyryk boýunça netijenama ýa-da hasabat şulary öz içine almalydyr:

– netijäniň modifisirlenmegine getirýän soraglaryň beýanynyň getirilýän bölümini,

– auditoryň modifisirlenen netijesini öz içine alýan bölümi;

13) auditoryň goly;

14) ynamlylygy üpjün edýän tabşyryk boýunça netijenamanyň ýa-da hasabatyň taýýarlanan senesi. Ynamlylygy üpjün edýän tabşyryk boýunça netijenamanyň ýa-da hasabatyň senesi auditoryň özüniň netijesiniň esaslanýan subutnamalaryny, şol sanda degişli ykrar edilen ygtyýarlyklary bolan şahslaryň ýylylyk gazlarynyň howa zyňylmagy baradaky hasabat üçin jogapkärçiligi öz üstlerine kabul edip alandyklaryny tassyklaýan subutnamalary alan senesinden ir bolmaly däldir;

15) auditoryň işleýän ýurdunda ýerleşýän ýeri.

Eger auditor:

* göz öňünde tutulýan peýdalanyjylaryň ünsüni ýylylyk gazlarynyň howa zyňylmagy baradaky hasabatda ýa-da oňa degişli belliklerde görkezilen, onuň garaýşyna görä, göz öňünde tutulýan peýdalanyjylaryň ýylylyk gazlarynyň howa zyňylmagy baradaky hasabata düşünmegi üçin möhüm ähmiýeti bolan ýagdaýa çekmegi zerur hasap edýän bolsa («Möhüm ýagdaýlar» bölümi);

* göz öňünde tutulýan peýdalanyjylary ýylylyk gazlarynyň howa zyňylmagy baradaky hasabatda ýa-da oňa degişli belliklerde görkezilenlerden tapawutlanýan, onuň garaýşyna görä, göz öňünde tutulýan peýdalanyjylaryň tabşyryga, auditoryň borçlaryna, ýa-da ynamlylygy üpjün edýän tabşyryk boýunça netijenama ýa-da hasabata düşünmekleri üçin möhüm ähmiýeti bolan ýagdaý barada habarly etmegi zerur hasap edýän bolsa («Gaýry maglumatlar» bölümi).

Auditor borçlaryna ýylylyk gazlarynyň howa zyňylmagy baradaky hasabatyň taýýarlanyşyna gözegçilik edýän şahsy ýa-da şahslary tabşyrygy ýerine ýetirmegiň barşynda özi tarapyndan ýüze çykarylan soraglar barada habarly edýär we guramanyň çäklerinde ýa-da ondan daşarky haýsydyr bir beýleki tarapa şular barada habar bermäge borçludygyny, ýa-da däldigini çözýär:

* auditoryň hünärmençilik garaýyşlaryna laýyklykda olar üns berilmegi üçin ýeterlik derejede möhüm bolup duran içerki gözegçilik ulgamyndaky ýetmezçilik barada;

* ýüze çykarylan ýa-da çak edilýän ynsapsyz hereketler barada;

* kanunlaryň we kadalaşdyryjy namalaryň berjaý edilmeýänligi bilen bagly soraglar barada, muňa şeýle soraglaryň görnetin ujypsyz bolup durýan ýagdaýlary girmeýär.

Gymmatly kagyzlaryň gysgaça beýanyna girizilýän maliýe maglumatlarynyň ýazylan daşky görnüşi babatynda ynamlylygy üpjün edýän tabşyryklar

Bu standart hem «Ynamlylygy üpjün edýän tabşyryklaryň halkara standartlary» bolan 3420 belgili standarta laýyklykda «Halkara standartlarynyň ýygyndysyna .....» Sözbaşy bilen bilelikde seredilmelidir.

Standart gymmatly kagyzlaryň gysgaça beýanyna goşulýan maliýe maglumatynyň daşky görnüşiniň jogapkär tarap tarapyndan kompillýasiýa edilişini barlamak we ol babatynda netijenama bermek maksady bilen, «Auditden we geçen döwürleriň maliýe maglumatlarynyň deslapky (obzor) barlaglaryndan tapawutlanýan ynamlylygy üpjün edýän tabşyryklar» (gaýtadan seredilen) standarty auditor tarapyndan ýerine ýetirilýän göwnejaý ynamlylygy üpjün edýän, tassyklamak boýunça tabşyryklara degişilikde ulanylýar.

Standart şu ýagdaýlarda ulanylýar:

* degişi netijenamanyň berilmegi gymmatly kagyzlar hakynda kanunçylygyň talaplaryna ýa-da onda gymmatly kagyzlaryň çykaryljak ýurisdiksiýanyň biržasynyň kadalaryna laýyklykda zerur bolan ýagdaýynda;
* degişi netijenamanyň berilmegi şu ýurisdiksiýada umumy kabul edilen tejribe bolup durýan ýagdaýynda.

Tabşyryk ýerine ýetirilýän mahalynda, Standarta laýyklykda, auditor gurama üçin maliýe maglumatynyň ýazylan görnüşiniň kompilýasiýasy üçin jogapkärçilik çekýär – bu jogapkärçilik jogapkär tarapyň üstüne düşýär. Auditor diňe maliýe maglumatynyň ýazylan görnüşiniň ähli möhüm jähetlerde ulanylýan ölçegleriň esasynda ýerine ýetirilendigi barada netijenama bermek üçin jogapkärçilik çekýär.

Standart onuň çäklerinde auditoryň gurama tarapyndan özüniň geçen döwürleriň maliýe hasabatlylygyny ýerine ýetirmek üçin çekilýän, ynamlylygy üpjün tabşyryk bolup durmaýan tabşyryklara degişlilikde ulanylýar.

Gymmatly kagyzlaryň goşmaça beýanyna goşulýan maliýe maglumatynyň görnüşleriniň maksady diňe şekillendirme maksatlary üçin saýlanyp alnan has irki senede şeýle wakanyň bolup geçen ýa-da şeýle amalyň geçirilen ýagdaýynda ähmiýetli wakanyň, ýa-da amalyň guramanyň düzediş girizilmedik maliýe maglumatyna täsirini ýetirmek bolup durýar. Bu maksada düzediş girizilmedik maliýe maglumatyna degişli görnüşi düzmek üçin düzedişleri ulanmak arkaly ýetilýär.

Maliýe maglumatynyň görnüşi guramanyň hakyky maliýe ýagdaýyny, onuň maliýe netijelerini ýa-da pul serişdeleriniň akymyny görkezmeýär.

Bu iş şu tapgyrlary öz içine alýar:

170.0 x 240.0 mm

* maliýe maglumatynyň ýazylan görnüşi kompilýasiýasy üçin peýdalanyljak düzediş girizilmedik maliýe maglumatynyň çeşmesini kesgitlemek we bu çeşmeden girizilmedik maliýe maglumatyny çykaryp almak;

* maliýe maglumatynyň şu ýazylan görnüşi olara laýyklykda berilýän maksatlarynda görnüşi düzmek üçin maliýe maglumatyna düzedişleri girizmek;

* maliýe maglumatynyň alnan ýazylan görnüşi degişli görnüşde maglumatlary açmak bilen bilelikde bermek.

Maliýe maglumatynyň ýazylan görnüşi babatynda göwnejaý ynamlylygy üpjün edýän tabşyryk maliýe maglumatynyň ýazylan görnüşi geçirilende jogapkär tarap tarapyndan peýdalanylýan ölçegleriň aşakdakylar babatynda degerli subutnamalary almak üçin waka ýa-da amal bilen gönüden-göni bagly ähmiýetli netijeleri görkezmek üçin oýlanyşykly esas bolup durýandygyna baha bermek üçin şu Standartda bellenen iş yzygiderlilikleriniň ýerine ýetirilmegini öz içine alýar:

* görnüşi düzmek üçin degişli düzedişleriň şu ölçeglere gerekli täsir edýändigini;

* görnüşiň jemleýji sütüni (kolonkasy) bu düzedişleri düzediş girizilmedik maliýe maglumatyna degişli ulanylmagynyň dogrulygyny görkezýändigini.

Şeýle hem tabşyryk maliýe maglumatynyň görnüşi barada umumy düşünjä baha bermegi öz içine alýar. Şunda tabşyryk auditor tarapyndan pikirine gaýtadan seredilmegini ýa-da onuň maliýe maglumatynyň ýazylan görnüşi peýdalanylan ýa-da maliýe maglumatynyň ýazylan görnüşi peýdalanylan maliýe maglumatyna audit ýa-da deslapky barlag geçirilende peýdalanylan, geçen döwürleriň maliýe maglumaty baradaky netijenamasyny gaýtadan çykarmagy göz öňünde tutmaýar.

Gymmatly kagyzlaryň gysgaça beýanyna goşulýan maliýe maglumatynyň ýazylan görnüşi babatynda ynamlylygy üpjün edýän tabşyryk ýerine ýetirilýän mahalynda auditor «Auditden we geçen döwürleriň maliýe maglumatlarynyň deslapky (obzor) barlaglaryndan tapawutlanýan ynamlylygy üpjün edýän tabşyryklar» 3000 belgili (gaýtadan seredilen) standartynyň we 3420 belgili standartyň talaplaryny berjaý etmäge borçludyr. Standart onuň gymmatly kagyzlaryň gysgaça beýanyna goşulýan maliýe maglumatynyň görnüşiniň kompilýasiýasy babatynda ynamlylygy üpjün edýän tabşyryklara degişlilikde nähili ulanylmalydygy baradaky düşünjäniň üstüni ýetirýär.

Auditoryň öňünde şu wezipeler durýar:

* jogapkär tarapyndan maliýe maglumatynyň ýazylan görnüşini geçirmegiň ähli möhüm jähetlerde ulanylýan ölçegleriň esasynda ýerine ýetirilendigi babatda göwnejaý ynamlylygy almak;

170.0 x 240.0 mm

* auditoryň işiniň netijelerine laýyklykda netijenama bermek.

Gymmatly kagyzlaryň ýazylan beýanyna goşulýan maliýe maglumatynyň ýazylan görnüşini geçirmegiň ähli möhüm jähetlerde ulanylýan ölçegleriň esasynda ýerine ýetirilendigi barada netijenama bermek boýunça tabşyrygy kabul etmezden öň auditor:

1) tabşyrygy bilelikde ýerine ýetirmeli şahslaryň şu tabşyrygy ýerine ýetirmek üçin zerur bolan mümkinçilikleriniň we başarnyklarynyň bardygyny kesgitlemäge;

2) tabşyrygyň ýagdaýlary barada deslapky maglumatlaryň we jogapkär tarap bilen ara alyp maslahatlaşmagyň esasynda auditoryň ulanmakçy bolýan ölçegleriniň ýaramly bolup durýandygyny we onuň niýetlenen maksadyndan ugur alanyňda maliýe maglumatynyň görnüşleriniň peýdalanyjylary ýalňyşdyryp biljekdigini näderejede ähtimaldygyny anyklamaga;

3) degişli kanunda ýa-da kadalaşdyryjy namada görkezilen pikiriň kesgitlemesine (eger ol bar bolsa) baha bermäge we şu Standartda görkezilen iş yzygiderliliklerini ýerine ýetirmegiň esasynda auditoryň görkezilen kesgitlemäni peýdalanmak bilen pikirini beýan edip biljekdigini anyklamaga;

4) eger düzediş girizilmedik maliýe maglumatynyň we satyn alynýan ýa-da satylýan kärhananyň maliýe maglumatynyň alynýan çeşmelerine audit, ýa-da deslapky barlag geçirilen we auditiň, ýa-da deslapky barlagyň netijeleri boýunça modifisirlenen pikir beýan edilen ýa-da netije çykarylan bolsa, ýa-da eger-de netijenamada «Möhüm ýagdaýlar» bölümi bar bolsa, auditoryň degişli kanunyň ýa-da kadalaşdyryjy namanyň talaplaryna laýyklykda şol çeşmeler babatynda auditoryň deslapky barlag boýunça modifisirlenen pikiri, ýa-da modifisirlenen netijäni hemde «Möhüm ýagdaýlar» bölümi bolan netijenamany peýdalanmaklygyna ýa-da olara salgylanmaklygyna rugsat edilýändigini anyklamaga;

5) eger geçen döwürleriň maglumatlaryna hiç wagt audit ýa-da deslapky barlag geçirilmedik bolsa, auditor gurama we onuň buhgalterçilik hasaba alnyşyny ýöretmek we maliýe hasabatlylygyny taýýarlamak boýunça iş tejribesi barada tabşyrygy ýerine ýetirmek üçin zerur bolan ýeterlik düşünje alyp bilermi diýen soraga seretmäge;

6) eger waka ýa-da amal karhanany satyn almagy öz içine alýan bolsa, satyn alynýan kärhananyň geçen döwürlerdäki maglumatlaryna hiç wagt audit ýa-da deslapky barlag geçirilmedik bolsa, auditor satyn alynýan kärhana we onuň buhgalterçilik hasaba alnyşyny ýöretmek, we maliýe hasabatlylygyny taýýarlamak boýunça iş tejribesi barada tabşyrygy ýerine ýetirmek üçin zerur bolan ýeterlik düşünje alyp bilermi diýen soraga seretmäge;

170.0 x 240.0 mm

7) jogapkär tarapyň şu aşakdakylar üçin öz jogapkärçiligine düşünýändigi we tassyklaýandygy babatda onuň razylygyny almaga borçludyr:

* eger bu ölçegler umumy elýeter bolup durmaýan bolsa, ulanylýan ölçegleriň göz öňünde tutulýan peýdalanyjylar üçin gerekli görnüşde açylmagy we beýan edilmegi;

* ulanylýan ölçegleriň esasynda maliýe maglumatynyň ýazylan görnüşi;

* tejribeli hünärmene:

-buhgalterçilik ýazgylary, baha bermek üçin zerur bolan resminamalar we gaýry materiallar ýaly ähli maglumatlaryň (eger bu tabşyrygyň maksatlary üçin zerur bolsa, satyn alynýan kärhana ýa-da telekeçilik birleşdirilende satyn alynýan kärhanalar barada maglumatlary goşmak bilen) elýeter bolmagy, maliýe maglumatynyň görnüşlerini geçirmegiň ähli möhüm jähetlerde ulanylýan ölçegleriň esasynda ýerine ýetirilendigi;

-tabşyrygyň maksatlary üçin auditoryň jogapkär tarapdan sorap biljek goşmaça maglumatlarynyň elýeter bolmagy;

-auditoryň olardan maliýe maglumatynyň ýazylan görnüşiniň geçirmegiň ähli möhüm jähetlerde ulanylýan ölçegleriň esasynda ýerine ýetirilendigine baha bermek bilen bagly subutnamalary almak zerur diýip hasap edýän, guramada işleýän şahslara we guramanyň maslahatçylaryna ýüz tutmak mümkinçiliginiň bolmagy;

-eger bu tabşyrygyň maksatlary üçin zerur bolsa, satyn alynýan kärhanada ýa-da telekeçiligiň birleşdirilýän kärhanalarynda degişli şahslara ýüz tutmak mümkinçiliginiň bolmagy üçin jogapkärçilik.

Auditor ulanylýan ölçegleriň «Auditden we geçen döwürleriň maliýe maglumatlarynyň deslapky (obzor) barlaglaryndan tapawutlanýan ynamlylygy üpjün edýän tabşyryklar» 3000 belgili (gaýtadan seredilen) standartyna laýyklykda ulanylýan ölçegleriň ýaramly bolup durýandygyny kesgitlemelidir we hususan-da, olaryň, iň azyndan, aşakdakylary göz öňünde tutýandygyny anyklamalydyr:

* düzediş girizilmedik maliýe maglumatynyň gerekli çeşmeden alnandygyny;

* görnüşleri düzmek üçin düzedişleriň:

- waka ýa-da amal bilen gönüden-göni baglydygyny;

-hakyky maglumatlar bilen tassyklanýandygyny;

-maliýe hasabatlylygyny taýýarlamagyň kabul edilen konsepsiýasyna we onuň şu konsepsiýa laýyk gelýän hasaba alyş syýasatyna laýyk gelýändigini;

* göz öňünde tutulýan peýdalanyjylara berlen maglumatlara düşünmäge mümkinçilik berýän, göz öňünde tutulýan peýdalanyjylara berlen maglumatlara düşünmäge mümkinçilik berýän maglumatlary gerekli görnüşde görkezmegiň we açmagyň üpjün edilendigini.

Mundan başga-da, auditor ulanylýan ölçeglere:

* olaryň degişli kanuna ýa-da kadalara laýyk gelýändigi we olara çapraz gelmeýändigi;

* olary ulanmagyň netijesinde maliýe maglumatynyň görnüşlerini peýdalanyjylary ýalňyşdyrmak ähtimallygy pes bolar diýip hasap edilýändigi nukdaýnazaryndan baha bermelidir.

Tabşyryk meýilleşdirilýän we ýerine ýetirilýän mahalynda auditor maliýe maglumatynyň ýazylan görnüşlerini geçirmegiň ähli möhüm jähetlerde ulanylýan ölçegleriň esasynda ýerine ýetirilendigine baha bermek üçin düýplüligi nazara almalydyr.

Auditor şular barada düşünje almalydyr:

* olar babatynda maliýe maglumatynyň ýazylan görnüşleri geçirilýän wakalar ýa-da amallar;

* jogapkär tarapyň maliýe maglumatynyň ýazylan görnüşleri ýerine ýetirendigi;

* guramanyň, şeýle hem satyn alynýan ýa-da satylýan kärhananyň häsiýeti, şol sanda:

-olaryň amallary;

- olaryň aktiwleri we borçnamalary;

-olaryň gurluş düzümi we maliýeleşdirmegiň şertleri;

* degişli pudaklaýyn, ýuridiki, kadalaşdyryjy ýagdaýlary we gurama, şeýle hem satyn alynýan ýa-da satylýan kärhana degişli gaýry daşky ýagdaýlar;

* maliýe hasabatlylygyny taýýarlamagyň kabul edilen konsepsiýasy, guramanyň, şeýle hem satyn alynýan ýa-da satylýan kärhananyň buhgalterçilik hasaba alnyşyny ýöretmegiň we maliýe hasabatlylygyny taýýarlamagyň tejribesi, hasaba alyş syýasatyny saýlap almak we ulanmagy goşmak bilen.

Auditor jogapkär tarapyň düzediş girizilmedik maliýe maglumatlaryny almak üçin gerekli çeşmäni ulanandygyny kesgitlemelidir.

Eger düzediş girizilmedik maliýe maglumatlarynyň alnan çeşmesine deslapky barlagyň netijeleri boýunça auditorçylyk netijenamasy ýa-da netijenama ýok bolsa, auditor çeşmäniň ygtybarly bolup durýandygyna göz ýetirmek üçin iş yzygiderliliklerini ýerine ýetirmelidir.

Auditor jogapkär tarap tarapyndan düzediş girizilmedik maliýe maglumatlarynyň çeşmeden gerekli görnüşde alnandygyny kesgitlemelidir.

Görnüşini düzmek maksadynda düzedişleriň gerekli häsiýetine baha bermek üçin auditor jogapkär tarap tarapyndan, şekillendirme maksatlary üçin saýlanyp alnan wakalaryň ýa-da amallaryň belli bir senedäki ýagdaýa görä we döwürdäki netijelerini şekillendirmek üçin zerur bolan görnüşleri düzmek üçin düzedişleriň ýüze çykarylandygyny kesgitlemelidir.

170.0 x 240.0 mm

Görnüşleri düzmek üçin düzedişleriň ulanylýan ölçeglere laýyk gelýändigi kesgitlenende tejribeli hünärmen şulary kesgitlemelidir:

* düzedişleriň gönüden-göni waka ýa-da amala degişlidigini;

* düzedişleriň hakyky maglumatlar bilen tassyklanýandygyny. Eger satyn alynýan ýa-da satylýan kärhananyň maliýe maglumaty görnüşe geçirmek üçin düzedişlere goşulan bolsa, ýöne şunda şunuň ýaly maliýe maglumatynyň alnan çemesine geçirilen auditiň we deslapky barlagyň netijeleri boýunça netijenama ýok bolsa, auditor maliýe maglumatynyň hakyky maglumatlar bilen tassyklanýandygyna göz ýetirmek üçin iş yzygiderliliklerini ýerine ýetirmelidir;

* düzedişleriň guramanyň maliýe hasabatlylygyny taýýarlamagyň kabul edilen konsepsiýasyna we onuň şu konsepsiýa laýyk gelýän hasaba alyş syýasatyna laýyk gelýändigini.

Deslapky barlagyň netijeleri boýunça auditoryň modifisirlenen pikiri ýa-da modifisirlenen netijesi ondan maliýe maglumaty alnan maliýe çeşmesi, ýa-da ondan satyn alynýan, ýa-da satylýan kärhananyň maliýe maglumaty alan çeşme babatynda beýan edilip bilner, ýa-da bu çeşmä degişlilikde «Möhüm ýagdaýlar» bölümini içine alýan netijenama çykarylyp bilner. Şeýle ýagdaýda, eger degişli kanunda ýa-da kadalaşdyryjy namada şeýle çeşmäni peýdalanmak gadagan edilmedik bolsa, tejribeli hünärmen şulara baha bermelidir:

* maliýe maglumatynyň ýazylan görnüşini geçirmegiň ähli möhüm jähetlerde ulanylýan ölçegleriň esasynda ýerine ýetirilmeginiň mümkin bolan netijelerine;

* mundan beýläk nähili gerekli çäreleriň görülmelidigine;

* bu borçnamalaryň auditoryň tabşyrygyň şertlerine laýyklykda netijenama taýýarlamak mümkinçiligine täsir edýändigine.

Eger ýerine ýetirilen iş yzygiderlilikleriniň netijesinde auditor jogapkär tarapyň:

* maliýe maglumatyny almak üçin gerekli bolmadyk çeşmäni peýdalanandygyny;

* görnüşi düzmek üçin zerur bolan düzedişi galdyryp gidendigini, görnüşi düzmek üçin ulanylýan ölçeglere laýyk gelmeýän düzedişi ulanandygyny ýa-da görnüşi düzmek üçin düzedişi başga bir gerekli bolmadyk görnüşde ulanandygyny anyklasa, auditor meseleleri jogapkär tarap bilen ara alyp maslahatlaşmalydyr.

Auditor maliýe maglumatynyň görnüşiniň geçirilişine baha bermelidir. Bu baha:

* maliýe maglumatynyň umumy görnüşlere geçirilişine we gurluş düzümine, şol sanda onuň ony geçen döwürleriň maglumatyndan we gaýry maliýe maglumatlaryndan tapawutlandyrýan takyk alamatlarynyň bardygyna;

170.0 x 240.0 mm

* maliýe maglumatynyň görnüşleriniň we degişli düşündirişli bellikleriň wakanyň ýa-da amalyň peýdalanyjylary ýalňyşdyrmaz ýaly görnüşdäki täsirini görkezýändigine;

* maliýe maglumatynyň görnüşde maglumatlaryň göz öňünde tutulýan peýdalanyjylaryň berlen maglumatlara düşünmeklerine mümkinçilik berýän görnüşde açylandygyna;

* düzediş girizilmedik maliýe maglumatyny almak üçin peýdalanylan çeşmäniň düzülen senesinden soň bolup geçen we olar babatynda maliýe maglumatynyň görnüşlerine salgylanmak ýa-da onda maglumatlary açmagyň talap edilip bilinjek ähmiýetli wakalar barada tejribeli hünärmene belli bolandygyna seretmekligi öz içine almalydyr.

Auditor maliýe maglumatynyň görnüşini öz içine alýan gymmatly kagyzlaryň gysgaça beýanyna goşulýan beýleki maglumatlary maliýe maglumatynyň görnüşi bilen ýa-da ynamlylygy üpjün edýän tabşyryk boýunça netijenama bilen düýpli laýyk gelmezlikleri, eger olar bolsa, ýüze çykarmak üçin öwrenmelidir.

Eger gaýry maglumatlary öwrenmegiň barşynda auditor düýpli laýyk gelmezlikleri ýüze çykarsa ýa-da gaýry maglumatlarda düýpli ýoýulma ýagdaýlary belli bolsa, ol bu soragy jogapkär tarap bilen ara alyp maslahatlaşmalydyr.

Auditor jogapkär tarapdan:

* maliýe maglumatynyň ýazylan görnüşleri geçirilýän wagtynda jogapkär tarapyň şekillendirme maksatlary üçin saýlanyp alnan wakalaryň ýa-da amallaryň belli bir senedäki ýagdaýa görä we döwürdäki netijelerini şekillendirmek üçin zerur bolan görnüşleri düzmek üçin düzedişleriň ýüze çykarylandygy;

* maliýe maglumatynyň ýazylan görnüşlerini geçirmegiň ähli möhüm jähetlerde ulanylýan ölçegleriň esasynda ýerine ýetirilendigi barada ýazmaça arzalary soramalydyr.

Auditor maliýe maglumatynyň ýazylan görnüşlerini geçirmegiň ähli möhüm jähetlerde ulanylýan ölçegleriň esasynda ýerine ýetirilendigi baradaky pikiri emele getirmelidir.

Şunuň ýaly pikiri emele getirmek üçin auditor özüniň maliýe maglumatynyň ýazylan görnüşlerini jemlän wagtynda düýpli galdyryp gitmeleriň bolandygy, ýa-da gerekli görnüşde ulanylmaýandygy babatynda ýeterlik derejede gerekli subutnamalary alandygy barada netije çykarmalydyr. Bu netije ulanylýan ölçegleriň jogapkär tarap tarapyndan umumy elýeter bolup durmaýan maglumat üçin zerur bolan möçberde açylandygyna we beýan edilendigine berilýän bahany öz içine alýar.

Auditor, eger ol jogapkär tarap tarapyndan maliýe maglumatynyň ýazylan görnüşlerini geçirmegiň ähli möhüm jähetlerde ulanylýan ölçegleriň esasynda ýe-

170.0 x 240.0 mm

rine ýetirilendigi barada netije çykarýan bolsa, modifisirlenmedik pikiri beýan etmelidir.

Ýurisdiksiýalaryň köpüsinde degişli kanunda ýa-da kadalaşdyryjy namada maliýe maglumatynyň ýazylan görnüşlerini geçirmegiň ähli möhüm jähetlerde ulanylýan ölçegleriň esasynda ýerine ýetirilendigi barada modifisirlenmedik pikiri öz içine alýan gymmatly kagyzlaryň prospektini çap etmek gadagan edilýär. Muňa garamazdan auditor «Auditden we geçen döwürleriň maliýe maglumatlarynyň deslapky (obzor) barlaglaryndan tapawutlanýan ynamlylygy üpjün edýän tabşyryklar» 3000 belgili (gaýtadan seredilen) standartyna laýyklykda modifisirlenen pikiri emele getirmegi zerur diýip hasap edýän bolsa, onda ol bu soragy jogapkär tarap bilen ara alyp maslahatlaşmalydyr. Eger jogapkär tarap zerur bolan üýtgetmeleri girizmekden boýun gaçyrýan bolsa, onda auditor:

* netijenamany çykarmakdan boýun gaçyrmalydyr;
* tabşyrykdan boýun gaçyrmalydyr;
* hukukçynyň hyzmatyndan peýdalanmagyň zerurlylygyna seretmelidir.

Käbir ýurisdiksiýalarda degişli kanun ýa-da kadalaşdyryjy nama maliýe maglumatynyň ýazylan görnüşlerini geçirmegiň ähli möhüm jähtlerde ulanylýan ölçegleriň esasynda ýerine ýetirilendigi barada modifisirlenmedik pikiri öz içine alýan gymmatly kagyzlaryň prospektiniň çap edilmegini gadagan etmän biler. Şunuň ýaly ýurisdiksiýalarda auditor modifisirlenen pikir babatynda standartyň talaplaryny ulanmalydyr.

Käbir ýagdaýlarda auditor peýdalanyjylaryň ünsüni malie maglumatynyň görnüşinde ýa-da onuň ýanyna goşulýan düşündirişli belliklerde görkezilen ýa-da açylan meselä çekip biler.

Şular ýaly ýagdaý auditoryň pikirine görä, bu soragyň göz öňünde tutulan peýdalanyjylar tarapyndan maliýe maglumatynyň ýazylan görnüşini geçirmegiň ähli möhüm jähetlerde ulanylýan ölçegleriň esasynda ýerine ýetirilendigine düşünmekleri üçin esas goýujy bolup durýan derejede möhüm bolup durýan mahalynda ýüze çykýar.

Şular ýaly ýagdaýlarda auditor özüniň görkezilen soragyň maliýe maglumatynyň ýazylan görnüşini geçirmegiň ähli möhüm jähetlerde ulanylýan ölçegleriň esasynda ýerine ýetirilendigi barada meselä täsir etmeýändigine ýeterlik derejede gerekli subutnamalary alanda, öz netijenamasyna «Möhüm ýagdaýlar» bölümini goşmalydyr. Bu bölümde diňe maliýe maglumatynyň ýazylan görnüşinde ýa-da onuň ýanyna goşulýan düşündirişli belliklerde görkezilen ýa-da açylan maglumata seredilmelidir.

Auditoryň netijenamasy şu esasy elementleri öz içine almalydyr:

1) adyny, ol şu resminamanyň garaşsyz auditor tarapyndan çykarylan ynamlylygy üpjün edýän tabşyryk boýunça netijenama bolup durýandygyny takyk görkezmelidir;

2) tabşyrygyň şertlerine laýyklykda salgysyny;
3) giriş bölegini, onda şular beýan edilýär:
* maliýe maglumatynyň görnüşini;
* düzediş girizilmedik maliýe maglumatynyň alnan çeşmesini we auditorçylyk netijenamasynyň ýa-da bu çeşmä geçirilen deslapky barlagyň netijenamasynyň çap edilendigini;
* gurşap alýan döwrüni ýa-da maliýe maglumatynyň görnüşiniň düzülen senesini;
* olaryň esasynda jogapkär tarapyň maliýe maglumatynyň ýazylan görnüşini ýerine ýetirilen ölçeglerine salgylanmany;

4) jogapkär tarapyň maliýe maglumatynyň ýazylan görnüşini geçirmegiň ulanýan ölçegleriň esasynda ýerine ýetirilmegi üçin jogapkärçilik çekýändigi barada arza;

5) auditoryň jogapkärçiliginiň beýany, şol sanda:
* auditoryň maliýe maglumatynyň ýazylan görnüşini geçirmegiň ähli möhüm jähetlerde ulanylýan ölçegleriň esasynda ýerine ýetirilendigine degişli pikirini beýan etmelidigi babatynda;
* tabşyrygyň maksatlary üçin auditoryň takyklamalary ýerine ýetirmäge ýa-da netijenamany gaýtadan çykarmaga, ýa-da maliýe maglumatynyň ýazylan görnüşini geçirmek üçin peýdalanylan, geçen döwürleriň maliýe maglumatlary barada pikirini beýan etmäge borçly däldigi, şeýle hem auditoryň şu tabşyrygy ýerine ýetirmegiň barşynda maliýe maglumatynyň ýazylan görnüşi üçin peýdalanylan maliýe maglumatlaryna audit ýa-da deslapky barlagy geçirmeýändigi barada ýazmaça arzalar;

6) tabşyrygyň auditoryň edep talaplaryny berjaý etmegini, jogapkär tarapyň maliýe maglumatynyň ýazylan görnüşlerini geçirmegiň ähli möhüm jähetlerde ulanylýan ölçegleriň esasynda ýerine ýetirilendigi babatynda göwnejaý ynamlylygy almak maksady bilen, iş yzygiderliliklerini meýilleşdirmegini we ýerine ýetirmegini talap edýär. Auditiň «Gymmatly kagyzlaryň ýazylan beýanyna girizilýän maliýe maglumatlarynyň ýazylan görnüşlerini babatynda ynamlylygy üpjün edýän tabşyryklar» atly 3420 belgili standartyna laýyklykda ýerine ýetirilendigi barada arza;

7) auditoryň auditorçylyk guramasynyň «Hile gözegçilik etmegiň halkara standarty» 1 belgili standartyň ýa-da beýleki hünärmençilik talaplaryny ýa-da kanunda, ýa-da kadalaşdyryjy namada bellenen, berkligi «Hile gözegçilik etmegiň halkara standarty» 1 belgili standartynda bellenendäkiden pes bolmadyk talaplary ulanýandygy baradaky arzany;

8) auditoryň Buhgalter edebiniň halkara standartlary boýunça geňeşiniň «Buhgalterleriň hünärmençilik edebiniň kodeksiniň» garaşsyzlyk talabyny we beýleki edep talaplary berjaý edýändigi baradaky arzany;

9) şular baradaky arza:

⁎ maliýe maglumatynyň ýazylan görnüşlerini geçirmegiň ähli möhüm jähetlerde ulanylýan ölçegleriň esasynda ýerine ýetirilendigini barlamak boýunça göwnejaý ynamlylygy üpjün edýän tabşyrygyň maliýe maglumatynyň ýazylan görnüşlerini geçirilýän wagtynda jogapkär tarap tarapyndan peýdalanylan ölçegleriň waka ýa-da amal bilen gönüden-göni bagly netijeleri görkezmek üçin we:

-görnüşi düzmek üçin geçirilýän degişli düzedişleriň şol ölçeglere degişli täsir edýändigi;

– maliýe maglumatynyň görnüşiniň bu düzedişleriň düzediş girizilmedik maliýe maglumatlara degişlilikde ulanylmagynyň dogrudygy babatynda ýeterlik derejede gerekli subutnama almak üçin oýlanyşykly esas bolup durýandygy barada arza;

⁎ iş yzygiderlilikleriniň saýlanyp alynmagy auditor tarapyndan guramanyň häsiýetine, olar babatynda maliýe maglumatynyň ýazylan görnüşler geçirilen waka ýa-da amala we tabşyrygyň gaýry ähmiýetli ýagdaýlaryna düşünilmegini hasaba almak bilen, auditoryň garaýyşlaryna bagly bolup durýar;

⁎ şeýle hem tabşyryk maliýe maglumatynyň görnüşine umumy görkezilişine baha bermegi öz içine alýar;

10) auditoryň pikiri, ol ekwiwalent hökmünde baha berilýän aşakdaky kesgitlemeleri peýdalanmak bilen beýan edilýär:

⁎ maliýe maglumatynyň ýazylan görnüşini geçirmegiň ähli möhüm jähetlerde ulanylýan ölçegleriň esasynda ýerine ýetirilendigi;

⁎ maliýe maglumatynyň ýazylan görnüşlerini görkezilen esasda gerekli görnüşde ýerine ýetirilendigi;

11) auditoryň goly;

12) netijenamanyň senesi;

13) auditoryň öz işini amala aşyrýan ýurisdiksiýasynda ýerleşýän ýeri.

10.3. Ugurdaş hyzmatlar boýunça halkara standartlary

Maliýe maglumatlary babatynda ylalaşylan iş yzygiderliklerini ýerine ýetirmek boýunça tabşyryklar Auditiň 4400 belgili «Ugurdaş hyzmatlar boýunça halkara standartlary» atly standartyň maksady maliýe maglumatyna degişlilikde ylalaşylan iş yzygiderliliklerini geçirmek bilen bagly tabşyryklar ýerine ýetirilende auditoryň hünärmençilik borçlary babatynda, şeýle hem şular ýaly tabşyryklar bilen bagly auditoryň berýän hasabatynyň görnüşi we mazmuny babatynda standarty bellemek we görkezmeleri bermek bolup durýar.

Auditiň 4400 belgili «Ugurdaş hyzmatlar boýunça halkara standartlary» standartyna «Halkara standartlarynyň ýygyndysyna .....» Sözbaşy bilen bilelikde seredilmelidir.

Standart birinji nobatda, maliýe maglumatlary bilen bagly tabşyryklary düzgünleşdirýär. Emma onuň düzgünleri, auditoryň degişli soraglary boýunça göwnejaý ölçegleriň bar bolan şertlerinde, maliýe däl maglumatlar babatynda hem peýdalanylyp bilner. Standart ulanylýan mahalynda auditora auditiň halkara standartlarynda bar bolan görkezmeler hem peýdaly bolup biler.

Ylalaşylan iş yzygiderliliklerini ýerine ýetirmek boýunça tabşyryk maliýe maglumatynyň (mysal üçin, kreditor, debitor bergiler, bagly tarapdan satyn almalar, guramanyň segmentiniň girdejileri we peýdasy), maliýe hasabatlarynyň (mysal üçin, buhgalterçilik balansynyň) aýry-aýry elementleri babatynda hem, maliýe hasabatlylygynyň tutuş toplumy babatynda hem belli bir iş yzygiderlilikleriniň ýerine ýetirilmegini göz öňünde tutup biler.

Ylalyşylan iş yzygiderliliklerini ýerine ýetirmek boýunça tabşyrygyň maksady audit üçin häsiýetli we auditor gurama bilen degişli üçünji taraplaryň arasynda ylalaşylan iş yzygiderliliklerini geçirmek we ýüze çykarylan ýagdaýlar barada hasabat bermek bolup durýar.

Auditoryň diňe iş yzygiderlilikleri boýunça ýüze çykarylan ýagdaýlar barada hasabat berýändigi sebäpli, hiç hili ynamlylylyk beýan edilmeýär. Onuň ýerine hasabatdan peýdalanyjylar geçirilen iş yzygiderliliklerine we auditor tarapyndan edilen belliklere özbaşdak baha berýärler we onuň işiniň esasynda öz netijelerini çykarýarlar.

Hasabat diňe iş yzygiderliliklerini ýerine ýetirmek hakynda ylalaşyk baglaşylan taraplar üçin niýetlenýär, sebäbi özlerinde iş yzygiderililiklerini geçirmegiň sebäpleri barada maglumatlarynyň ýokdugy üçin, başga taraplaryň onuň netijelerine ýalňyş düşünmekleri mümkin.

Auditor Buhgalter edebiniň halkara standartlary boýunça geňeşiniň «Buhgalterleriň hünärmençilik edebiniň kodeksini» berjaý etmelidir. Tabşyryklaryň aşakdaky görnüşleri bilen baglylykda auditoryň hünärmençilik borçlaryny düzgünleşdirýän edep talaplary şular bolup durýar:

- dogruçyllyk,
- obýektiwlik,
- hünär taýdan başarjaňlyk we degişli derejedäki dykgatlylylyk,
- ýaşyrynlyk,
- hünär taýdan özüňi alyp baryş;
- tehniki standartlar.

170.0 x 240.0 mm

Ylalyşylan iş yzygiderliliklerini ýerine ýetirmek boýunça tabşyryklar üçin garaşsyzlyk hökmany talap bolup durmaýar. Emma tabşyrygyň şertleri ýa-da maksatlary, ýa-da milli standartlar auditordan Buhgalter edebiniň halkara standartlary boýunça geňeşiniň «Buhgalterleriň hünärmençilik edebiniň kodeksine» laýyklykda guraşsyzlyk talaplaryny berjaý etmegi talap edip biler. Auditor garaşsyz bolup durmaýan ýagdaýynda, bu ýagdaý ýüze çykarylan ýagdaýlar baradaky hasabatda bellenmelidir.

Auditor ylalyşylan iş yzygiderliliklerini ýerine ýetirmek boýunça tabşyrygy Standarta we tabşyrygyň şertlerine laýyklykda ýerine ýetirmelidir.

Ol guramanyň wekillerini we düzgün bolşy ýaly, beýleki belli bir taraplary goşmak bilen ýüze çykarylan ýagdaýlar baradaky hasabaty alýan ähli taraplarda nähili ylalaşylan iş yzygiderlilikleriniň geçiriljekdigi, tabşyrygyň nähili şertleriniň bardygy barada takyk düşünjäni bardygyna göz ýetirmelidir.

Aşakdaky soraglar ylalaşylmaga degişlidir:

* tabşyrygyň häsiýeti, şol sanda geçirilýän iş yzygiderlilikleriniň audit hem, deslapky barlag hem bolup durmaýandygy, diýmek, ynamlylygyň beýan edilmejekdigi;
* tabşrygyň mälim edilen maksady;
* oňa degişlilikde ylalaşylan iş yzygiderlilikleri geçiriljek maliýe maglumatyny kesgitlemek;
* geçiriljek anyk iş yzygiderlilikleriniň häsiýeti, möhletleri we möçberi;
* ýüze çykarylan ýagdaýlar baradaky hasabatyň göz öňünde tutulýan görnüşi;
* ýüze çykarylan ýagdaýlar baradaky hasabatyň beýleki ýagdaýlara degişliligi babatda çäklendirmeler.

Şular ýaly çäklendirmeler bilen hukuk talaplarynyň arasynda haýsydyr bir çaprazlyklar bar bolanda, auditor tabşyrygy ýerine ýetirmekden boýun gaçyrmaly bolar.

Käbir ýagdaýlarda, mysal üçin, göz öňünde tutulýan iş yzygiderliliklerini düzgünleşdiriji edaralar, pudagyň wekilleri bilen buhgalterçilik hüneriniň wekilleriniň arasynda ylalaşylan mahalynda auditorda hasabaty aljak ähli taraplar bilen iş yzygiderliliklerini ara alyp maslahatlaşmak mümkinçiligi bolman biler. Şeýle ýagdaýda ol göz öňünde tutulýan iş yzygiderlilikleri gyzyklanýan taraplaryň degişli wekilleri bilen ara alnyp maslahatlaşyp, olardan alnan hat-habarlary öwrenip ýa-da olara çykaryljak hasabatyň taslamasyny iberip biler.

Öz bähbitlerinden hem müşderiniň bähbitlerinden ugur almak bilen, auditor müşderä tabşyrygy ýerine ýetirmek üçin bellemekligiň esasy şertleri resminama görnüşinde görkezýän ylalaşyk hatyny ibermelidir.

Tabşyrygyň şertleri baradaky ylalaşyk haty auditoryň tabşyrygy kabul etmäge razylygyny tassyklaýar we tabşyrygyň maksady we möçberi, auditoryň borçlary we

çykarylýan hasabatlaryň görnüşi ýaly soraglarda düşünişilmezlikden gaça durmaga kömek edýär.

Tabşyrygyň şertleri baradaky ýazmaça hata şu soraglar goşulmalydyr:

* ýerine ýetirilmäge degişli we taraplar tarapyndan ylalaşylan iş yzygiderlilikleriniň sanawy;
* ýüze çykarylan ýagdaýlar baradaky hasabatyň diňe iş yzygiderlilikleriniň ýerine ýetirilmegine razylyk beren taraplaryň arasynda ýaýradyljakdygy barada arza.

Mundan başga-da auditor, eger gerek diýip hasap etse, ylalaşyk hatynyň ýanyna ýüze çykarylan ýagdaýlar barada taýýarlanjak hasabatyň taslamasyny goşup biler.

Auditor işi tabşyryk öz maksadyna ýeter ýaly, görnüşde meýilleşdirmelidir. Auditor ýüze çykarylan ýagdaýlar baradaky hasabat babatynda subutnamalaryň, şeýle hem tabşyrygyň Standarta tabşyrygyň şertlerine laýyklykda, geçirilendigini tassyklaýan subutnamalary almak üçin ähmiýeti bolan ähli soraglary resminama görnüşinde resmileşdirmelidir.

Auditor we taraplar tarapyndan ylalaşylan iş yzygiderliliklerini toplanan subutnamalary ýüze çykarylan ýagdaýlar baradaky hasabaty düzmek üçin esas hökmünde peýdalanmak bilen ýerine ýetirmelidir.

Ylalaşylan iş yzygiderliliklerini ýerine ýetirmek boýunça tabşyrygyň çäklerinde geçirilip bilinjek anyk iş yzygiderlilikleri şulary öz içine alyp biler:

* soraşma we seljerme;
* gaýtadan hasaplama, deňeşdirme we maglumatlaryň takyklygyny tehniki taýdan barlamak;
* synlama;
* inspektirleme;
* tassyklamalary alma.

Ylalaşylan iş yzygiderliliklerini ýerine ýetirmek boýunça tabşyryk peýdalanyjynyň ýerine ýetirilen işleriň häsiýetine we möçberine düşünip bilmegi üçin, tabşyrygyň maksady we onuň çäklerinde ylalaşylan iş yzygiderlilikleri barada ýeterlik dejede giňişleýin maglumatlary öz içine almalydyr.

Ýüze çykarylan ýagdaýlar baradaky hasabatda şular görkezilmelidir:

* ady;
* alýan tarapyň ady (adatça, bu ylalaşylan iş yzygiderliliklerini geçirmek üçin auditory çeken müşderi);
* olara degişlilikde ylalaşylan iş yzygiderlilikleri geçirilen maliýe ýa-da maliýe däl maglumatlaryň kesgitlemesi;
* ýerine ýetirilen iş yzygiderliliklerini alýan tarap bilen ylalaşylanlara laýyk gelýändiginiň subutnamasy;

* tabşyrygyň ylalaşylan iş yzygiderliliklerini ýerine ýetirmek boýunça tabşyryklar babatynda ulanylýan «Ugurdaş hyzmatlar boýunça halkara standartlary» standartyna laýyklykda milli standartlara ýa-da emele gelen iş tejribesine laýyklykda ýerine ýetirilendigi barada arza;
* eger ýerlikli bolsa, auditoryň gurama babatynda garaşsyz şahs bolup durýandygy barada arza;
* onuň bilen baglylykda ylalaşylan iş yzygiderlilikleriň ýerine ýetirilen maksady;
* ýerine ýetirilen anyk iş yzygiderlilikleriniň sanawy;
* auditor tarapyndan ýüze çykarylan ýagdaýlaryň beýany, şol sanda ýüze çykarylan ýalňyşlar we laýyk gelmezlikler barada ýeterlik derejede giňişleýin maglumat;
* ýerine ýetirilen iş yzygiderlilikleriniň audit hem, deslapky barlag hem bolup durmaýandygy, diýmek, ynamlylygyň berjaý edilmeýändigi barada arza;
* eger auditor tarapyndan goşmaça iş yzygiderlilikleri, audit ýa-da deslapky barlag ýerine ýetirilen bolsa, onda beýleki soraglaryň hem çykarylyp bilinjekdigi, olaryň hem hasabata goşulyp bilinjekdigi barada arza;
* hasabatyň diňe iş yzygiderliliklerini ýerine ýetirmekligi ylalaşan şahslar üçin niýetlenendigi barada arza;
* eger ýerlikli bolsa, hasabatyň diňe görkezilen elementlere, hasaplara, maddalara ýa-da belli bir maliýe we maliýe däl maglumatlara degişlidigi guramanyň tutuş maliýe hasabatlylygyna degişli bolup durmaýandygy barada arza;
* hasabatyň senesi;
* auditoryň salgysy;
* auditoryň goly.

Kompilýasiýa boýunça tabşyryklar

Auditiň 4410 belgili «Kompilýasiýa boýunça tabşyryklar» atly standarty maglumatlar babatynda ynamlylygy üpjün etmezden, geçen döwürleriň maliýe maglumatlaryny taýýarlamakda we bermekde ýolbaşçylyga ýardam etmek üçin, şeýle hem hasabatlylykda bu standarta laýyklykda ýerine ýetirilen tabşyryk barada maglumatlary görkezmek üçin çekilýän tejribeli hünärmeniň borçlaryny belleýär.

Auditiň 4410 belgili «Kompilýasiýa boýunça tabşyryklar» atly standarty «Ugurdaş hyzmatlar boýunça halkara standartlary» atly (gaýtadan seredilen) standarty «Halkara standartlarynyň ýygyndysyna .....» Sözbaşy bilen bilelikde seredilmelidir.

Standart geçen döwürleriň maliýe maglumatlaryny kompilýasiýa etmek boýunça tabşyryklara degişli ulanylyp bilner. Şeýle hem ony,degişli laýyk getirmäni hasaba almak bilen, geçen döwürleriň maliýe maglumatyna degişli bolmadyk

170.0 x 240.0 mm

maliýe maglumatyny kompilýasiýa etmek boýunça tabşyryklara, şeýle hem maliýe däl maglumaty kompilýasiýa etmek boýunça tabşyryklara degişlilikde ulanyp bolar. Standartda «Maliýe maglumaty» diýip «geçen döwürleriň maliýe maglumatyna» düşünilýär.

Eger auditor maliýe maglumatyny taýýarlamakda we bermekde ýolbaşçylyga ýardam etmek barada sorama (haýyşnama) alsa, onda şol tabşyrygyň Standarta laýyklykda ýerine ýetirilmelidigi baradaky soraga degişli derejede seretmek talap edilip bilner. Onuň esasynda hasabatlylygyň taýýarlanmagyny goşmak bilen, Standarty ulanmagyň maksadalaýyklygyny görkezýän ýagdaýlaryň hataryna şu soraglar degişlidir:

* maliýe maglumatynyň açylmagy hakykatdan hem hereket edýän kanunçylygyň düzgünlerinde ýa-da kadalaşdyryjy-hukuk namalarynda göz öňünde tutulýarmy, ol açyk elýeter etmek üçin ýerleşdirilip bilnermi?

* maliýe maglumatyndan göz öňünde tutulýan peýdalanyjylardan başga daşarky taraplar auditory şonuň ýaly maglumat bilen baglaşdyryp bilermi, onuň şu maglumaty taýýarlamaga gatnaşma derejesine ýalňyş düşünilmegi babatda töwekgelçilik barmy? Mysal üçin:

– eger maliýe maglumaty ýolbaşçylykdan ýa-da korporatiw dolandyryşa jogapkär şahslardan başga taraplaryň peýdalanmagy üçin niýetlenýän bolsa, ýa-da taraplaryň peýdasyna berlip bilinjek, ýa-da bolmasa, çak edilýän peýdalanyjylar bolup durmaýan taraplar tarapyndan alnyp bilinjek bolsa;

– eger tejribeli hünärmeniň ady maliýe maglumaty bilen baglanyşdyrylýan bolsa.

Ýolbaşçylyk tejribeli hünärli buhgaltere maliýe maglumatyny taýýarlamakda we bermekde gurama ýardam etmek barada haýyşnama iberip biler.

Maliýe maglumatyndan peýdalanyjylar üçin Standarta laýyklykda kompilýasiýa boýunça tabşyrygy ýerine ýetirmegiň gymmatlygy tejribeli hünärmeniň hünärmençilik standartlaryny, şol sanda degişli edep talaplaryny berjaý etmek bilen buhgalterçilik hasaba alnyşyny ýöretmek we maliýe hasabatlylygyny taýýarlamak boýunça hünärmençilik bilimleriniň, tejribesiniň we endikleriniň ulanylýandygy şeýle hem auditoryň kompilýasiýa edilen maliýe maglumatyny taýýarlamaga gatnaşmagynyň häsiýeti we möçberi barada degişli şahslara takyk maglumat berilmelidigi bilen şertlendirilendir.

Kompilýasiýa boýunça tabşyrygyň ynamlylygyny üpjün edýän tabşyryk bolup durmaýandygy sebäpli, şeýle tabşyryk auditordan kompilýasiýa maksatlary üçin ýolbaşçylyga berilýän maglumatyň takyklygyny ýa-da dolulygyny tassyklamagy, ýa-da maliýe maglumatyny taýýarlamaga degişlilikde, deslapky barlagyň netijeleri boýunça auditorçylyk pikirini beýan etmek, ýa-da bolmasa, netije emele getirmek üçin başga görnüşde subutnamalary ýygnamagy talap etmeýär.

Ýolbaşçylyk maliýe maglumaty we ol haýsy maglumatlaryň esasynda taýýarlanan bolsa şol maglumatlar üçin hem jogapkärçilik çekmegini dowam edýär. Şunuň ýaly jogapkärçilik ýolbaşçylyk tarapyndan maliýe maglumatyny taýýarlamak we bermek üçin, şol sanda hasaba alyş syýasatynyň degişli ýörelgelerini seçip almak we ulanmak, şeýle hem esaslandyrylan bahalandyryş ululyklaryny hasaplamak üçin zerur bolan garaýyşlaryň ulanylmagyny göz öňünde tutýar.

Standart ýolbaşçylygyň ýa-da korporatiw dolandyryşa jogapkär şahslaryň borçlaryny kesgitlemeýär we olaryň borçlaryny tertipleşdirýän kanunçylyk we kadalaşdyryjy hukuk namalary bilen ugurdaş hereket edýär. Şu Standarta laýyklykda ýerine ýetirilýän tabşyryk ýolbaşçylygyň ýa-da, eger ýerlikli bolsa, korporatiw dolandyryşa jogapkär şahslaryň kompilýasiýa boýunça tabşyrygy ýerine ýetirmek üçin esas goýujy bolup durýan belli bir borçlary ylalaşýan mahalynda amala aşyrylýar.

Oňa degişlilikde, kompilýasiýa boýunça tabşyryk ýerine ýetirilýän maliýe maglumaty dürli maksatlar üçin peýdalanyp bilner, şol sanda:

* kanunçylykda ýa-da kadalaşdyryjy namalarda bellenilýän hökmany maliýe hasabatlylygyny yzygiderli bermek boýunça talaplary ýerine ýetirmek üçin;
* kanunçylygyň ýa-da kadalaşdyryjy namalaryň degişli düzgünleriniň esasynda hökmany maliýe hasabatlylygyny bermek bilen bagly bolmadyk maksatlar üçin, ýagny:

– ýolbaşçylyk ýa-da korporatiw dolandyryşa jogapkär şahslar üçin, - olar anyk maksatlaryna laýyk gelýän maglumatyň esasynda taýýarlanan hasabatlylyk (mysal üçin, gullukda peýdalanmak üçin niýetlenen maliýe hasabatlylygy taýýarlananda),

– ylalaşygyň ýa-da şertleşigiň başga bir görnüşiniň esasynda daşarky peýdalanyjylar üçin düzülýän döwürleýin maliýe hasabatlylygy babatynda (mysal üçin, dotasiýalaryň ýa-da grantlaryň berilmegini ýa-da berilmeginiň dowam etdirilmegini esaslandyrmak üçin maliýeleşdiriji edara berilýän maliýe maglumaty),

– geleşik maksatlaryna mysal üçin, eýeçiligiň gurluşynda ýa-da maliýeleşdirmegiň gurluşynda üýtgetmeleri geçirýän amallaryň esaslandyrmasy hökmünde (mysal üçin, kärhanalar goşulanda ýa-da satyn alnanda).

Maliýe maglumatyny taýýarlamak we bermek üçin maliýe hasabatlylygyny taýýarlamagyň dürli konsepsiýalary – anyk guramanyň maliýe hasabatlylygyny taýýarlamagyň ýönekeý ýörelgelerinden başlap, maliýe hasabatlylygynyň umumy kabul edilen standartlary peýdalanylyp bilner. Maliýe maglumatyny taýýarlamak we bermek üçin ýolbaşçylyk tarapyndan maliýe hasabatlylygyny taýýarlamagyň ol ýa-da konsepsiýasynyň saýlanyp alynmagy guramanyň işiniň häsiýeti we şol maglumaty peýdalanmagyň göz önünde tutulýan ugry bilen şertlendirilendir.

Standartda auditoryň onda bar bolan talaplary berjaý etmek ýoly bilen ýetmek isleýän maksatlary sanalyp geçilýär. Görkezilen maksatlar şular ýaly talaplaryň kesgitlenen ýagdaýyny düşündirýär we auditora kompilýasiýa boýunça tabşyryk

ýerine ýetirilýän mahalynda çözülmeli wezipelere düşünmekde kömek bermäge niýetlenendir.

Standartda «*maly* (malydyr) ýa-da *meli* (melidir)» işlik goşulmalary we «*borçly* (borçludyr)» işlikleriň kömegi bilen beýan edilýän talaplar getirilýär, olar auditoryň maksatlara ýetmegini üpjün etmäge niýetlenendir.

Mundan başga-da, Standartda öwrenmek, kesgitlemek üçin materiallar, ulanmak boýunça gollanma we onuň düýp mazmunyna degişli derejede düşünmekligi üpjün edýän beýleki düşündirişli materiallar bar.

Ulanmak boýunça gollanma we gaýry düşündirişli materiallar talaplary has jikme-jik düşündirýärler we olarda şol talaplary berjaý etmek boýunça görkezmeler bolýar. Şular ýaly görkezmeleriň özüniň hökmany häsiýeti ýok bolsa-da, olar talaplaryň gerekli derejede ýerine ýetirilmeginde möhüm orun eýeleýär. Şeýle hem ulanmak boýunça gollanma we gaýry düşündirişli materiallar Standartda seredilýän beýleki soraglar boýunça talaplaryň ýerine ýetirilişiniň gerekli derejesini üpjün etmäge niýetlenen başlangyç maglumaty almaga ýardam edip biler.

Standarta laýyklykda kompilýasiýa boýunça tabşyryk ýerine ýetirilýän mahalynda auditoryň maksady aşakdakylardan ybarat bolýar:

* ýolbaşçylyk tarapyndan berlen maglumatlaryň esasynda,maliýe hasabatlylygyny taýýarlamagyň kabul edilen konsepsiýasyna laýyklykda, maliýe maglumatyny taýýarlamakda we bermekde ýolbaşçylyga ýardam etmek üçin buhgalterçilik hasaba alnyşy we maliýe hasabatlylygy ugrundan hünärlilik tejribesini ulanmak;
* Standartyň talaplaryna laýyklykda hasabatlylygy bermek.

Auditor Standartyň her bir talabyny berjaý etmäge borçludyr, ol ýa-da beýleki talabyň kompilýasiýa boýunça tabşyryga degişli bolmadyk ýagdaýlary, ýagny talaplarda beýan edilen ýagdaýlaryň şol tabşyryga gatnaşygy bolmadyk halatlary muňa girmeýär. Auditor Standartyň degişi edep kadalaryny berjaý etmäge borçludyr. Kompilýasiýa boýunça tabşyryk ýerine ýetirilýän mahalynda auditor hünärmençilik garaýyşlaryny ulanmaga borçludyr.

Tabşyrygyň ýolbaşçysy şular üçin jogapkärçilik çekýär:

* kompilýasiýa boýunça özünüň bellenen her bir tabşyrygynyň hiliniň berjaý edilmegi üçin;
* tabşyrygyň auditorçylyk guramasynyň syýasatynyň we hile gözegçilik etmek boýunça iş yzygiderliliginiň talaplaryna laýyklykda ýerine ýetirilmegi üçin, bu:

– müşderileri kabul etmek we olar bilen gatnaşyklary dowam etmek we anyk tabşyryklary ýerine ýetirmek babatynda gerekli iş yzygiderliliklerini geçirmek;

– umuman alnanda iş toparynyň kompilýasiýa boýunça tabşyrygy ýerine ýetirmek üçin gerekli hünär derejesiniň we ukyplarynyň bardygyna subutnama almak;

– iş toparynyň agzalary tarapyndan degişli edep talaplarynyň ýerine ýetirilmeýändigine degişli alamatlara ýokary derejede üns bermek we eger tabşyrygyň ýolbaşçysy iş toparynyň agzalary tarapyndan degişli edep talaplarynyň ýerine ýetirilmeýändigini görkezýän maglumatlary alsa, degişli hereketleri kesgitlemek;

– hünärmençilik standartlarynyň we degişli kadalaşdyryjy namalaryň esasynda tabşyryga ýolbaşçyk etmek, gözegçilik etmek we ýerine ýetirmek;

– tabşyryk boýunça resminamalaryň gerekli görnüşde ýöredilmegi üçin jogapkärçiligi kabul etmek arkaly amala aşyrylýar.

Auditor tabşyrygy ýerine ýetirmegiň şertlerini ýolbaşçylyk we tabşyrygyň buýrujysy bilen (eger ol ýolbaşçylykdan tapawutlanýan bolsa) öňünden ylalaşman tabşyrygy kabul etmeli däldir, şol sanda şular ylalaşylýar:

* maliýe maglumatynyň çak etme bilen peýdalanylmagy we ýaýradylmagy, şeýle hem onuň peýdalanylmagyna we ýaýradylmagyna degişli çäklendirmeler, eger ýerlikli bolsa;
* maliýe hasabatlylygyny taýýarlamagyň kabul edilen konsepsiýasyny kesgitlemek;
* kompilýasiýa boýunça tabşyrygyň maksady we möçberi;
* degişli edap talaplarynyň ýerine ýetirilmegi barada talaplary goşmak bilen auditoryň borçlary;
* aşakdakylar babatynda ýolbaşçylygyň borçlary:

-maliýe maglumaty, onuň maliýe hasabatlylygyny taýýarlamagyň konsepsiýasyna laýyklykda taýýarlanmagy we berilmegi, bu konsepsiýa maliýe maglumatyny peýdalanmagyň çak edilýän ugruny we çaklanylýan peýdalanyjylary hasaba almak bilen ulanarlykly bolmalydyr,

-kompilýasiýa boýunça tabşyrygy ýerine ýetirmek üçin ýolbaşçylyk tarapyndan berilýän buhgalterçilik hasaba alnyşynyň maglumatlarynyň, resminamalaryň,düşündirişleriň we gaýry maglumatlaryň takyklygy we dolulygy,

-maliýe maglumatynyň taýýarlanmagy we berilmegi üçin zerur bolan garaýyşlar, şol sanda kompilýasiýa boýunça tabşyryk ýerine ýetirilýän mahalynda olar babatynda auditoryň ýardam edip biljek garaýyşlary;

* auditoryň hasabatynyň çaklanylýan görnüşi we mazmuny.

Auditor tabşyrygy ýerine ýetirmegiň ylalaşylan şertlerini tabşyrygy ýerine ýetirmek başlanmazdan öň tabşyrygyň şertleri barada ylalaşyk hatynda ýa-da ýazmaça ylalaşygyň başga bir kabul ederlikli görnüşinde görkezilmelidir.

Kompilýasiýa boýunça tabşyrygy ýerine ýetirmegiň barşynda auditor ýolbaşçylyga ýa-da korporatiw dolandyryşa jogapkär şahslara, ýagdaýa baglylykda, kompilýisiýa boýunça tabşyrygyň ýerine ýetirilmegine degişli, onuň hünärmençilik garaýşyna görä,ýolbaşçylygyň ýa-da korporatiw dolandyryşa jogapkär şahslaryň aýratyn üns bermegini talap edýän ýagdaýlar barada öz wagtynda habar bermäge borçludyr.

170.0 x 240.0 mm

Auditor kompilýasiýa boýunça tabşyrygy ýerine ýetirmek üçin ýeterlik derejede şu soraglar barada düşünje almalydyr:

* guramanyň işi we amallary barada, şol sanda guramanyň buhgalterçilik hasaba alnyşy ulgamy we buhgalterçilik hasaba alnyşynyň maglumatlary barada;
* maliýe hasabatlylygyny taýýarlamagyň kabul edilen konsepsiýasy, şol sanda guramanyň işleýän pudagynda ulanylyşy barada.

Auditor maliýe maglumatyny kompilýasiýa etmegi ýolbaşçylyk tarapyndan berlen buhgalterçilik hasaba alnyşynyň maglumatlaryny, düşündirişleri we ähmiýetli garaýyşlary goşmak bilen, gaýry maglumatlary peýdalanmak bilen geçirmelidir.

Auditor ýolbaşçylyk ýa-da, eger ýerlikli bolsa, korporatiw dolandyryşa jogapkär şahslar bilen maliýe maglumatyny kompilýasiýa etmegiň barşynda olaryň almaga ýardam eden ähmiýetli garaýyşlaryny ara alyp maslahatlaşmaga borçludyr.

Kompilýasiýa boýunça tabşyrygy ýerine ýetirmek tamamlanmazyndan öň auditor özüniň guramanyň işi we amallary baradaky hem-de maliýe hasabatlylygyny taýýarlamagyň kabul edilen konsepsiýasy baradaky düşünjelerini hasaba almak bilen kompilirlenen maliýe maglumaty bilen tanyşmaga borçludyr.

Eger kompilýasiýa boýunça tabşyrygyň ýerine ýetirilýän mahalynda auditora kompilýasiýa boýunça tabşyrygy ýerine ýetirmek maksatlarynda ýolbaşçylyk tarapyndan berlen buhgalterçilik hasaba alnyşynyň maglumatlarynyň, resminamalaryň, düşündirişleriň we gaýry maglumatlaryň, şol sanda ähmiýetli garaýyşlaryň doly däldigi, takyk däldigi belli bolsa, ol bu ýagdaýy ýolbaşçylygyň dykgatyna ýetirmäge we goşmaça hem takyk maglumaty soramaga borçludyr.

Eger auditor soralan buhgalterçilik hasaba alnyşynyň maglumatlarynyň, resminamalaryň, düşündirişleriň we gaýry maglumatlaryň, şol sanda ähmiýetli garaýyşlaryň ýolbaşçylyk tarapyndan berilmändigi sebäpli, tabşyrygyň ýerine ýetirilmegini tamamlap bilmeýän bolsa, onda ol tabşyrykdan boýun gaçyrmaga we ýolbaşçylyga ýa-da korporatiw dolandyryşa jogapkär şahslara boýun gaçyrylmagynyň sebäplerini habar bermäge borçludyr.

Eger tabşyrygy ýerine ýetirmegiň barşynda özüne şu aşakdaky ýagdaýlar belli bolsa, audtor ýolbaşçylyga degişli üýtgetmeleri girizmegi teklip etmelidir:

* kompilýasiýa edilen maliýe maglumatynda maliýe hasabatlylygyny taýýarlamagyň kabul edilen konsepsiýasyna gerekli salgylanmalar ýa-da onuň beýany ýok bolsa;
* maliýe maglumatynyň düýpli ýoýulmagyna ýol bermezlik maksady bilen, kompilýasiýa edilen maliýe maglumatyna üýtgetmeleri girizmek zerur bolsa;
* kompilýasiýa edilen maliýe maglumaty ýalňyşlyga alyp barýan bolsa.

Eger ýolbaşçylyk kompilýasiýa edilen maliýe maglumatyna göz öňünde tutulýan üýtgetmeleri girizmekden boýun gaçyrýan ýa-da üýtgetmeleri girizmäge audi-

tora rugsat etmeýän bolsa, onda ol tabşyrykdan boýun gaçyrmaga we ýolbaşçylyga ýa-da korporatiw dolandyryşa jogapkär şahslara boýun gaçyrmagynyň sebäplerini habar bermäge borçludyr.

Eger tabşyrykdan boýun gaçyrmak mümkin bolmasa, onda auditor emele gelen ýagdaýlary hasaba almak bilen, hünärmençilik we ýuridik jogapkärçiligiň möçberini kesgitlemelidir. Auditordan ýolbaşçylykdan ýa-da, eger ýerlikli bolsa, korporatiw dolandyryşa jogapkär şahslardan olaryň kompilýasiýa edilen maliýe maglumatynyň gutarnykly warianty üçin jogapkärçiligi öz üstlerine alandyklaryna tassyknama almalydyr.

Tabşyryk boýunça resminamalara auditor şulary goşmalydyr:

* kompilýasiýa boýunça tabşyrygy ýerine ýetirmegiň barşynda ýüze çykan ähmiýetli soraglar we özüniň şu meseleleri çözmek üçin ulanan usuly;
* kompilýasiýa edilen maliýe maglumatynyň ýolbaşçylyk tarapyndan berlen başlangyç maglumatlar, resminamalar, düşündirişler we gaýry maglumatlar bilen nähili gabat gelýändigi baradaky maglumatlar;
* ýolbaşçylygyň ýa-da, eger ýerlikli bolsa, korporatiw dolandyryşa jogapkär şahslaryň onuň üçin jogapkärçiligi öz üstlerine alan, kompilýasiýa edilen maliýe maglumatynyň gutarnykly wariantynyň nusgasy.

Auditoryň hasabatyny taýýarlamagyň möhüm wezipesi kompilýasiýa boýunça tabşyrygyň häsiýeti, şeýle hem şu tabşyrygy ýerine ýetirmegiň çäklerinde özüniň wezipeleri we borçlary barada takyk maglumat bermek bolup durýar. Auditoryň hasabaty maliýe maglumaty babatynda ol ýa-da beýleki görnüşde pikiri beýan etmegiň, ýa-da netije çykarmagyň usuly bolup durmaýar.

Kompilýasiýa boýunça tabşyrygy ýerine ýetirmegiň netijeleri boýunça auditoryň hasabaty ýazmaça görnüşde resmileşdirilmelidir we onda şu elementler bolmalydyr:

* hasabatyň ady;
* tabşyrygyň şertlerine laýyklykda salgysy ýa-da salgylary;
* auditoryň maliýe maglumatyny kompilýasiýa etmegi ýolbaşçylyk tarapyndan berlen maglumatlaryň esasynda amala aşyrandygy barada arza;
* maliýe maglumatyna degişlilikde kompilýasiýa boýunça tabşyryk babatynda ýolbaşçylygyň ýa-da, eger ýerlikli bolsa, korporatiw dolandyryşa jogapkär şahslaryň jogapkärçiliginiň ýazmaça beýany;
* maliýe hasabatlylygyny taýýarlamagyň kabul edilen konsepsiýasynyň kesgitlemesi we, eger ýörite maksatly konsepsiýa peýdalanylýan bolsa, maliýe maglumatynda şunuň ýaly ýörite maksatly konsepsiýanyň beýany ýa-da şonuň ýaly beýana salgylanma;
* maliýe maglumatynyň kesgitlemesi, şol sanda, eger ol birden köp elementi öz içine alýan bolsa,maliýe maglumatyndaky her bir elementiň adyny we maliýe maglumatynyň we ýa-da onuň degişli döwrüniň senesini görkezmeli;

170.0 x 240.0 mm

* maliýe maglumatyny kompilýasiýa etmek babatynda auditoryň borçlarynyň ýazmaça beýany, şol sanda tabşyrygyň Standarta laýyklykda ýerine ýetirilendigini we auditoryň degişli edep talaplaryny ýerine ýetirendigini görkezmek bilen;
* Standarta laýyklykda haýsy işiň kompilýasiýa boýunça tabşyryk bolup durýandygynyň beýany;
* şular barada düşündişileri görkezmeli:
  - tabşyrygyň ynamlylygy üpjün edýän tabşyryk bolup durmaýandygy sebäpli, auditoryň ýolbaşçylyk tarapyndan kompilýasiýa etmek maksatlarynda berlen maglumatlaryň takyklygyny ýa-da dolulygyny tassyklamaga borçly däldigini;
  - şunuň bilen baglylykda auditoryň auditiň we deslapky barlagyň netijeleri boýunça maliýe maglumatynyň maliýe hasabatlylygyny taýýarlamagyň kabul edilen konsepsiýasyna laýyklykda taýýarlanandygy ýa-da taýýarlanmandygy barada pikiri ýa-da netijäni beýan etmeýändigini;
* eger maliýe maglumaty maliýe hasabatlylygyny taýýarlamagyň kabul edilen konsepsiýasyny peýdalanmak bilen taýýarlanan bolsa, onda:
  - maliýe maglumatyny taýýarlamagyň maksadyny we onuň göz öňünde tutulýan peýdalanyjylaryny ýa-da maliýe maglumatyna degişli, şu maglumatlaryň açylýandygyna salgylanmany öz içine alýan bellikleri görkezýän;
  - hasabaty alyjylara maliýe maglumatynyň ýörite maksatly konsepsiýa laýyklykda taýýarlanandygyny, şonuň bilen baglylykda maglumatyň başga maksatlar üçin ýaramsyz bolup biljekdigini görkezýän bölümler zerurdyr;
* auditoryň hasabatynyň taýýarlanan senesi;
* auditoryň goly;
* auditoryň salgysy.

Auditoryň hasabatynyň düzülen senesi hökmünde auditoryň Standarta laýyklykda, kompilýasiýa boýunça tabşyrygy ýerine ýetirmeginiň tamamlanan senesi görkezilmelidir.

Özbaşdak taýýarlanmak üçin soraglar we ýumuşlar

1. Auditiň halkara standartynyň deslapky barlaglar boýunça düzümini, gurluşyny we mazmunyny aýdyp beriň.
2. Auditiň halkara standartynyň ynamlylygy üpjün edýän tabşyryklar boýunça düzümi, gurluşy we mazmuny nämeden ybarat?
3. Auditiň halkara standartynyň baglanyşykly hyzmatlar boýunça düzümini, gurluşyny we mazmunyny aýdyp beriň.
4. Auditorçylyk tabşyrygyna laýyklykda auditi geçirmegiň strategiýasyny kesgitläň.
5. Auditorçylyk subutnamalary almak üçin esasy auditorçylyk iş yzygiderlilikleri nämeden ybarat?
6. Ynamlylygy üpjün edýän tabşyryklar boýunça auditiň meýilnamasyny düzüň.
7. Auditoryň deslapky barlag boýunça hasabatyny düzüň.

XI BAP

TÜRKMENISTANDA AUDITORÇYLYK IŞINIŇ ESASLARY

11.1. Auditorçylyk işiniň guralyşy

Audit XIX asyryň ortalarynda Angliýada ýüze çykandygyny dürli çeşmeler tassyklaýar. 1844-nji ýylda britan kompaniýalarynyň buhgalterçilik hasaplarynyň garaşsyz buhgalterler-auditorlar tarapyndan barlanylmagyny göz öňüne tutýan kanunlar kabul edilipdir.

Audit Angliýanyň çäklerinden örän çalt çykýar we Fransiýa, Germaniýa, Italiýa, ABŞ we beýleki ösen ýurtlaryň hojalyk durmuşynyň bir bölegine öwrülýär. Hökmany audit hakynda kanunlar Fransiýada (1867-nji ýyl), ABŞ-da (1937-nji ýyl) kabul edilýär. Auditorçylyk işiniň ösüşine 1923–1933-nji ýyllardaky düýnä ykdysady çökgünligi özboluşly itergi berýär, onda kärhanalaryň we paýdarlar jemgyýetleriniň köpçülikleýin batmagy olaryň hasabatlylygynyň we balanslarynyň garaşsyz döwlet auditorlary tarapyndan barlanyş we tassyklanyş tertibiniň berkleşdirilmegini talap etdi. Russiýada auditor käri Petr I permany bilen goşun we flot üçin girizildi. Tä 1867-nji ýyla çenli ýurtda aýratyn edaralar hereket etdi, olar Russiýanyň harby we deňiz ministrlikleriniň ýanyndaky ýokary harby derňew kazyýetleri bolup durýardy.

Türkmenistanda häzirki zaman auditiniň başlangyjy 1994-nji ýylyň iýul aýynda auditorçylyk işine ygtyýarnama berilmegini düzgünleşdirýän «Auditorlyk işi hakynda Düzgünnamanyň» tassyklanylmagy bilen baglanyşyklydyr. Häzirki wagtda ýurdumyzda birnäçe auditorçylyk guramalary we özbaşdak auditorlar hereket edýär.

Auditorçylyk işiniň kanunçylyk binýady 1996-njy ýylyň 18-nji iýunynda «Auditorlyk işi hakynda» Türkmenistanyň Kanunynyň kabul edilmegi bilen emele geldi. Häzirki wagtda ýurdumyzda auditorçylyk işi 2014-nji ýylyň 8-nji noýabrynda kabul edilen «Auditorçylyk işi hakynda» Türkmenistanyň Kanuny, şeýle hem Türkmenistanyň Prezidentiniň Permanlary we Kararlary, auditorçylyk işiniň standartlary bilen kadalaşdyrylýar.

«Auditorçylyk işi hakynda» Türkmenistanyň Kanunyna laýyklykda *auditorçylyk işi* – auditi amala aşyrmak we (ýa-da) auditorçylyk işiniň ugry boýunça hyzmatlary etmek boýunça iş, şeýle hem *audit* – maliýe hasabatlylygynda bar bolan maglumatlaryň ygtybarlylygynyň we dolulygynyň derejesini we onuň Türkmenistanyň kanunçylygyna laýyk gelýändigini kesgitlemek hem-de barlagyň maksady bolup durýan soraglar boýunça garaşsyz pikiri beýan etmek maksady bilen, auditor, auditorçylyk guramasy tarapyndan ykdysadyýetiň subýektiniň maliýe-hojalyk işine geçirilýän barlag hökmünde kesgitlenýär. Audit Türkmenistanyň kanunçylygyna laýyklykda, döwlet häkimiýetiniň ygtyýarlandyrylan guramalary

tarapyndan amala aşyrylýan maliýe hasabatlylygynyň ygtybarlylygyna geçirilýän döwlet gözegçiliginiň ornuny tutmaýar.

Auditiň maksady auditorçylyk barlagyny geçirmek we alnan maglumatlaryň esasynda audit geçirilýän subýektleriň maliýe hasabatlylygynyň ygtybarlylygy we buhgalterçilik hasaba alnyşyny alyp barma tertibiniň Türkmenistanyň kanunçylygyna laýyklygy hakynda pikiri beýan etmek bolup durýar.

Ýurdumyzyň çäklerinde auditorçylyk işini diňe Türkmenistanyň dahyllylary – auditorlar we auditorçylyk guramalary, şeýle hem Türkmenistanyň Ministrler Kabinetiniň ykdysadyýetiň aýry-aýry subýektleri babatda daşary ýurt auditorçylyk guramalary tarapyndan auditiň geçirilmegi we auditorçylyk işiniň ugry boýunça hyzmatlaryň edilmegi hakynda çözgüt kabul etmegi bilen, degişli Türkmenistanyň dahylsyzlary – auditorçylyk guramalary amala aşyrýar.

Auditor – auditoryň hakyky hünär derejeli şahadatnamasy, auditorçylyk işini amala aşyrmak üçin ygtyýarnamasy bolan we Türkmenistanyň auditorlarynyň döwlet sanawynda bellige alnan fiziki şahsdyr. Auditor auditorçylyk işini auditorçylyk guramasynyň işgäri hökmünde ýa-da raýat-hukuk şertnamasy esasynda auditorçylyk guramasy tarapyndan işe çekilen tarap hökmünde, ýa-da öz işini ýuridik şahsy döretmezden telekeçilik işi bilen meşgullanýan şahs (özbaşdak auditor) hökmünde amala aşyrmaga hukuklydyr. Özbaşdak auditor hökmany auditden başga başlangyçly auditi we auditorçylyk işiniň ugry boýunça hyzmatlary etmegi amala aşyryp bilýär.

Auditorçylyk guramasy – auditorçylyk işini amala aşyrmak üçin döredilen, auditorçylyk işini amala aşyrmaga ygtyýarnamasy bolan we Türkmenistanyň auditorçylyk guramalarynyň döwlet sanawynda bellige alnan telekeçi ýuridik şahsdyr. Auditorçylyk guramasy audit geçirmek boýunça öz işini diňe degişli tertipde ygtyýarnama alandan soň amala aşyrýar. Auditorçylyk guramasy hususy kärhana, hojalyk jemgyýeti (şereketi), bilelikdäki kärhana, ýapyk görnüşli paýdarlar jemgyýeti guramaçylyk-hukuk görnüşinde döredilip bilner. Onuň wezipe sanawy üç auditordan az bolmaly däldir.

Auditorlar we auditorçylyk guramalary auditorçylyk işinden başga haýsydyr bir beýleki telekeçilik işi bilen meşgullanyp bilmeýärler.

Auditorçylyk guramalarynyň esasy wezipesi maliýe-hojalyk amallarynyň kanunylygyny, buhgalterçilik hasaba alnyşynyň ýagdaýyny, maliýe hasabatlylygynyň, ilkinji nobatda, maliýe ýagdaýy barada hasabatyň (buhgalter balansynyň), jemi peýda barada hasabatyň ygtybarlylygyny barlamak bolup durýar. Ondan başga-da, auditorçylyk guramalary aşakdakylary ýaly wezipeleriň ýerine ýetirilmegini üpjün etmek üçin niýetlenilendir:

1. Önümçiligiň netijeliligini artdyrmagyň ätiýaçlyklaryny ýüze çykarmak maksady bilen, audit geçirilýän subýektiň – müşderiniň işiniň ykdysady seljermesini amala aşyrmak.

170.0 x 240.0 mm

2. Maliýe strategiýasyny işläp düzmek.

3. Salgyt syýasatyny işläp düzmek.

4. Önümçiligi, maddy-tehniki üpjünçiligi we önümi ýerlemekligi gurnamak boýunça çäreleri işläp düzmek.

5. Zähmet we tehnologik tertip-düzgüni berjaý etmek boýunça çäreleri işläp düzmek.

6. Buhgalterçilik hasaba alnyşynyň alnyp barlyşyny kämilleşdirmekde audit geçirilýän subýekte ýardam bermek we beýlekiler.

Auditorçylyk barlagynyň dowamynda maliýe ýagdaýy barada hasabatyň (buhgalter balansynyň), jemi peýda barada hasabatyň, maliýe hasabatlylygynyň beýleki görnüşleriniň we salgyt beýannamalarynyň düzülişiniň dogrulygy kesgitlenýär, berilýän düşündirişlerdäki maglumatlaryň ygtybarlylygy aýdyňlaşdyrylýar. Munda hasabatlylykda aktiwleriň we passiwleriň bahalarynyň doly görkezilýändigi; ulanylan resminamalaryň sanawy, emlägiň bahalandyrylyş usulyýetiniň hakykatda subýektiň hasaba alyş syýasatynda kabul edilen usulyýete laýyklygy, balans we salgyt salynýan peýdanyň hasaplanylyşynyň dogrulygy baradaky meselelerine seredilýär.

Auditor buhgalterçilik hasaba alnyşynyň jemleýji (sintetik) we jikme-jik (analitik) hasaplarynyň maglumatlarynyň laýyklygyny we barabarlygyny, esaslyk maýanyň möçberiniň üýtgedilmegi hakynda subýektiň eýeleriniň kararlarynyň ýerine ýetirilişiniň dolulygyny, debitor we kreditor bergileriň görkezilişiniň dogrulygyny we beýlekileri barlamalydyr.

Auditorçylyk netijenamasyny düzmek üçin auditor aşakdaky meseleler boýunça pikirini jemlemelidir:

- hasabatlylygyň umumylykda oňa bildirilýän ähli talaplara laýyk gelýärmi ýa-da laýyk gelmeýärmi, hasabatlylykda gapma-garşy maglumatlaryň barlygy ýa-da ýoklugy (hasabatlylygyň kabul ederlikliligi);
- hasabatlylyga görkezilen pul jemleriniň goşulmagy üçin esas barmy ýa-da ýokmy (hasabatlylygyň delillendirilenligi);
- hasabatlyga audit geçirilýän subýekte degişli aktiwler we passiwler hakynda maglumat goşulypmy ýa-da goşulmandyrmy (gutarnyklylyk);
- derejeleriň ählisi dogry bahalandyrylypdyrmy we sanalypmy (bahalandyrma);
- pul jemi onuň hasaba alnan hasabyna dogry degişli edilipmi ýa-da edilmändirmi (toparlama);
- buhgalter balansynyň düzülen senesiniň öňüsyrasynda ýa-da gönümel onuň yzysüre geçirilen amallar özleriniň amala aşyrylan döwrüne degişli edilipmi ýa-da edilmändirmi (bölüjilik);
- käbir amallaryň pul jemi jikme-jik (analitik) hasaba alnyşyň reýestrlerinde berlen maglumatlara laýyk gelýärmi, olar dogry sanalypmy, jemleýji pul möçberleri Baş kitapda görkezilen maglumatlara laýyk gelýärmi (dykgatlylyk);

170.0 x 240.0 mm

- ähli derejeler maliýe hasabatlylygyna girizilipmi, hasabatlarda we olaryň goşundylarynda dogry görkezilipmi (açyp görkezmek).

Auditorçylyk guramalary we özbaşdak auditorlar auditiň aşakdaky ugurdaş hyzmatlaryny ýerine ýetirip bilerler:

1. Maliýe hasabatlylygyny düzmekligi:

a) buhgalterçilik hasaba alnyşyny ýola goýmaklygy, dikeltmekligi;

b) maliýe we statistik hasababatlylygyny düzmekligi;

ç) maliýe hasabatlylygyny maliýe hasabatlylygyň halkara standartlaryna geçirmekligi;

2. Maliýe hasabatlylygynyň seljerilmegini;

3. Maslahatlaryň berilmegini:

a) maliýe we statistik hasababatlylygyny düzmek;

b) buhgalterçilik hasaba alnyşy we buhgalterçilik hasaba alnyşynyň guralmagyna maglumatlar tehnologiýalaryny ornaşdyrmak;

ç) salgyt salmak we maliýe-hojalyk işiniň beýleki meseleleri;

4. Auditiň halkara standartlarynda göz öňünde tutulan başga hyzmatlary.

Auditorçylyk barlagynyň obýekti diýlip, ýagdaýy mukdar ýa-da hil taýdan bahalandyrylyp bilinjek öwrenilýän ulgamyň hereket etmeginiň aýratyn ýa-da özara baglanyşykly ykdysady, guramaçylyk, maglumat ýa-da gaýry taraplaryna düşünilýär. Obýektleriň şu görnüşleri tapawutlandyrylýar:

- *resurslar* – esasy serişdeler, maddy däl aktiwler, harytlar we haryt-maddy gymmatlyklar, pul serişdeleri;
- *hojalyk prosesleri* – önümiň özüne düşýän gymmatynyň kalkulýasiýasy we önümçiligiň emele getirilmegi;
- *hasaplaşyklar* – debitorlar we kreditorlar, işgärler, şahamçalar we golçur kärhanalar, býujet we býujetden daşary gaznalar bilen;
- *işiň netijeleri* – maliýe netijeleriniň we gaznalaryň emele getirilmegi;
- audit geçirilýän subýektiň gurluşy we guramaçylyk-hukuk görnüşi;
- dolandyrmagyň usullary we görnüşleri;
- gözegçiligiň usullary we görnüşleri.

Bahalandyrmagyň häsiýetleri boýunça aşakdaky obýektler tapawutlandyrylýar:

- mukdar taýdan häsiýetleri boýunça (audit geçirilýän subýektiň işiniň hasaplamalary we netijeleri);
- hil häsiýetleri boýunça (audit geçirilýän subýektiň gurluşy we guramaçylyk-hukuk görnüşi, dolandyrmagyň usullary we görnüşi, gözegçiligiň usullary we görnüşi);
- gatyşyk häsiýetleri boýunça (resurslar, hojalyk hadysalary we ş.m.).

Auditoryň hünär derejeli şahadatnamasyny almak üçin dalaşgärleriň – fiziki şahslaryň hünär synagy – bu auditorçylyk işi bilen meşgullanmak islegi bolan şahsy taraplaryň hünär derejesiniň synag geçirmek arkaly barlagydyr. Hünär synagy

170.0 x 240.0 mm

Türkmenistanyň Maliýe we yjdysadyýet ministrliginiň ýanyndaky Auditoryň hünär derejeli şahadatnamasyny almaga dalaşgärleriň hünär synagyny geçirmek boýunça topar tarapyndan geçirilýär. Hünär synagy iki tapgyrda: binýatlyk (esasy) we hünär boýunça ýöriteleşdirilen synag tapgyrlarynda geçirilýär.

Binýatlyk hünär synagy fiziki şahsyň-dalaşgäriň auditorçylyk işini amala aşyrmaga hünär taýdan ukyplylygyny anyklamak üçin geçirilýär, onuň netijesi boýunça oňa auditoryň hünär derejeli şahadatnamasy berilýär. Öz aýratynlygy we kadalaşdyryjy hukuk düzgünleşdirilmesi bolan maliýe işiniň ol ýa-da beýleki çygyrlarynda auditi amala aşyrmak üçin, ýagny ätiýaçlandyryş guramalarynyň auditi, karz edaralarynyň we bank işiniň auditi, gymmatly kagyzlar bazarynyň hünärli gatnaşyjylarynyň auditi hünärleri boýunça ýöriteleşdirilen synag geçirilýär, onuň netijesi boýunça auditorlara auditoryň goşmaça hünär derejeli şahadatnamasy berilýär. Binýatlyk (esasy) hünär synagynyň düzümine Türkmenistanyň Maliýe we ykdysadyýet ministrliginiň wezipeli adamlary girýän Topar geçirýär. Auditiň görnüşleriniň amala aşyrylmagyna hünär boýunça ýöriteleşdirilen synagy geçirmek üçin kiçi toparlar döredilýär. Olaryň düzümine karz edaralarynyň, ätiýaçlandyryş guramalarynyň tejribeli hünärmenleri, ylmy işgärler, ýokary okuw mekdepleriniň mugallymlary girizilip bilner.

Maliýe-ykdysady ýa-da hukuk boýunça ýokary bilimiň we aşakdaky iş döwrüniň bolmagy dalaşgärleriň hünär synagyna goýberilmegi üçin hökmany talaplar bolup durýar:

- *auditoryň hünär derejeli şahadatnamasyny almak üçin* – ykdysady, maliýe, gözegçilik-derňew ýa-da hukuk çygrynda, ýa-da maliýe-ykdysady, ýa-da bolmasa, hukuk dersleri boýunça ylmy-mugallymçylyk çygrynda bäş ýyldan az bolmadyk;

- *auditoryň goşmaça hünär derejeli şahadatnamasyny almak üçin* – ätiýaçlandyryş işi, bank işi ýa-da gymmatly kagyzlar bazary çygryndaky iş bilen gös-göni baglanyşykly bäş ýyldan az bolmadyk.

Hünär synagyndan geçmek üçin fiziki şahs - dalaşgär tarapyndan berilýän resminamalaryň sanawy Türkmenistanyň Maliýe we ykdysadyýet ministrliginiň ýanyndaky Auditoryň hünär derejeli şahadatnamasyny almaga dalaşgärleriň hünär synagyny geçirmek boýunça topar tarapyndan kesgitlenilýär.

Hünär synagyny geçip bilmedik fiziki şahs - dalaşgär alty aýdan az bolmadyk döwürden soň hünär synagyny gaýtadan geçmek üçin ady agzalan Topara ýüz tutup biler.

Auditoryň hereket edýän hünär derejeli şahadatnamasynyň bolmagy auditorçylyk işiniň amala aşyrylmagy üçin degişli ygtyýarnamany almak, onuň möhletini uzaltmak ýa-da ony dikeltmek üçin hökmany şert bolup durýar. Auditoryň hünär derejeli şahadatnamasynyň, auditoryň goşmaça hünär derejeli şahadatnamasynyň hereket edýän möhleti üç ýyla deňdir. Auditiň geçirilmegi we auditorçylyk işiniň ugry boýunça hyzmatlaryň edilmegi şertnamalaýyn esasda amala aşyrylýar.

170.0 x 240.0 mm

11.2. Auditiň görnüşleri

Auditiň görnüşleriniň birnäçe toparlanylyşy bardyr. Toparlanylyş alamatlary boýunça auditň aşakdaky görnüşleri bolup biler.

Barlagyň obýekti babatda auditiň toparlara bölünişi:

- içerki audit (ykdysady subýektiň işgärleri tarapyndan geçirilýär);
- daşarky audit (daşarky garaşsyz auditorçylyk guramasy ýa-da özbaşdak auditor tarapyndan geçirilýär);

Sargydyň häsiýeti boýunça auditiň toparlara bölünişi:

- hökmany audit;
- başlangyçly audit;
- döwlet guramalarynyň tabşyrygy boýunça audit.

Işjeňlik ulgamy boýunça auditiň toparlara bölünişi:

- umumy audit;
- bank auditi;
- ätiýaçlandyryş guramalarynyň auditi;
- biržalaryň, býujetden daşary gaznalaryň, maýa goýum institutlarynyň we ş.m. auditi;

Geçiriliş yzygiderligi boýunça auditiň toparlara bölünişi:

- ilkinji;
- ylalaşylan (gaýtalanýan);

Işjeňligiň ugurlary boýunça auditiň toparlara bölünişi:

- maliýe auditi;
- dolandyryş auditi;
- salgyt auditi;
- ekologik auditi.

Içerki audit. Içerki auditiň esasy wezipesi ykdysady subýektiň maglumatlar ulgamlaryny dolandyrmagyň, işläp düzmegiň we barlamagyň aýratyn wezipeleýin meselelerini çözmek bolup durýar. Şeýlelikde, *içerki audit* – bu ykdysady subýektiň dolandyryş gözegçiliginiň aýrylmaz bölegidir.

Içerki audit ykdysady subýektiň gurluş bölekleriniň netijeliligine dolandyryş gözegçiliginiň usullarynyň biri bolup durýar. Içerki auditiň gurnalyşy, roly we wezipeleri ykdysady subýektiň eýeleri, (ýa-da) ýolbaşçylygy tarapyndan aşakdakylara baglylykda kesgitlenilýär:

- ykdysady subýektiň işiniň mazmuny we özboluşlylygy;
- ykdysady subýektiň maliýe-ykdysady işiniň görkezijileriniň göwrümleri;
- ykdysady subýektiň emele gelen dolandyryş ulgamlary;
- içerki gözegçiligiň ýagdaýy.

Içerki auditiň wezipelerini ýörite gulluklaryň ýa-da ykdysady subýektiň wezipe sanawynda durýan aýratyn auditorlaryň ýerine ýetirip bilşi ýaly, derňew topar-

lary (derňewçiler) we içerki auditiň maksatlary üçin çekilýän beýleki guramalar we (ýa-da) daşarky auditorlar hem ýerine ýetirip bilýärler.

Içerki auditiň institutlaryna ykdysady subýektiň eýeleri we (ýa-da) ýolbaşçylygy tarapyndan bellenilýän derňewler, derňew toparlary, içerki auditorlar ýa-da içerki auditor toparlary degişlidir.

Içerki auditiň işi ykdysady subýektiň eýeleri we (ýa-da) ýolbaşçylygy üçin maglumat we maslahat beriş ähmiýetine eýedir. Ol ykdysady subýektiň işiniň netijeli guralmagyna we onuň ýolbaşçylygynyň borçnamalary ýerine ýetirmegine goldaw bermek üçin niýetlenendir.

Içerki auditiň guralyşy, roly we wezipeleri ykdysady subýektiň eýeleri we (ýa-da) ýolbaşçylygy tarapyndan kesgitlenilýär. Düzgün bolşy ýaly, içerki auditiň wezipeleri aşakdakylary öz içine alýar:

- ykdysady subýektiň buhgalterçilik hasaba alnyşy we içerki gözegçilik ulgamlaryny barlamak, olaryň monitoringi we bu ulgamlary kämilleşdirmek boýunça teklipleri işläp düzmek;
- buhgalterçilik we operatiw maglumatlary barabardygyny (identifikasiýasyny) anyklamak, bahalandyrmak, toparlara bölmek we onuň esasynda ykdysady subýektiň hasabatlylygyny düzmek üçin ulanylýan serişdeleriň we usullaryň bilermenizasyny goşmak bilen, buhgalterçilik we operatiw maglumatlary barlamak, şeýle hem amallaryň, buhgalterçilik hasaba alnyşynyň hasaplary boýunça galyndylaryň jikme-jik barlagyny goşmak bilen, hasabatlylygyň käbir maddalaryny ýörite öwrenmek;
- kanunlaryň we beýleki kadalaşdyryjy namalaryň, şeýle hem hasaba alyş syýasatynyň, gözükdirijileriň talaplaryny, ykdysady subýektiň eýeleriniň we (ýa-da) ýolbaşylygynyň kararlarynyň hem-de görkezmeleriniň berjaý edilişini barlamak;
- ykdysady subýektiň dürli dolandyryş bölekleriniň işini barlamak;
- içerki gözegçiligiň gurallarynyň netijeliligini bahalandyrmak, ykdysady subýektiň şahamçalarynda, düzümleýin birliklerinde gözegçilik barlaglaryny bahalandyrmak;
- ykdysady subýektiň emläkleriniň barlygyny, ýagdaýyny we tükelliginiň üpjün edilişini barlamak;
- ýörite taslamalaryň üstünde işlemek we ykdysady subýektiň içerki gözegçiliginiň gurluşynyň käbir elementlerine gözegçilik etmek;
- ykdysady subýektiň ulanýan programma üpjünçiligini bahalandyrmak;
- käbir ýagdaýlary, mysal üçin, hyýanatçylyk şübhesi ýagdaýyny ýörite derňemek;
- ýüze çykarylan kemçilikleri aradan aýyrmak boýunça teklipleri we ykdysady subýektiň dolandyrylyşynyň netijeliligini ýokarlandyrmak boýunça teklipleri işläp düzmek we hödürlemek.

170.0 x 240.0 mm

Içerki auditiň obýektiwligi onuň ykdysady subýektiň dolandyrylyş gurluşyna garaşsyzlygynyň derejesi bilen üpjün edilýär. Içerki audite bildirilýän bu talap, onuň diňe özüni wezipä bellän ykdysady subýektiň eýelerine we (ýa-da) ýolbaşçylygyna tabyn bolup durýandygy we hasabat bermäge borçludygy we ykdysady subýektiň barlanýan şahamçalarynyň, düzümleýin birlikleriniň, içerki gözegçilik guramalarynyň we ş.m. ýolbaşçylygyna garaşly bolup durmaýanlygy bilen üpjün edilýär.

Içerki auditorlar öz işleýän ykdysady subýektlerine barlaglaryň netijeleri bolup durýan seljerme we bahalandyrma maglumatlaryny, maslahatlary we beýleki zerur bolan maglumatlary berýär. Ykdysady subýektleriň wezipe sanawynda durýan we onuň ýolbaşçylygyna tabyn bolan işgärler içerki auditorlar bolup durýar. Içerki auditiň wezipeleri ykdysady subýektiň düzümleýin birlikleriniň bolşy ýaly, umumylykda dolandyrylyş zerurlyklaryndan ugur almak bilen, ýolbaşçylyk tarapyndan kesgitlenýär.

Içerki auditoryň işi onuň borçlaryna girýän dürli wezipeleriň giň geriminiň ýerine ýetirilmeginden ybaratdyr.

Bu wezipeler aşakdakylary öz içine alýar:

- ykdysady subýektiň kanunçylygyň talaplaryna laýyk gelýän syýasatyny işläp düzmeklige gönükdirilen gözegçilik ulgamlaryny barlamak;
- ykdysady subýektiň amallarynyň tygşytlylygyny we netijeliligini bahalandyrmak;
- ykdysady subýektiň maksatnamalaýyn maksatlaryna ýetmeginiň derejesini barlamak;
- ykdysady subýektiň ýolbaşçylygy tarapyndan kararlary kabul etmekde ulanylýan maglumatlaryň ygtybarlygyny tassyklamak.

Içerki audit diňe bir ykdysady subýektiň işi hakynda maglumatlary bermän, eýsem, menejerleriň hasabatlarynyň dogrulygyny we ygtybarlylygyny tassyklaýar. Içerki auditiň maglumatlaryny ulanmak bilen, ýolbaşçylyk ykdysady subýektiň içindäki zerur bolan üýtgetmeleri dessine we öz wagtynda amala aşyryp biler.

Içerki auditorlaryň işiniň esasy ugurlary aşakdakylardan ybarat:

- aktiwleriň ýagdaýyna gözegçilik etmek we ýitgilere ýol bermezlik;
- çykdajylara gözegçilik etmek, olaryň kanunylygyny we netijeliligini kesgitlemek;
- önümçilik ätiýaçlyklaryny kesgitlemek, ätiýaçlyklaryň toplama ýollaryny delillendirmek;
- ulgam içi gözegçilik iş yzygiderlikleriniň ýerine ýetirilişini tassyklamak;
- içerki gözegçilik ulgamynyň we maglumatlaryň işlenişiniň hereket edişiniň netijeliligini seljermek;
- dolandyryş maglumatlar ulgamy tarapyndan berilýän maglumatlaryň hilini bahalandyrmak.

Mazmuny boýunça içerki audit kärhanalary dolandyrmagyň gözegçilik wezipesiniň amala aşyrylmagyny aňladýar. Başgaça aýdylanda, bu – ykdysady subýektiň eýeleriniň bähbitlerinde gurnalan we içerki resminamalar bilen reglamentirlenýän, buhgalterçilik hasaba alnyşyny alyp barmagyň kesgitlenen tertibiniň berjaý edilişiniň we gözegçilik ulgamynyň özüniň hereket edişiniň ygtybarlylygynyň içerki gözegçilik ulgamydyr.

Daşarky audit. Daşarky audit hasabatlylyk ulgamynyň bahalandyrylmagyny, audit geçirilýän subýektleriň aktiwleriniň we passiwleriniň barlanylmagyny, hereket edýän içerki gözegçilik ulgamyny tertipleşdirmegi göz öňüne tutýar. Şeýle barlaglar ýöriteleşdirilen auditorçylyk guramalary tarapyndan geçirilýär.

Daşarky auditiň esasy wezipesi – audit geçirilýän subýekt tarapyndan berilýän hasabatlylygyň hakykata laýyk gelýändigini ýa-da gelmeýändigini kesgitlemek, belli bir döwür üçin şol subýektiň maliýe ýagdaýyny we işiniň netijelerini bahalandyrmak bolup durýar. Auditorçylyk hasabaty, esasan, audit geçirilýän subýektiň ýokarda duran guramalary, paýdarlar üçin niýetlenendir.

Içerki we daşarky audit bir-biriniň üstüni ýetirýär we şol bir wagtda biri-birinden düýpli tapawutlanýar (*10-njy tablisa*).

10-njy tablisa

Içerki we daşarky auditiň aýratynlyklarynyň häsiýetnamasy

Ýagdaýlar	Içerki audit	Daşarky audit
1	2	3
Meseleleri goýmak	Subýektiň düzümleýin birlikleriniň bolşy ýaly, umumylykda subýekti dolandyrmak boýunça talaplardan ugur almak bilen, ýolbaşçylyk tarapyndan kesgitlenýär	Garaşsyz taraplaryň: audit geçirilýän subýektiň we auditorçylyk guramasynyň (auditoryň) arasyndaky şertnama boýunça kesgitlenýär
Obýekt	Dolandyryşyň aýratyn wezipeleýin meselelerini barlamak, subýektiň maglumatlar ulgamlaryny işläp düzmek we barlamak hökmünde kesgitlenýär	Esasan, buhgalterçilik hasaba alnyşynyň we maliýe hasabatlylygynyň ulgamy hökmünde kesgitlenýär
Serişdeler	Özbaşdak saýlanyp alynýar (ýa-da auditorçylyk işiniň içerki standartlary bilen kesgitlenýär)	Auditorçylyk işiniň düzgünleri (standartlary) bilen kesgitlenýär

10-njy tablisanyň dowamy

1	2	3
Maksat	Subýektiň ýolbaşçysy tarapyndan kesgitlenýär	Auditorçylyk işi boýunça kanunçylyk bilen kesgitlenýär: maliýe hasabatlylygynyň ygtybarlylygyny bahalandyrmak we hereket edýän kanunçylygyň berjaý edilişini tassyklamak
Işiň görnüşi	Ýerine ýetirijilik işi	Telekeçilik işi
Işiň guralyşy	Ýolbaşçylygyň anyk tabşyryklaryny ýerine ýetirmek	Auditorçylyk barlagynyň umumy kabul edilen kadalaryndan we düzgünlerinden ugur almak bilen, auditorçylyk guramasy (auditor) tarapyndan özbaşdak kesgitlenýär
Özara gatnaşyklar	Subýektiň ýolbaşçylygyna tabynlyk, oňa garaşlylyk	Deňhukukly hyzmatdaşlyk, garaşsyzlyk
Subýektler	Subýektiň ýolbaşçylygynyň tabynlygyndaky we guramanyň wezipe sanawyndaky işgärler	Telekeçilik işiniň şu görnüşi bilen meşgullanmak hukugyny berýän degişli attestata we ygtyýarnama eýe bolan garaşsyz bilermenler (ekspertler)
Hünär derejesi	Subýektiň ýolbaşçysynyň garamagyna görä kesgitlenýär	Döwlet tarapyndan kadalaşdyrylýar
Töleg	Wezipe sanawy boýunça zähmet hakynyň hasaplanmagy	Şertnama boýunça berlen hyzmatlar üçin töleg
Jogapkärçilik	Subýektiň ýolbaşçylygynyň öňünde ýerine ýetiren borçlary boýunça	Kanunçylyga we kadalaşdyryjy namalara laýyklykda müşderiniň öňünde we üçünji taraplaryň öňünde
Usullar	Birmeňzeş meseleler çözülende (mysal üçin, maglumatlaryň ygtybarlylygynyň barlagy) usullar birmeňzeş bolup biler. Takyklygyň we jikme-jikligiň derejesinde tapawut bardyr	
Hasabatlylyk	Subýektiň ýolbaşçylygynyň öňünde	Auditorçylyk netijenamasynyň jemleýji bölümi çap edilip bilner, analitik bölümi müşderä berilýär

«Auditorçylyk işi hakynda» Türkmenistanyň Kanunynda hökmany we başlangyçly audit tapawutlandyrylýar.

Hökmany audit sanawy kanunçylyk tertibinde kesgitlenen subýektlerde her ýyl geçirilýär. Olara aşakdakylar degişlidir:

1. Ykdysadyýetiň şu aşakdakylary amala aşyrýan subýektleri:

a) bank işini;

b) gymmatly kagyzlar bazarynda hünär işini;

ç) birža söwdalaryny guramak boýunça işi;

d) ätiýaçlandyryş işini, şol sanda pensiýa ätiýaçlandyrmasy çygrynda;

2. Ýokarda görkezilmedik işiň beýleki görnüşlerini amala aşyrýan ykdysadyýetiň paýdarlar jemgyýeti, hojalyk jemgyýeti, bilelikdäki kärhana görnüşinde döredilen subýektleri, şeýle hem olaryň golçur kärhanalary;

3. Daşary ýurt kompaniýalarynyň Türkmenistanda bellige alnan şahamçalary we wekilhanalary;

4. Esaslyk maýasy bölekleýin ýa-da dolulygyna daşary ýurt maýalarynyň hasabyna emele getirilen, Türkmenistanyň kanunçylygyna laýyklykda döredilen ýuridik şahslar.

Türkmenistanyň kanunçylygynda bellenilen halatlarda hökmany audit ykdysadyýetiň beýleki subýektleri babatynda hem geçirilip bilner.

Türkmenistanda hökmany audit diňe auditorçylyk guramalary tarapyndan geçirilýär. *Hökmany auditiň esasy maksady* – ykdysady subýektleriň maliýe (buhgalter) hasabatlylygynyň ygtybarlylygyny, olar tarapyndan amala aşyrylan maliýe we hojalyk amallarynyň Türkmenistanda hereket edýän kadalaşdyryjy namalara laýyklygyny kesgitlemek bolup durýar.

Hökmany auditi geçmekden boýun gaçyrýan ýa-da onuň geçirilmegine päsgel berýän, ýa-da onuň geçirilmegini Türkmenistanyň kanunçylygynyň talaplaryna laýyklykda üpjün etmeýän ýuridik şahsyň ýolbaşçysy Türkmenistanyň kanunçylygynda bellenilen jogapkärçiligi çekilýär.

Subýektiň başlangyçlary boýunça audit ykdysady subýektiň çözgüdi boýunça auditorçylyk guramasy we (ýa-da) özbaşdak auditor bilen baglaşylan şertnamanyň esasynda geçirilýär. Şeýle barlagyň häsiýeti we gerimi müşderi tarapyndan kesgitlenýär. Subýektiň başlangyçlary boýunça audit barlagy düzgün bolşy ýaly, maksatlaýyn häsiýete eýe bolup, maliýe-karz guramalarynyň (karz alanda, girew şertnamasy resmileşdirilende), ätiýaçlandyryş guramalarynyň we ş.m. tabşyrygy boýunça hem geçirilýär. Maliýe hasabatlylygynyň ygtybarlylygynyň tassyklanmagyndan başga-da, subýektiň başlangyçlary boýunça auditiň maksady aşakdakylar bolup biler:

- subýektiň maliýe durnuklylygyny bahalandyrmak we çaklamak;
- subýektiň oýlanyşykly hasaba alyş syýasatyny esaslandyrmak;
- subýekt tarapyndan buhgalterçilik hasaba alnyşyny alyp barmagyň usulynyň saýlanmagy;

- subýektiň maliýe ýagdaýyny gowulandyrmak we netijeliligini artdyrmak boýunça teklipleri işläp düzmek.

Ilkibaşdaky audit auditorçylyk guramasy ýa-da özbaşdak auditor tarapyndan ilkinji gezek berlen müşderi üçin geçirilýär. Bu auditiň töwekgelçiligini ähmiýetli derejede artdyrýar we köp zähmet talap edýär, sebäbi auditorlarda müşderiniň işiniň aýratynlyklary, onuň içerki gözegçilik ulgamy we ş.m. hakynda hiç-hili düşünje ýokdur.

Ylalaşylan (gaýtalanýan) *audit* auditorçylyk guramasy ýa-da özbaşdak auditor tarapyndan müşderilerde öň auditiň geçirilendigini aňladýar. Auditor barlagynyň meýilleşdirilmegi we prosesi müşderiniň özboluşlylygyny, onuň buhgalterçilik hasaba alnyşyny gurnamakda gowşak we güýçli taraplaryny bilmeklige, şeýle hem auditorçylyk guramasynyň ýa-da özbaşdak auditoryň müşderi bilen uzak wagtlyk hyzmatdaşlygyna (maslahat bermek, içerki gözegçilik ulgamyny guramakda ýardam bermek we ş.m.) daýanýar.

Auditorçylyk guramasynyň işiniň tejribesi gaýtalanýan ylalaşylan auditiň artykmaçlyklaryna şaýatlyk edýär. Şeýle hyzmatdaşlyk auditor üçin bolşy ýaly, müşderi üçin hem özara bähbitlidir.

11.3. Auditorçylyk işiniň kadalaşdyryş-hukuk binýady

Ýurdumyzda auditorçylyk işiniň döwlet tarapyndan düzgünleşdirilmegini Türkmenistanyň Ministrler Kabineti we Türkmenistanyň Maliýe we ykdysadyýet ministrligi amala aşyrýar. Türkmenistanda auditorçylyk işini kadalaşdyrmak aşakdaky resminamalaryň esasynda amala aşyrylýar:

- 2014-nji ýylyň 8-nji noýabrynda kabul edilen «Auditorçylyk işi hakynda» Türkmenistanyň Kanuny;
- 2008-nji ýylyň 25-nji iýunynda kabul edilen «Işiň aýry-aýry görnüşlerini ygtyýarlandyrylmak hakynda» Türkmenistanyň Kanuny (soňky girizilen üýtgetmeleri we goşmaçalary hasaba almak bilen);
- Türkmenistanyň Prezidentiniň 2015-nji ýylyň 7-nji iýulynda çykaran №14320 belgili Karary bilen tassyklanan «Auditorçylyk işini ygtyýarlylandyrmak hakyndaky Düzgünnama»;
- Türkmenistanyň Prezidentiniň 2010-njy ýylyň 9-njy iýulyndaky №11139 belgili «Türkmenistanda buhgalterçilik hasaba alnyşy we auditi özgertmegiň maksatnamasy hakynda» Karary;
- Türkmenistanyň Prezidentiniň 2010-njy ýylyň 9-njy iýulyndaky №11139 belgili Karary bilen tassyklanan «Türkmenistanda buhgalterçilik hasaba alnyşy we auditi özgertmegiň Maksatnamasy»;
- Türkmenistanyň Prezidentiniň 2017-nji ýylyň 22-njy iýulyndaky №518 belgili «Türkmenistanda buhgalterçilik hasaba alnyşy we maliýe hasabatlylygyny halkara standartlaryna geçirmegiň meseleleri hakynda» Karary;

- Auditiň halkara standartlary;
- Auditorçylyk guramasynyň we özbaşdak auditorlaryň içerki standartlary.

Türkmenistanda auditorçylyk işini kadalaşdyrýan hukuk namalarynyň talaplarynyň berjaý edilmegi auditorçylyk guramalary we özbaşdak auditorlar üçin hökmany bolup durýar.

Ýurdumyzyň çäginde hereket edýän karz edaralarynyň 2011-nji ýylyň netijesi boýunça düzen maliýe hasabatlaryndan başlap, her ýylky maliýe hasabatlaryna auditiň halkara standartlaryna laýyklykda auditorçylyk barlaglary geçirilýär. 2019-njy ýyldan başlap karz edaralaryndan başga, eýeçiliginiň görnüşine garamazdan hökmany auditiň subýektleri bolan ähli kärhanalaryň, edaralaryň we guramalaryň ýyllyk maliýe hasabatlaryna auditiň halkara standartlaryna laýyklykda auditorçylyk barlaglary geçirilip başlanar.

Auditorçylyk guramalarynyň we özbaşdak auditorlaryň içerki standartlary auditor barlaglaryny amala aşyrmaklyga we resmileşdirmeklige bildirilýän ýeke-täk talaplary aýyl-saýyl edýän we kadalaşdyrýan resminamalary aňladýar. Bu resminamalar düzgün bolşy ýaly, amaly işiň netijeliligini we onuň auditorçylyk işiniň halkara standartlaryna laýyklygyny üpjün etmek maksady bilen kabul edilýär we tassyklanýar.

Auditorçylyk işini kadalaşdyryş ulgamynda bäş derejäni tapawutlandyrmak bolar.

I dereje «Auditorçylyk işi hakynda» Türkmenistanyň Kanuny, «Işiň aýry-aýry görnüşlerini ygtyýarlandyrylmak hakynda» Türkmenistanyň Kanuny, Auditiň halkara standartlary. Türkmenistanda auditorçylyk işini kadalaşdyryjy esasy resminama «Auditorçylyk işi hakynda» Türkmenistanyň Kanuny bolup durýar. Bu Kanun auditorçylyk işini amala aşyrmagyň düzgünlerini kesgitleýär.

II dereje Türkmenistanyň Prezidentiniň auditorçylyk işi bilen baglanyşykly çykarýan Permanlary, Kararlary, Görkezmeleri.

III dereje Türkmenistanyň Maliýe ykdysadyýet ministrligi tarapyndan işlenip düzülýän auditorçylyk işi bilen baglanyşykly düzgünnamalar, buýruklar.

IV dereje salgyt salmagyň, maliýe serişdeleriniň käbir meseleleri boýunça we ýörite auditorçylyk tabşyryklary boýunça auditorçylyk barlaglaryny amala aşyrmagyň tertibini kadalaşdyrýan auditorçylyk işiniň usulyýetleri, şeýle hem ýokary hünärli auditorçylyk birleşmeleri tarapyndan işlenip düzülýän, şeýle birleşmeleriň agzalary üçin hökmany bolup durýan, içerki düzgünler (standartlar).

V dereje auditorçylyk guramasynyň auditorlary tarapyndan işlenip düzülýän auditiň içerki standartlary. Auditorçylyk guramasynyň içerki standartlary Auditiň halkara standartlarynyň kanunçylyk we kadalaşdyryjy namalaryna, auditorçylyk işiniň halkara standartlaryna esaslanýar. Işlenip düzülen içerki standartlaryň jemleýji resminamasy auditorçylyk guramasynyň ýolbaşçysynyň olaryň tassyklanmagy hakynda buýrugy bolup biler. Firmanyň içerki standartlaryny işläp düzmegiň esasy ugurlary auditoryň özüni alyp barşynyň hünärmençilik edebiniň kadalary ul-

gamyndaky standartlara, içerki resminama dolanyşygy boýunça ähmiýeti, auditiň – umumy, bank, ätiýaçlandyryş, biržalaryň, býujetden daşary gaznalaryň we maýa goýumlary institutlarynyň audit ugurlary boýunça barlaglary geçirmegiň usulyýeti ulgamynda nyrhlar ýaly standartlara şertli bölmek bolar.

Auditiň halkara standartlary auditiň hili we ygtybarlylygy boýunça belli bir kadalary kesgitleýän ýeke-täk binýatlyk talaplary emele getirýär hem-de şol talaplaryň berjaý edilen ýagdaýynda auditorçylyk barlaglarynyň netijeleriniň degerli derejesini kepillendirýär. Olar auditi geçirmegiň umumy çemeleşmesini, auditorçylyk barlaglarynyň göwrümini, auditorçylyk netijenamalarynyň görnüşlerini, auditiň usulyýetini üpjün edýär. Auditiň halkara standartlaryndan gyşarmalara ýol beren auditor onuň sebäbini düşündirmäge taýýar bolmalydyr.

11.4. Auditorçylyk guramalarynyň we özbaşdak auditorlaryň hukuklary, borçlary, jogapkärçilikleri

«Auditorçylyk işi hakynda» Türkmenistanyň Kanunynyň 22-nji maddasyna laýyklykda özbaşdak auditorlaryň we auditorçylyk guramalarynyň auditorçylyk işini amala aşyrmak bilen baglanyşykly hukuklary we borçlary kesgitlenendir:

1. Özbaşdak auditorlaryň we auditorçylyk guramalarynyň şu aşakdakylara hukuklary bardyr:

- «Auditorçylyk işi hakynda» Türkmenistanyň Kanunyna we Türkmenistanyň beýleki kadalaşdyryjy hukuk namalaryna, auditiň halkara standartlaryna laýyklykda auditi geçirmegiň görnüşlerini we usullaryny özbaşdak kesgitlemäge;
- audit geçirilýän subýektiň maliýe-hojalyk işi bilen baglanyşykly resminamalary, şeýle hem bu resminamalarda hasaba alnan islendik emlägiň hakykatdan hem bardygyny we islendik borçnamalaryň hakyky ýagdaýyny doly möçberde barlamaga;
- auditiň geçirilmegi we auditorçylyk işiniň ugry boýunça hyzmatlaryň edilmegi üçin zerur bolan, audit geçirilýän subýektiň maliýe-hojalyk işi bilen bagly resminamalary almaga;
- auditiň we auditorçylyk işiniň ugry boýunça edilýän hyzmatlaryň barşynda ýüze çykan meseleler boýunça audit geçirilýän subýektiň wezipeli adamlaryndan dilden we ýazmaça görnüşlerde düşündirişleri almaga;
- ýazmaça talap etmek boýunça üçünji taraplardan auditiň geçirilmegi üçin zerur bolan, audit geçirilýän subýektiň maliýe-hojalyk işi bilen bagly maglumatlary almaga;
- giň gerimli (köp meýilnamaly) audit geçirilende bilermenler hökmünde audit geçirilýän subýektiň ugry boýunça ykdysadyýetiň dürli pudaklarynyň hünärmenlerini çekmäge;
- aşakdaky ýagdaýlarda auditi geçirmekden ýa-da auditorçylyk netijenamasyny düzmekden boýun gaçyrmaga:

a) audit geçirilýän subýekt tarapyndan ähli zerur resminamalar berilmese;

b) auditiň barşynda audit geçirilýän subýektiň maliýe hasabatlylygynyň dogrudygy we onuň Türkmenistanyň kanunçylygyna laýyk gelýändigi hakynda özbaşdak auditoryň, auditorçylyk guramasynyň pikirine düýpli täsir edýän ýa-da edip biljek ýagdaýlar ýüze çykarylsa.

Şeýle hem özbaşdak auditorlaryň we auditorçylyk guramalarynyň Türkmenistanyň kanunçylygyna laýyklykda başga hukuklary hem bolup biler.

Şol bir wagtda özbaşdak auditorlar we auditorçylyk guramasy şu aşakdakylara borçludyr:

- auditorçylyk işini «Auditorçylyk işi hakynda» Türkmenistanyň Kanunyna we Türkmenistanyň beýleki kadalaşdyryjy hukuk namalaryna, auditiň halkara standartlaryna laýyklykda amala aşyrmaga;
- ygtyýarly edara tarapyndan işiň hiline daşarky gözegçiligiň geçirilmegine päsgel bermezlige;
- auditiň we auditorçylyk işiniň ugry boýunça hyzmatlaryň edilmeginiň barşynda alynýan resminamalaryň saklanylmagyny üpjün etmäge;
- audit geçirilýän subýektiň ýolbaşçysyna auditiň barşynda, buhgalterçilik hasaba alnyşynyň alnyp barlyşynda, maliýe hasabatlylygynyň düzülişinde, salgyt salmak boýunça, şeýle hem maliýe-hojalyk amallary amala aşyrylanda Türkmenistanyň kanunçylygynyň bozulan halatlary barada ýüze çykarylan düzgün bozulmalar hakynda habar bermäge;
- audit geçirilýän subýekte auditorçylyk netijenamasyndaky bellikleriň we netijeleriň Türkmenistanyň kanunçylygynyň haýsy talaplaryna esaslanýandygy barada doly maglumat bermäge;
- jenaýatçylykly ýol bilen alnan girdejileriň kanunlaşdyrylmagyna we terrorçylygyň maliýeleşdirilmegine garşy hereket etmek hakynda Türkmenistanyň kanunçylygynyň talaplaryny berjaý etmek boýunça çäreleri üpjün etmäge;
- geçirilen audite degişli resminamalaryň (resminamalaryň göçürmeleriniň) bäş ýylyň dowamynda saklanylmagyny üpjün etmäge;
- Türkmenistanyň kanunçylygyna laýyklykda maliýe hasabatlylygyny düzmäge we ony şeýle hem ygtyýarly edaranyň talap etmegi boýunça özüniň işi hakynda başga maglumatlary oňa bermäge;
- auditorlaryň işiniň hiline gözegçiligi üpjün etmäge;
- auditi geçirmek üçin şertnamada bellenilen möhletde audit geçirilýän subýekte auditorçylyk hasabatyny we auditorçylyk netijenamasyny bermäge;
- auditorçylyk işiniň ugry boýunça hyzmatlary etmek üçin şertnamanyň bellenilen möhletde ýerine ýetirilmegini üpjün etmäge.

Şeýle hem özbaşdak auditorlar we auditorçylyk guramalary Türkmenistanyň kanunçylygyna laýyklykda başga borçlary hem ýerine ýetirip bilerler.

Audit geçirilýän subýektler we (ýa-da) auditorçylyk işiniň ugry boýunça hyzmatlaryň berilmegi hakynda şertnamany baglaşan taraplar «Auditorçy-

lyk işi hakynda» Türkmenistanyň Kanunynyň 23-nji maddasyna laýyklykda şu aşakdakylara hukuklydyr:

«Auditorçylyk işi hakynda» Türkmenistanyň Kanunynyň 20-nji maddasynyň talaplaryny hasaba almak bilen, auditi geçirmek we auditorçylyk işiniň ugry boýunça hyzmatlary etmek üçin özbaşdak auditory ýa-da auditorçylyk guramasyny özbaşdak saýlap almaga, «Auditorçylyk işi hakynda» Türkmenistanyň Kanunynyň 4-nji maddasynyň 4-nji bendinde göz öňünde tutulan halat muňa degişli däldir;

- özbaşdak auditordan, auditorçylyk guramasyndan auditi geçirmek üçin şertnamadan ýa-da auditorçylyk işiniň ugry boýunça hyzmatlaryň edilmegi üçin şertnamadan gelip çykýan borçnamalaryň ýerine ýetirilmegini talap etmäge;
- auditi geçirmek üçin şertnamanyň ýa-da auditorçylyk işiniň ugry boýunça hyzmatlaryň edilmegi üçin şertnamanyň şertleri bozulan halatynda özbaşdak auditoryň, ýa-da auditorçylyk guramasynyň hyzmatlaryndan boýun gaçyrmaga;
- özbaşdak auditor we auditorçylyk guramasy tarapyndan auditi geçirmek üçin şertnamanyň ýa-da auditorçylyk işiniň ugry boýunça hyzmatlaryň edilmegi üçin şertnamanyň şertleri talaba laýyk ýerine ýetirilmedik halatynda arza bilen ygtyýarly edara ýüz tutmaga;
- auditi geçirmek üçin şertnamada bellenilen möhletde auditorçylyk hasabatyny we auditorçylyk netijenamasyny almaga;
- özbaşdak auditordan, auditorçylyk guramasyndan auditorçylyk netijenamasyndaky bellikleriň we netijeleriň Türkmenistanyň kanunçylygynyň haýsy talaplaryna esaslanýandygy barada doly maglumat almaga.

Şeýle-de, audit geçirilýän subýektiň Türkmenistanyň kanunçylygyna laýyklykda başga hukuklary hem bolup biler.

Audit geçirilýän subýektler we (ýa-da) auditorçylyk işiniň ugry boýunça hyzmatlaryň berilmegi hakynda şertnamany baglaşan taraplar şu aşakdakylara borçludyr:

- auditiň, auditorçylyk işiniň ugry boýunça hyzmatlaryň öz wagtynda we hil taýdan gowy geçirilmegi üçin özbaşdak auditora, auditorçylyk guramasyna şertleri döretmeklige, zerur bolan resminamalary bermeklige, özbaşdak auditoryň, auditorçylyk guramasynyň dilden ýa-da ýazmaça talap etmegi boýunça dilden, ýa-da ýazmaça görnüşinde düşündirişleri we tassyknamalary bermäge;
- audit geçirilende anyklanylmaga degişli soraglary çäklendirmek maksady bilen haýsy-da bolsa bir hereketleri etmezlige;
- buhgalterçilik hasaba alnyşyny ýola goýmagyň, maliýe hasabatlylygyny düzmegiň, salgyt salmak boýunça ýüze çykarylan düzgün bozulmalaryny öz wagtynda düzetmäge;
- auditi geçirmek üçin şertnama laýyklykda özbaşdak auditoryň, auditorçylyk guramasynyň hyzmatlaryny öz wagtynda tölemeklige, şol sanda auditorçylyk netijenamasynyň netijeleri audit geçirilýän subýektiň işgärleriniň nukdaýnazarlary bilen gabat gelmeýän halatlarda, şeýle hem özbaşdak auditor, auditorçylyk gura-

masy tarapyndan işiň oňa degişli bolmadyk sebäpler boýunça doly ýerine ýetirilmedik halatynda tölemäge;

- auditorçylyk işiniň ugry boýunça hyzmatlary etmek üçin şertnama laýyklykda özbaşdak auditoryň, auditorçylyk guramasynyň hyzmatlaryny öz wagtynda tölemäge;
- özbaşdak auditoryň, auditorçylyk guramasynyň auditi geçirmek üçin şertnamanyň we (ýa-da) auditorçylyk işiniň ugry boýunça hyzmatlary etmek üçin şertnamanyň şertlerinden gelip çykýan beýleki talaplaryny ýerine ýetirmäge.

Şeýle-de audit geçirilýän subýektiň Türkmenistanyň kanunçylygyna laýyklykda başga borçlary hem bolup biler.

Auditorçylyk guramalary we özbaşdak auditorlar auditorçylyk işini amala aşyranda «Auditorçylyk işi hakynda» Türkmenistanyň Kanunynyň, beýleki kadalaşdyryjy hukuk namalarynyň talaplaryny bozan ýagdaýlarynda, bellenen tertipde, jogapkärçilige çekilýärler. Audit geçirilýän subýektler auditi geçirmek üçin özbaşdak auditora, auditorçylyk guramasyna berilýän resminamalaryň we beýleki maglumatlaryň dolulygy we dogrulygy üçin Türkmenistanyň kanunçylygynda göz öňünde tutulan jogapkärçiligi çekilýärler.

Özbaşdak taýýarlanmak üçin soraglar

1. Audit özüniň häzirki zaman manysynda haýsy ýurtda we haçan ýüze çykdy?
2. «Auditorçylyk işi hakynda» Türkmenistanyň Kanuny haçan kabul edildi?
3. Auditorçylyk işiniň mazmuny nämeden ybarat?
4. Auditorçylyk guramalarynyň haýsy esasy wezipeleri bar?
5. Auditoryň hünär derejeli şahadatnamasyny almak üçin dalaşgärleriň fiziki şahslardan alynýan hünär synagynyň geçirilişiniň aýratynlygy nämeden ybarat?
6. Özbaşdak auditorlar we auditorçylyk guramalary haýsy işiň görnüşleri bilen meşgullanyp bilerler?
7. Auditorçylyk işiniň ugry boýunça hyzmatlaryň görnüşlerine nämeler degişli?
8. Auditiň haýsy görnüşleri bar?
9. Içerki auditiň manysy nämeden ybarat?
10. Içerki auditorlaryň işiniň esasy ugurlary haýsylar?
11. Daşarky auditiň esasy wezipesi nämeden ybarat?
12. Içerki we daşarky auditiň esasy aýratynlyklary we tapawutlary nämeden ybarat?
13. Haýsy ýagdaýlarda hökmany audit geçirilýär?
14. Türkmenistanda auditorçylyk işiniň kadalaşdyryjy gözegçilik ulgamyna haýsy resminamalar girýär?
15. Haýsy kadalaşdyryjy hukuk namasy auditorçylyk guramalarynyň we özbaşdak auditorlaryň hukuklaryny we borçlaryny kesgitleýär?
16. Auditorçylyk işini amala aşyrmak bilen baglanyşykly auditorçylyk guramalarynyň we özbaşdak auditorlaryň hukuklary haýsylar?
17. Auditorçylyk barlagy geçirilende we (ýa-da) Auditorçylyk işiniň ugry boýunça hyzmatlar edilende audit geçirilýän subýektleriň hukuklary we borçlary haýsylar?
18. Auditorlaryň hünärmençilik edebiniň kadalary nämeden ybarat?

170.0 x 240.0 mm

Peýdalanylan edebiýatlar

1. *Gurbanguly Berdimuhamedow.* Döwlet adam üçindir. Aşgabat, Türkmen döwlet neşirýat gullugy, 2009.
2. *Gurbanguly Berdimuhamedow.* Türkmenistanyň ykdysady strategiýasy: halka daýanyp, halkyň hatyrasyna. Aşgabat, 2010.
3. *Gurbanguly Berdimuhamedow.* Türkmenistanyň durmuş-ykdysady ösüşiniň döwlet kadalaşdyrylyşy. Ýokary okuw mekdepleriniň talyplary üçin okuw gollanmasy. I,II tomlar. Aşgabat, Türkmen döwlet neşirýat gullugy, 2010.
4. Türkmenistanyň Konstitusiýasy (rejelenen görnüşi). Aşgabat, 2016.
5. Türkmenistanyň bitewi Kanuny «Salgytlar hakynda». Aşgabat, 2004.
6. Türkmenistanyň Kanuny «Buhgalterçilik hasaba alnyşy we maliýe hasabatlylygy hakynda». Aşgabat, 2010.
7. Türkmenistanyň Kanuny «Auditorçylyk işi hakynda». Aşgabat, 2014.
8. Türkmenistanyň Kanuny «Işiň aýry-aýry görnüşlerini ygtyýarlandyrmak hakynda». Aşgabat, 2008.
9. Türkmenistanyň durmuş-ykdysady ösüşiniň 2011–2030-njy ýyllar üçin milli Maksatnamasy. Aşgabat, Türkmen döwlet neşirýat gullugy, 2010.
10. Türkmenistanyň Prezidentiniň ýurdumyzy 2019–2025-nji ýyllarda durmuş-ykdysady taýdan ösdürmegiň Maksatnamasy. Aşgabat, Türkmen döwlet neşirýat gullugy, 2019
11. Türkmenistanyň Prezidentiniň obalaryň, säherçeleriň, etraplardaky şäherleriň we etrap merkezleriniň ilatynyň ýaşaýyş-durmuş şertlerini özgertmek boýunça 2020-nji ýyla çenli döwür üçin rejelenen görnüşdäki milli Maksatnamasy. Aşgabat, Türkmen döwlet neşirýat gullugy, 2015.
12. Türkmenistanyň Prezidentiniň 2018-nji ýylyň 30-njy noýabryndaky 984 belgili Kararyna laýyklykda tassyklanan «2019–2025-nji ýyllarda sanly ykdysadyýeti ösdürmegiň Konsepsiýasy».
13. Türkmenistanyň Prezidentiniň 2015-nji ýylyň 7-nji iýulyndaky 14320 belgili Kararyna laýyklykda tassyklanan «Auditorçylyk işini ygtyýarlylandyrmak hakyndaky Düzgünnama».
14. Türkmenistanyň Prezidentiniň 2010-njy ýylyň 9-njy iýulyndaky 11139 belgili «Türkmenistanda buhgalterçilik hasaba alnyşy we auditi özgertmegiň Maksatnamasy hakynda» Karary.
15. Türkmenistanyň Prezidentiniň 2010-njy ýylyň 9-njy iýulyndaky 11139 belgili Kararyna laýyklykda tassyklanan «Türkmenistanda buhgalterçilik hasaba alnyşy we auditi özgertmegiň Maksatnamasy».

170.0 x 240.0 mm

16. Türkmenistanyň Prezidentiniň 2017-nji ýylyň 22-nji dekbaryndaky 518 belgili «Türkmenistanda buhgalterçilik hasaba alnyşy we maliýe hasabatlylygyny halkara standartlaryna geçirmegiň meseleleri hakynda» Karary.
17. *Agamyradow P.N.* we başgalar. Audit: mazmuny we guralyşy. Okuw gollanmasy. Aşgabat. THHI. 1998.
18. *Ataýew J.J.* Audit. Okuw gollanmasy. Aşgabat, «Ylym» neşirýaty, 2006.
19. *Грачева М.Е.* Международные стандарты аудита: учебное пособие. – М.: ПРИОР, 2005.
20. *Жарылгасова Б.Т., Суглобов А.Е.* Международные стандарты аудита: учебное пособие. – М.: КНОРУС, 2006.
21. *Кеворкова Ж.А.* Международные стандарты аудита: учебник для магистров. М.: Юрайт, 2014.
22. *Куликова Л.И.* Международные стандарты финансовой отчетности. Нефинансовые активы организации. – М.: ИНФРА-М, 2012.
23. *Макальская М.Л., Ковалева Н.И.* Международные стандарты аудита. Учебное пособие. М.: Дело и сервис, 2013.
24. *Маркова Е.Б.* Международные стандарты аудита: учебное пособие. – Ульяновск: УлГТУ, 2013.
25. Международные стандарты аудита. http://org-rsa.ru/msa.php.
26. Международные стандарты аудита и Кодекс этики Международной федерации бухгалтеров (1999). – М.: МЦРСБУ, 2000.
27. *Мощенко Н.П.* Международные стандарты учета и отчетности. Учебное пособие. – М.: Финансы и статистика, 2007.
28. *Палий В.Ф.* Международный стандарты учета и финансовой отчетности. Учебник для вузов. – М.: Финансы и статистика, 2009.
29. *Терехова В.А.* Международные и национальные стандарты учета и отчетности. – СПб: Питер, 2002.
30. *Чая В.Т., Чая Т.В.* Международные стандарты финансовой отчетности. Учебное пособие для вузов. – М.: КНОРУС, 2011.

170.0 x 240.0 mm

MAZMUNY

Giriş 7

I bap. Auditiň halkara standartlary barada düşünje, olaryň toparlara bölünişi we guramaçylyk esaslary 9
1.1. Auditiň mazmuny, maksatlary we wezipeleri 9
1.2. Buhgalterleriň halkara federasiýasynyň auditorçylyk işini kadalaşdyrmakdaky orny we wezipeleri 13
1.3. Auditiň halkara standartlarynyň toparlara bölünişi we gurluşy 22
Özbaşdak taýýarlanmak üçin soraglar 33

II bap. Edep kodeksi – buhgalter hünärmenleriniň esas goýujy resminamasy 34
Özbaşdak taýýarlanmak üçin soraglar 44

III bap. Auditiň halkara standartlaryna giriş 45
3.1. Auditiň halkara standartlarynyň konseptual esaslary 45
3.2. Hile gözegçilik etmegiň halkara standartlary 57
Özbaşdak taýýarlanmak üçin soraglar 69

IV bap. Auditiň geçirilişini düzgünleşdirýän standartlar 70
4.1. Auditi gecirmegiň umumy maksatlary 70
4.2. Auditorçylyk tabşyryklarynyň şertlerini ylalaşmak 81
4.3. Maliýe hasabatlylygynyň auditi geçirilende hile gözegçilik etmek 86
4.4. Auditorçylyk resminamalary 93
4.5. Ynsapsyz hereketler babatynda auditoryň borçlary 96
4.6. Maliýe hasabatlylygynyň auditiniň dowamynda kanunlara we kadalaşdyryjy namalara seretmek 108
Özbaşdak taýýarlanmak üçin soraglar 115

V bap. Töwekgelçiliklere baha bermek we olara laýyk hereketler 116
5.1. Maliýe hasabatlylygynyň auditini meýilnamalaşdyrmak 116
5.2. Guramany we onuň töweregini öwrenmek arkaly düýpli ýoýulmalary ýüze çykarmak we baha bermek 125
5.3. Audit meýilnamalaşdyrylanda we geçirilende düýplülik 140
5.4. Audit meýilnamalaşdyrylanda we geçirilende ýüze çykarylan düýpli ýoýulmalaryň töwekgelçiliklerine baha bermek 147
5.5. Hyzmat edýän kärhananyň hyzmatlaryndan peýdalanýan guramanyň auditiniň aýratynlyklary 153
5.6. Auditiň dowamynda ýüze çykarylan ýoýulmalara baha bermek 162
Özbaşdak taýýarlanmak üçin soraglar 167

VI bap. Auditorçylyk subutnamalaryny düzgünleşdirýän standartlar 168
6.1. Auditorçylyk subutnamalary 168
6.2. Anyk ýagdaýlarda auditorçylyk subutnamalaryny almagyň aýratynlygy 175
6.3. Daşarky tassyklamalar 180

170.0 x 240.0 mm

6.4. Analitik iş yzygiderlikleri 184
6.5. Auditorçylyk seçip alma 188
6.6. Bahalandyryş ululyklarynyň auditi 200
6.7. Bagly taraplar...203
6.8. Işiň üznüksizligi 206
6.9. Ýazmaça arzalar...211
Özbaşdak taýýarlanmak üçin soraglar 213

VII bap. Beýleki auditorlaryň işiniň peýdalanylmagy 215
7.1. Toparyň maliýe hasabatlylygyna geçirilýän auditiň aýratynlyklary 215
7.2. Içerki auditorlaryň işiniň peýdalanylmagy 220
7.3. Auditoryň bilermeniniň işiniň peýdalanylmagy...227
Özbaşdak taýýarlanmak üçin soraglar we ýumuşlar...226

VIII bap. Auditiň jemleri boýunça pikirleri emele getirmek we netijenamany düzmek.........227
8.1. Maliýe hasabatlylygy barada pikiri emele getirmek we netijenama düzmek..........227
8.2. Saýlanyp alnan hasaba alyş syýasatynyň gerekli häsiýeti 229
8.3. Auditiň halkara standartlaryna laýyklykda auditorçylyk netijenamasy 234
Özbaşdak taýýarlanmak üçin soraglar we ýumuşlar...239

IX bap. Auditiň tejribesi barada halkara hasabat «Maliýe gurallarynyň auditiniň aýratynlyklary» (№1000) 240
9.1. Auditorçylygyň halkara tejribesi boýunça düzgünlere umumy syn..........................240
9.2. «Maliýe gurallarynyň auditiniň aýratynlyklary» auditiň tejribesi barada halkara hasabata giriş 241
9.3. Maliýe gurallary barada umumy maglumatlar..244
9.4. Maliýe guralynyň auditiniň aýratynlyklary 256
Özbaşdak taýýarlanmak üçin soraglar 276

X bap. Auditiň deslapky barlaglaryny, ynamlylygy üpjün edýän tabşyryklar, baglanyşykly hyzmatlar boýunça halkara standartlary..........277
10.1. Deslapky (obzor) barlaglarynyň halkara standartlary..277
10.2. Ynamlylygy üpjün edýän tabşyryklaryň halkara standartlary 311
10.3. Ugurdaş hyzmatlar boýunça halkara standartlary...367
Özbaşdak taýýarlanmak üçin soraglar we ýumuşlar...378

XI bap. Türkmenistanda auditorçylyk işiniň esaslary 379
11.1. Auditorçylyk işiniň guralyşy...379
11.2. Auditiň görnüşleri 384
11.3. Auditorçylyk işiniň kadalaşdyryş-hukuk binýady...390
11.4. Auditorçylyk guramalarynyň we özbaşdak auditorlaryň hukuklary, borçlary, jogapkärçilikleri 392
Özbaşdak taýýarlanmak üçin soraglar 395
Peýdalanylan edebiýatlar 396

170.0 x 240.0 mm

Gulbeşer Myradowiç Babaýew, Meret Rejepowiç Meredow,
Ýaňyl Annageldiýewna Mämmedowa

AUDITIŇ HALKARA STANDARTLARY

Ýokary okuw mekdepleri üçin okuw kitaby

Redaktor	*H. Sapargulyýew*
Surat redaktory	*O. Çerkezowa*
Teh. redaktor	*O. Nurýagdyýewa*
Kompýuter bezegi	*D. Piriýewa, B. Saryýew*
Neşir üçin jogapkär	*A. Baýramow*

Çap etmäge rugsat edildi 23.04.2019. Ölçegi 70x100$^{1}/_{16}$.
Şertli çap listi 32,25. Hasap-neşir listi 27,19.
Çap listi 25,0. Şertli reňkli ottiski 87,08.
Sargyt № 3092. Sany 700.

Türkmen döwlet neşirýat gullugy.
744000. Aşgabat, Garaşsyzlyk şaýoly, 100.

Türkmen döwlet neşirýat gullugynyň Metbugat merkezi.
744015. Aşgabat, 2127-nji (G.Gulyýew) köçe, 51/1.