# АУДИТТИН ЭЛ АРАЛЫК СТАНДАРТЫ 315

# (кайра каралган)

## ИШКАНАНЫ ЖАНА АНЫН ЧӨЙРӨСҮН ИЗИЛДӨӨ АРКЫЛУУ ОЛУТТУУ БУРМАЛОО ТОБОКЕЛДИКТЕРИН ТАБУУ ЖАНА БААЛОО

(2013-жылдын 15-декабрында же ушул күндөн кийин аяктаган мезгилдер үчүн финансылык отчеттуулуктун аудитине карата күчүнө кирет)

МАЗМУНУ

Пункт

Киришүү

Ушул стандартты колдонуу чөйрөсү 1

Күчүнө кирүү күнү 2

Максаты 3

Аныктамалар 4

**Талаптар**

Тобокелдиктерди баалоо жол-жоболору жана коштоочу аракеттер 5–10

Ишкананы жана анын чөйрөсүн, анын ичинде ишкананын ички

контролдук системасын зарыл болгон түшүнүү 11–24

Олуттуу бурмалоо тобокелдиктерин табуу жана баалоо 25–31

Документация 32

**Пайдалануу боюнча колдонмо жана башка түшүндүрмө материалдар**

Тобокелдиктерди баалоо жол-жоболору жана коштоочу

аракеттер A1–A24

Ишкананы жана анын чөйрөсүн, анын ичинде ишкананын ички

контролдук системасын зарыл түшүнүү A25–A121

Ишкананы жана анын чөйрөсүн, анын ичинде ишкананын ички контролдук

системасын зарыл түшүнүү A122–A152

Документация A153–A156

1-тиркеме. Ички контролдоо системасынын компоненттери

2-тиркеме. Олуттуу бурмалоо тобокелдиктерин көрсөтө турган шарттар жана жагдайлар

Аудиттин эл аралык стандарты (АЭС) 315 (кайра каралган) *«Ишкананы жана анын чөйрөсүн изилдөө аркылуу олуттуу бурмалоо тобокелдиктерин табуу жана баалоо»* АЭС 200 *«Көз карандысыз аудитордун негизги максаттары жана Аудиттин эл аралык стандарттарына ылайык аудитти жүргүзүү»* менен биргеликте каралышы керек.

Киришүү

Ушул стандартты колдонуу чөйрөсү

1. Ушул Аудиттин эл аралык стандарты (АЭС) аудитордун ишкананы жана анын чөйрөсүн, анын ичинде ишкананын ички контролдоо системасын изилдөө аркылуу финансылык отчеттуулуктун олуттуу бурмаланган тобокелдиктерин аныктоо жана баалоо боюнча жоопкерчилигин карайт.

Күчүнө кирүү күнү

1. Ушул стандарт 2013-жылдын 15-декабрында же ушул күндөн кийин аяктаган мезгилдер үчүн финансылык отчеттуулуктун аудитине карата күчүнө кирет.

Максаты

1. Аудитордун максаты ишкананы жана анын чөйрөсүн, анын ичинде ишкананын ички контролдоо системасын изилдөө аркылуу финансылык отчеттуулуктун жана өбөлгөнүн деңгээлинде, ак ниетсиз иш-аракеттерден улам же катачылыктын натыйжасында олуттуу бурмаланган тобокелдиктерди аныктоо жана баалоо болуп саналат. Муну менен олуттуу бурмалоолордун бааланган тобокелдиктерине жооп берүү үчүн аудитордук жол-жоболорду иштеп чыгуу жана аткаруу үчүн негиз түзүлөт.

Аныктамалар

1. Аудиттин эл аралык стандарттарынын максаттары үчүн төмөнкүдөй терминдер төмөндө берилген маанилерге ээ:
   1. өбөлгөлөр – жетекчиликтин болуп өтүшү мүмкүн болгон потенциалдуу бурмалоолордун ар кандай типтерин кароо үчүн финансылык отчеттуулукка киргизилген жана аудитор колдоно турган айкын же башка формадагы билдирүүлөрү;
   2. бизнес-тобокелдик – алдыга коюлган максаттарга жетүүгө жана өз стратегиясын аткарууга ишкананын кудуретине терс таасир этиши мүмкүн болгон олуттуу шарттардын, окуялардын, жагдайлардын, аракеттердин же аракетсиздиктин натыйжасында келип чыгуучу же ойдогудай эмес максаттарды жана стратегияларды аныктоонун натыйжасында келип чыгуучу тобокелдик;
   3. ички контролдоо системасы – ишенимдүү финансылык отчеттуулукту даярдоо жаатында ишкананын максаттарына жетүүгө карата акылга сыярлык ишенимдүүлүктү, иштин майнаптуулугун жана натыйжалуулугун камсыз кылуу, колдонуудагы мыйзамдарды жана ченемдик актыларды сактоо үчүн корпоративдик башкарууга жооп берүүчү жактар, жетекчилик жана ишкананын башка кызматкерлери тарабынан иштелип чыккан, ишке ашырылган жана колдоого алынган процесстер. «Контролдоо каражаттары» термини ички контролдоо системасынын бир же бир нече компоненттеринин ар кандай аспектилерине тийиштүү;
   4. тобокелдиктерди баалоо жол-жоболору – ишкананын жана анын чөйрөсүнүн түшүнүүсүн, анын ичинде ички контролдоо системасын алуу максатында, финансылык отчеттуулуктун деңгээлинде жана өбөлгөлөөнүн деңгээлинде ак ниетсиз аракеттерден, ошондой эле катадан келип чыккан олуттуу бурмалоо тобокелдиктерин табууга жана баалоого багытталган жол-жоболор;
   5. олуттуу тобокелдик - аудитордун ой жүгүртүүсү боюнча, аудит учурунда өзгөчө кароону талап кылган олуттуу бурмалоонун табылган жана бааланган тобокелдиги.

Талаптар

Тобокелдиктерди баалоо жол-жоболору жана коштоочу аракеттер

1. Аудитор финансылык отчеттуулуктун деңгээлинде жана өбөлгөлөөнүн деңгээлинде олуттуу бурмаланган тобокелдиктерди аныктоого жана баалоого негиз түзүү үчүн тобокелдикти баалоо жол-жоболорун аткарышы керек. Тобокелдиктерди баалоо жол-жоболору өз алдынча анын негизинде аудитордун пикирин түзүүгө мүмкүн болгон жетиштүү аудитордук далилдерди бере албайт (А1-А5-пункттарды караңыз).
2. Тобокелдиктерди баалоо жол-жоболору төмөнкүлөрдү камтышы керек:
   1. жетекчиликке, тиешелүү ички аудит кызматкерлерине (эгерде бар болсо), ошондой эле, аудитор ой жүгүртүүсү боюнча ак ниетсиз аракеттен же катачылыктан улам олуттуу бурмалоо тобокелдиктерин аныктоого жардам берүүчү маалыматка ээ болушу мүмкүн деп эсептеген ишканадагы башка адамдарга суроо-талаптарды жиберүү (A6–A13-пункттарды караңыз);
   2. талдоо жол-жоболору (A14–A17-пункттарды караңыз);
   3. байкоо жүргүзүү жана инспекциялоо (A18-пунктту караңыз).
3. Аудитор кардар менен мамилени кабыл алуу же улантуу жол-жобосун аткарууда алынган маалымат олуттуу бурмалоо тобокелдиктерин аныктоо үчүн маанилүүбү же жокпу, карап чыгышы керек.
4. Эгерде тапшырманын жетекчиси ишкана үчүн башка тапшырмаларды аткарган болсо, анда ал алынган маалыматтын олуттуу бурмалоо тобокелдиктерин аныктоо үчүн маанилүүлүгүн карап чыгышы керек.
5. Эгерде аудитор ишкана менен болгон мурунку тажрыйбасынан алынган маалыматты жана мурунку аудитордук тапшырмаларда аткарылган аудитордук жол-жоболорду колдонууну пландаштырган учурда, ал учурдагы аудит үчүн мындай маалыматтын колдонулушуна таасир этиши мүмкүн болгон мурунку тапшырмада кийин кандайдыр бир өзгөрүүлөр болгон-болбогонун аныкташы керек (А19–А20-пункттарды караңыз).
6. Тапшырманын жетекчиси жана башка аудитордук топтун негизги мүчөлөрү ишкананын финансылык отчеттуулугу канчалык олуттуу бурмалоолорго дуушар болгондугунун деңгээлин жана финансылык отчеттуулуктун колдонулуучу концепциясын ишкананын ишинин фактыларына жана жагдайларына колдонуу мүмкүнчүлүгүн талкуулоого тийиш. Тапшырманын жетекчиси талкууга катышпаган аудитордук топтун мүчөлөрүнө кандай маселелер жеткирилиши керектигин аныкташы керек (А21–А24-пункттарды караңыз).

Ишкананы жана анын чөйрөсүн, анын ичинде ишкананын ички контролдук системасын зарыл болгон түшүнүү

Ишкана жана анын чөйрөсү

1. Аудитор төмөнкү маселелер боюнча түшүнүк алышы керек:
   1. тиешелүү тармактык, жөнгө салуучу жана башка тышкы факторлор, анын ичинде тиешелүү финансылык отчеттуулукту даярдоонун колдонулуучу концепциясы (A25–A30-пункттарды караңыз);
   2. ишкананын мүнөзү, анын ичинде:
      1. анын операциялык ишмердүүлүгү;
      2. анын менчик жана корпоративдик башкаруу түзүмү;
      3. ишкана жасай турган жана ишке ашырууну пландаштырган инвестициялардын түрлөрү, анын ичинде атайын багыттагы ишканаларга инвестициялар;
      4. аудиторго операциялардын түрлөрүн, эсептердеги калдыктарды жана финансылык отчеттуулукта күтүлгөн маалыматтардын ачып көрсөтүлүшүн түшүнүүгө мүмкүндүк берүүчү ишкананын түзүмү жана аны каржылоо ыкмалары (A31–A35-пункттарды караңыз);
   3. ишкананын эсеп саясатын тандоосу жана колдонуусу, анын ичинде аларга өзгөртүүлөрдү киргизүүнүн негиздемеси. Аудитор ишкананын эсепке алуу саясаты анын финансылык отчеттуулукту даярдоо концепциясына, ошондой эле тиешелүү тармакта колдонулган эсепке алуу саясатына шайкеш келер-келбесин баалоого тийиш. (A36-пунктту караңыз);
   4. ишкананын максаттары жана стратегиялары, ошондой эле аларды коштогон олуттуу бурмалоо тобокелдиктерине алып келиши мүмкүн болгон бизнес-тобокелдиктер (A37–A43-пункттарды караңыз);
   5. ишкананын ишмердүүлүгүнүн финансылык натыйжаларын баалоо жана талдоо (A44–A49-пункттарды караныз).

Ишкананын ички контролдоо системасы

1. Аудитор аудит жүргүзүү үчүн маанилүү бөлүгүндө ишкананын ички контролдоо системасына түшүнүк алууга тийиш. Аудит үчүн маанилүү болуп саналган контролдоо каражаттарынын көпчүлүгү, эреже катары, финансылык отчеттуулук менен байланышкандыгына карабастан, финансылык отчеттуулук менен байланышкан бардык эле контролдоо каражаттары аудит үчүн маанилүү болуп саналбайт. Контролдоо каражаттары өзүнчө же башкалар менен айкалышта өткөрүлүүчү аудит үчүн маанилүүбү же жокпу деген маселе аудитордун кесипкөй ой жүгүртүүсүн колдонуу предмети болуп саналат (A50–A73-пункттарды караныз).

Контролдоонун тиешелүү каражаттарын түшүнүү мүнөзү жана көлөмү

1. Жүргүзүлүүчү аудит үчүн маанилүү контролдоо каражаттары жөнүндө түшүнүк алууда аудитор алардын түзүмүн талдап, кошумча жол-жоболордун жардамы менен, ишкананын персоналдарына суроо-талаптарды жөнөтүүдөн тышкары, алардын иш жүзүндө аткарылганын аныктоосу керек. (A74–A76-пункттарды караңыз).

Ички контролдоо системасынын компоненттери

Контролдук чөйрө

1. Аудитор контролдук чөйрө жөнүндө түшүнүккө ээ болушу керек. Контролдук чөйрөнү түшүнүүдө аудитор төмөнкүлөргө баа бериши керек:
   1. адамдардын көзөмөлү астында жетекчилик тарабынан ак ниеттүүлүк жана этикалык жүрүм-турум маданияты калыптанганбы жана сакталганбы;
   2. контролдук чөйрөнүн элементтеринин күчтүү жактары ички контролдун башка компоненттери үчүн жыйынды тиешелүү негизди түзөбү, ошондой эле контролдоо чөйрөсүндөгү кемчиликтер ички контролдун башка компоненттерине терс таасирин тийгизеби. (A77–A87-пункттарды караныз).

Ишканадагы тобокелдикти баалоо процесси

1. Аудитор ишкананын төмөнкү процесстерди аткаргандыгы боюнча түшүнүккө ээ болушу керек:
   1. финансылык отчеттуулуктун максаттары үчүн маанилүү болгон бизнес тобокелдиктерин аныктоо;
   2. тобокелдиктердин маанисин баалоо;
   3. тобокелдиктердин келип чыгуу ыктымалдыгын баалоо;
   4. мындай тобокелдиктерди азайтуу боюнча чаралар жөнүндө чечим кабыл алуу (A88-пунктту караңыз).
2. Эгерде ишканада мындай процесс (мындан ары - “ишкананын тобокелдигин баалоо процесси” деп аталат) колдонулса, аудитор процессти да, аны колдонуунун натыйжаларын да түшүнүүгө жетишиши керек. Эгерде аудитор жетекчилик аныктай албаган олуттуу бурмалоо тобокелдиктерин аныктаса, аудитор бул тобокелдиктер ишкананын тобокелдигин баалоо процесси тарабынан аныкталган тобокелдиктин түрүнө тиешелүү экендигине баа бериши керек. Эгерде мындай тобокелдик бар болсо, аудитор эмне үчүн ал тобокелдикти баалоо процессинде аныкталбаганын түшүнүшү керек жана процесстер жагдайларга ылайыктуу экендигине баа бериши керек же ишканада тобокелдикти баалоо процессинде ички контролдоо системасынын олуттуу кемчиликтери бар же жок экендигин аныкташы керек.
3. Эгерде мындай процесс ишканада жүргүзүлбөсө же айрым учурга карата колдонулса, аудитор жетекчилик менен финансылык отчеттуулуктун максаттары үчүн маанилүү болгон бизнес тобокелдиктери аныкталганбы же жокпу жана аларды жоюу боюнча кандай чаралар көрүлгөндүгүн талкуулашы керек. Аудитор тобокелдикти баалоонун документтештирилген процессинин жоктугу ушул жагдайга ылайыктуулугуна же ички контролдоо системасынын олуттуу жетишсиздиги болуп саналаарына баа бериши керек. (A89-пунктту караңыз).

Финансылык отчеттуулукка, анын ичинде бизнес-процесстерге жана маалыматтык өз ара аракеттенүүгө байланыштуу маалымат системасы

1. Аудитор маалыматтык системаны, анын ичинде финансылык отчеттуулукту даярдоого байланышкан бизнес-процесстерди жана төмөнкү аспектилерди түшүнүшү керек (A90–A92 жана A95‒A96-пункттарды караңыз):
   1. финансылык отчеттуулук үчүн маанилүү болгон ишкананын ишинин алкагындагы операциялардын түрлөрү;
   2. маалыматтык технологиялар (МТ) системасындагы, ошондой эле маалыматтарды кол менен иштетүү системасындагы жол-жоболор, алар аркылуу мындай операциялар эсепке алынат, кайра иштетилет жана зарылчылыкка жараша оңдоп-түзөлөт, негизги каттоого которулат жана финансылык отчеттуулукта чагылдырылат;
   3. финансылык отчеттуулукту демилгелөө, эсепке алуу, иштеп чыгуу жана чагылдыруу үчүн колдонулуучу бухгалтердик эсептин тиешелүү маалыматтары, ырастоочу маалымат жана конкреттүү эсептер; анын ичинде к
   4. ата маалыматтарды оңдоо жана маалыматты негизги каттоого өткөрүү ыкмалары. Жазуулар кол менен же электрондук түрдө жүргүзүлүшү мүмкүн;
   5. маалыматтык система финансылык отчеттуулук үчүн маанилүү болгон операциялардан башка окуяларды жана шарттарды кантип чагылдырарын;
   6. финансылык отчеттуулукту даярдоо процесси, анын ичинде олуттуу баалануучу маанилер жана маалыматты ачып көрсөтүүлөр;
   7. бир жолку, адаттан тыш операцияларды же түзөтүүлөрдү эсепке алуу үчүн колдонулган стандарттуу эмес бухгалтердик жазууларды кошо алганда, бухгалтердик эсепке алууга карата контролдоо каражаттары (A93–A94-пункттарды караңыз).

Финансылык отчеттуулукту даярдоого байланыштуу маалыматтык системанын бул түшүнүгү негизги каттоодон жана көмөкчү ведомосттон же андан тышкаркы алынган, финансылык отчеттуулукта ачып көрсөтүлүүчү маалымат менен байланышкан тиешелүү аспектилерди камтышы керек.

1. Аудитор финансылык отчеттуулукту даярдоодо функциялары жана милдеттери жөнүндө, ошондой эле төмөнкүлөрдү кошо алганда, финансылык отчеттуулукка байланыштуу маанилүү маселелер тууралуу маалыматты ишкана кантип билдирерин түшүнүүсү зарыл (A97–A98-пункттарды караңыз):
   1. жетекчилик жана корпоративдик башкаруу үчүн жооп берүүчү жактар менен маалыматтык өз ара аракеттенүү;
   2. үчүнчү жактарга мисалы, жөнгө салуучу органдарга маалымат берүү.

Жүргүзүлүп жаткан аудит үчүн жөндүү болгон контролдук иш-аракеттер

1. Аудитор жүргүзүлүп жаткан аудит үчүн жөндүү болгон контролдук иш-аракеттерди түшүнүүгө тийиш, аларды аудитордун пикири боюнча, өбөлгөлөрдүн деңгээлинде олуттуу бурмаланган тобокелдиктерди баалоо жана бааланган тобокелдиктерге жооп катары аудиттин андан аркы жол-жоболорун иштеп чыгуу үчүн изилдөө зарыл. Аудит жүргүзүү үчүн операциялардын ар бир олуттуу түрлөрү, эсеп боюнча калдыктар жана финансылык отчеттуулуктагы ачып көрсөтүүлөр, же ар бир тиешелүү өбөлгөлөр менен байланышкан бардык контролдук иш-аракеттерди иликтөө талап кылынбайт. (A99–A106-пункттарды караңыз).
2. Ишканадагы контролдук иш-аракеттерди иликтөөдө аудитор МТны колдонуудан келип чыккан тобокелдиктерге ишкана кандай жооп берери жөнүндө түшүнүккө ээ болушу керек (A107– A109-пункттарды караңыз).

Контролдоо каражаттарынын мониторинги

1. Аудитор финансылык отчеттуулукка ички контролду мониторингдөө үчүн ишкана колдонгон негизги иш-аракеттер жөнүндө, анын ичинде аудит үчүн маанилүү, контролдоого тиешелүү болгон иш-чаралар жөнүндө, ошондой эле ишкананын контролдоо каражаттарындагы кемчиликтерди жоюу боюнча иш-чараларды кантип демилгелөө тартиби жөнүндө түшүнүк алууга тийиш (A110–A112-пункттарды караңыз).
2. Эгерде ишканада ички аудиттин кызматы[[1]](#footnote-1) болсо, аудитор бул кызматтын милдеттери, ошондой эле ишкананын түзүмүндөгү анын статусу жана жүргүзүлүп жаткан же пландаштырылган иш-чаралардын мүнөзү жөнүндө түшүнүккө ээ болушу керек (A113–A120-пункттарды караңыз).
3. Аудитор ишкана тарабынан мониторинг жүргүзүү үчүн колдонулган маалымат булактарын, ошондой эле ага ылайык ишкананын жетекчилиги маалымат бул максаттар үчүн жетишерлик ишенимдүү деген тыянак чыгаруусунун себептерин түшүнүшү керек (A121-пунктту караңыз).

Олуттуу бурмаланган тобокелдиктерди аныктоо жана баалоо

1. Аудитор төмөнкүлөргө карата олуттуу бурмалоолордун тобокелдиктерин аныктоого жана баалоого тийиш:
   1. финансылык отчеттуулуктун деңгээлинде (A122–A125-пункттарды караңыз);
   2. операциялардын түрлөрүнө, эсеп боюнча калдыктарга жана маалыматты ачып көрсөтүүгө карата өбөлгөлөө деңгээлинде (A126–A131-пункттарды караңыз), аудиттин андан аркы жол-жоболорун иштеп чыгуу жана аткарууга негиз түзүү үчүн.
2. Бул үчүн аудитор:
   1. операциялардын түрлөрүн, эсеп боюнча калдыктарды жана маалыматты ачып көрсөтүүнү (анын ичинде маалыматты ачып көрсөтүүнүн сандык жана сапаттык аспектилерин) талдоо жолу менен ишкананы жана анын чөйрөсүн, анын ичинде ошол тобокелдиктерге тиешелүү контролдоо каражаттарын иликтөө процессиндеги тобокелдиктерди аныкташы керек (A132–A136-пункттарды караңыз);
   2. аныкталган тобокелдиктерге баа берип, алардын жалпы финансылык отчеттуулукка тийиштүүлүгүн жана алардын көптөгөн өбөлгөлөргө потенциалдуу түрдө таасир этишин аныктоосу зарыл;
   3. аудитор сынап көрүүгө ниеттенген тиешелүү контролдоо каражаттарын эске алуу менен, өбөлгөлөө деңгээлиндеги мүмкүн болгон каталар менен аныкталган тобокелдиктердин ортосундагы дал келүүнү аныкташы керек (A137–A139-пункттарды караңыз);
   4. бурмалоо ыктымалдыгын, анын ичинде ар кандай бурмалоолорду жасоо мүмкүндүгүн, ошондой эле олуттуу бурмалоого алып келиши мүмкүн болгон потенциалдуу бурмалоонун өтө олуттуулугу жөнүндө маселени талдоого алат (A140-пунктту караңыз).

Аудит жүргүзүүдө өзгөчө көңүл бурууну талап кылган тобокелдиктер

1. 25-пунктка ылайык тобокелдиктерди баалоодо аудитор анын ой жүгүртүүсү боюнча аныкталган тобокелдиктердин кандайдыр бири олуттуу тобокелдик болуп саналарын аныктоого тийиш. Мындай ой жүгүртүүдө аудитор ушул тобокелдикке тиешелүү контролдоонун аныкталган каражаттарынын таасирин жокко чыгарууга тийиш.
2. Кандай тобокелдиктер олуттуу боло тургандыгы жөнүндө ой жүгүртүүдө, аудитор кеминде төмөнкүлөр жөнүндө маселени кароого тийиш:
   1. бул тобокелдик жоопкерчиликсиз аракеттердин тобокелчилиги болуп саналабы;
   2. бул тобокелдик экономикада, бухгалтердик эсепте же башка шарттарда жакында болгон олуттуу окуяларга байланыштуубу, ага ылайык, ал өзгөчө көңүл бурууну талап кылабы;
   3. операциялар канчалык деңгээлде татаал;
   4. тобокелдик байланыштуу тараптар менен олуттуу операцияларга тиешелүүбү;
   5. финансылык маалымат менен байланышкан тобокелдиктерди баалоодо субъективдүүлүктүн, өзгөчө кенен диапазонду жана айкын эместикти камтыган баалоо даражасы кандай;
   6. бул тобокелдик ишкананын демейки ишмердүүлүгүнөн тышкары олуттуу операциялар менен же башка себептерден улам адаттан тыш көрүнгөн операциялар менен байланыштуубу (A141–A145-пункттарды караңыз).
3. Эгерде аудитор олуттуу тобокелдиктин бар экенин аныктаса, ал ишкананын контролдоо каражаттарын, анын ичинде ошол тобокелдикке тиешелүү болгон контролдук иш-аракеттер жөнүндө түшүнүк алышы керек. (A146–A148-пункттарды караңыз).

Маани-маңызы боюнча текшерүү жол-жоболору жетиштүү жана талаптагыдай аудитордук далилдерди өз-өзүнчө камсыз кылбаган тобокелдиктер

1. Айрым тобокелдиктерге карата аудитор жетиштүү жана талаптагыдай аудитордук далилдерди маани-маңызы боюнча текшерүү жол-жоболорунун негизинде гана топтоо мүмкүн эмес же дээрлик максатка ылайыксыз деген жыйынтыкка келиши мүмкүн. Мындай тобокелдиктер операциялардын демейдеги жана олуттуу түрлөрүн же эсептер боюнча калдыктарды такталбаган жана толук эмес эсепке алуу менен байланыштуу болушу мүмкүн, алар көп учурларда кол менен кийлигишүү же анысы жок, автоматташтырылган иштетүүнү жүргүзүүгө мүмкүнчүлүк берет. Мындай учурларда, ишкананын ушул тобокелдиктерин контролдоо каражаттары жүргүзүлүп жаткан аудит үчүн маанилүү болуп саналат жана аудитор алардын түшүнүгүн алуу керек (A149–A151-пункттарды караңыз).

Тобокелдиктерди баалоону кайра кароо

1. Аудитти жүргүзүүнүн жүрүшүндө кошумча аудитордук далилдерди чогултууга жараша өбөлгөлөө деңгээлинде олуттуу бурмалоо тобокелдерин баалоо өзгөрүшү мүмкүн. Аудитор андан аркы аудитордук жол-жоболорду аткаруунун жүрүшүндө аудитордук далилдерди же жаңы маалыматтарды алса, бул далилдер же маалыматтар аудитор башында өзүнүн баасын негиздеген аудитордук далилдерге карама-каршы келсе, ал өзүнүн баалоосун кайра карап чыгып, андан аркы аудитордук жол-жоболорго өзгөртүүлөрдү киргизүү керек (А152-пунктту караңыз).

Документация

1. Аудитордук документацияда[[2]](#footnote-2) аудитор төмөнкүлөрдү чагылдырууга тийиш:
   1. эгер бул 10-пунктка ылайык талап кылынса, аудитордук топтун мүчөлөрүнүн ортосундагы талкууну жана кабыл алынган маанилүү чечимдерди;
   2. 11-пунктта көрсөтүлгөн ишкананын жана анын чөйрөсүнүн аспектилеринин ар бирин жана 14-24-пункттарда көрсөтүлгөн анын ички контролдоо системасынын элементтеринин ар бирин түшүнүүнүн негизги элементтерин; мындай түшүнүк алынган маалымат булактарын; ошондой эле тобокелдиктерди баалоонун аткарылган жол-жоболорун;
   3. 25-пункттун талаптарына ылайык, финансылык отчеттуулуктун деңгээлинде жана өбөлгөлөө деңгээлинде олуттуу бурмалоолордун аныкталган жана бааланган тобокелдиктерин; жана
   4. аныкталган тобокелдиктерди жана ага байланыштуу контролдоо каражаттарын, ал боюнча аудитордо 27-30-пункттардагы талаптарды колдонуунун натыйжасында түшүнүк камтылат (A153–A156-пункттарды караңыз).

\*\*\*

Пайдалануу боюнча колдонмо жана башка түшүндүрмө материалдар

Тобокелдиктерди баалоо жол-жоболору жана ага байланыштуу иш-аракеттер (5-пунктту караңыз)

A1. Аудит жүргүзүлүүчү ишкана жана анын чөйрөсү, анын ичинде ишкананын ички контролдук системасы жөнүндө түшүнүк алуу (мындан ары - "ишкананы түшүнүү" деп аталат) - бул аудиттин жүрүшүндө маалыматтарды чогултуунун, жаңылоонун жана талдоонун үзгүлтүксүз динамикалык процесси. Бул түшүнүк критерийлердин жыйындысын түзөт, анын алкагында аудитор аудитти пландаштырат жана бардык аудиттин жүрүшүндө кесипкөй ой жүгүртүүнү түзөт, мисалы:

* финансылык отчеттуулукту олуттуу бурмалаган тобокелдиктерди баалоо;
* АЭС 320[[3]](#footnote-3) ылайык маанилүүлүгүн аныктоо;
* тандалган эсеп саясатынын тиешелүү мүнөзүн жана аларды колдонууну, ошондой эле финансылык отчеттордогу маалыматтарды ачып көрсөтүүлөрдүн адекваттуулугун кароо;
* финансылык отчеттуулукта байланышы бар тараптардын ортосундагы операциялар сыяктуу аудитордун өзгөчө көңүлүн талап кылышы мүмкүн болгон суммаларга же маалыматты ачып көрсөтүүгө байланыштуу тармакты аныктоо, жетекчиликтин ишкананын үзгүлтүксүз иштөө жөндөмдүүлүгүнө баа берүүсүн туура пайдалануу – ишкананын ишмердүүлүгүнүн үзгүлтүксүздүгү тууралуу божомолдор, ошондой эле операциялардын иш максаттарын кароо;
* талдоо жол-жоболорун жүргүзүүдө колдонуу үчүн күтүлгөн көрсөткүчтөрдү эсептөө;
* олуттуу бурмалоолордун бааланган тобокелдигине жооп берүү үчүн жол-жоболорду аткаруу, анын ичинде жетиштүү жана талаптагыдай аудитордук далилдерди алуу үчүн аудитордук жол-жоболорду иштеп чыгуу жана аткаруу;
* жол берүүлөрдүн жана жетекчиликтин жазуу жана оозеки билдирүүлөрүнүн тийиштүү мүнөзү сыяктуу алынган аудитордук далилдердин жетиштүүлүгүнө жана тийиштүү мүнөзүнө баа берүү.

A2. Тобокелдиктерди баалоо боюнча жол-жоболорду жана ага байланыштуу иш-аракеттерди аткаруунун натыйжасында алынган маалымат аудитор тарабынан олуттуу бурмалоо тобокелдиктерин баалоону тастыктоо үчүн аудитордук далил катары колдонулушу мүмкүн. Мындан тышкары, аудитор операциялардын түрлөрүнө, эсеп калдыктарына же маалыматты ачып көрсөтүүгө, ошондой эле алар менен байланышкан өбөлгөлөргө жана контролдоо каражаттарынын натыйжалуулугуна карата аудитордук далилдерди ала алат, ошондой эле мындай жол-жоболор маани-маңызы боюнча текшерүү жол-жобосу же контролдоо каражаттарынын тести катары атайын пландаштырылбаган учурда да пайдаланылат. Аудитор тобокелдикти баалоо жол-жоболору менен катар эле маани-маңызы боюнча текшерүү жол-жоболорун же контролдоо каражаттарынын тестин жүргүзүүнү тандашы мүмкүн, анткени бул натыйжалуураак болушу мүмкүн.

A3. Аудитор ишкананын зарыл болгон түшүнүгүн аныктоо үчүн кесипкөй ой жүгүртүүнү колдонот. Аудитор үчүн негизги критерий болуп, алынган түшүнүк ушул стандартта билдирилген максаттарга жетүү үчүн жетиштүү экендигин аныктоо саналат. Аудиторго керек болгон ишкананы жалпы түшүнүү деңгээли анын жетекчилиги ээ болгон ишкананы түшүнүү деңгээлинен төмөнүрөөк.

A4. Бааланган тобокелдиктер катадан келип чыккан бурмалоо тобокелдиктерин да, ак ниетсиз аракеттерден улам келип чыккан бурмалоо тобокелдиктерин да камтыйт жана бул стандартта тобокелдиктердин эки түрү тең каралат. Бирок, ак ниетсиз аракеттердин мааниси ушунчалык олуттуу болгондуктан, АЭС 240[[4]](#footnote-4) кошумча талаптар жана тобокелдиктерди баалоо жол-жоболоруна карата жана ак ниетсиз аракеттердин себебинен улам олуттуу бурмалоо тобокелдиктерин аныктоо үчүн колдонулган маалыматты алуу үчүн бул аракеттер менен байланышкан сунуштар киргизилген.

A5. Аудитор ишканадан зарыл түшүнүк алуунун жүрүшүндө 6-пунктта баяндалган тобокелдикке баа берүүнүн бардык жол-жоболорун аткарууга тийиш экендигине карабастан (11-24-пункттарды караңыз), аудитордон ишкананы түшүнүүнүн ар бир аспектисине карата көрсөтүлгөн бардык жол-жоболорду аткаруу талап кылынбайт. Олуттуу бурмалоо тобокелдиктерин аныктоодо пайдалуу болушу мүмкүн болгон маалымат үчүн башка жол-жоболор колдонулушу мүмкүн. Мындай жол-жоболорго мисал катары төмөнкүлөр кирет:

* тармактык жана экономикалык журналдар, талдоочулук отчеттору, банктар жана рейтинг агенттиктери тарабынан жүргүзүлгөн изилдөөлөр, ошондой эле жөнгө салуучу органдардын басылмалары жана финансылык басылмалар сыяктуу тышкы булактардан алынган маалыматтарды талдоо;
* ишкана кызматын колдонгон тышкы юристке же баалоочуларга суроо-талаптарды жөнөтүү.

Жетекчиликке, ички аудит кызматына жана ишкананын ичиндеги башка адамдарга суроо-талап (6(a)-пунктун караңыз)

A6. Аудитор суралуучу маалыматтын көпчүлүк бөлүгүн жетекчилеринен жана финансылык отчетту даярдоого жооптуу адамдардан алат. Аудитор ошондой эле ички контролдоо кызматына (ал болгон учурда) жана ишкананын башка кызматкерлерине суроо-талап жиберүү аркылуу маалымат алышы мүмкүн.

A7. Аудитор олуттуу бурмалоо тобокелдиктерин аныктоодо ишкананын ичиндеги башка адамдарга жана ар кандай ыйгарым укуктарга ээ болгон башка кызматкерлерге суроо-талап жиберүү аркылуу маалымат же башка көз караштарды ала алат. Мисалы:

* корпоративдик башкаруу үчүн жооп берүүчү жактарга багытталган суроо-талаптар аудиторго ишкананын финансылык отчеттору даярдалган чөйрөнү түшүнүүгө жардам берет. Бул багытта АЭС 260 (кайра каралган)[[5]](#footnote-5) корпоративдик башкаруу үчүн жооп берүүчү жактардан маалымат алууда аудиторго жардам берүү үчүн натыйжалуу эки тараптуу байланыштын маанилүүлүгү көрсөтүлгөн;
* татаал же адаттан тыш операцияларды демилгелеген, иштеп чыккан жана эсепке алган кызматкерлерге суроо-талаптар аудиторго тандалган тиешелүү эсеп саясатынын жана аларды колдонуунун тийиштүү мүнөзүн баалоого жардам берет;
* ички юристке болгон суроо-талаптар соттук териштирүүлөр, мыйзамдарды жана ченемдик укуктук актыларды сактоо маселелери, ак ниетсиз аракеттер же ишканага таасирин тийгизген ак ниетсиз аракеттер, кепилдик, сатуудан кийинки милдеттенмелер, бизнес өнөктөштөр менен келишимдер (мисалы, биргелешкен ишканалар) жана келишимдин шарттарын чечмелөө сыяктуу маалыматтарды бериши мүмкүн;
* маркетинг же сатуу менен алектенген персоналдарга багытталган суроо-талаптар ишкананын маркетинг стратегиясын өзгөртүүлөр, сатуу тенденциялары же сатып алуучулар менен келишимдик мамилелер жөнүндө маалыматтарды бере алат;
* тобокелдиктерди башкаруу кызматына (же тобокелдиктерди башкарууга жооп берүүчү кызматкерлерге) суроо-талаптар финансылык отчеттуулукка таасирин тийгизиши мүмкүн болгон операциялык жана жөнгө салуучу тобокелдиктер тууралуу маалыматтарды бере алат;
* маалыматтык системаны тейлеген кызматкерге суроо-талаптар системадагы өзгөрүүлөр, анын ишиндеги үзгүлтүктөр, контролдоо каражаттарынын иши жана маалымат системалары менен байланышкан тобокелдиктер тууралуу башка маалыматтарды бере алат.

A8. Ишкана жана анын чөйрөсүндө түшүнүк алуу үзгүлтүксүз динамикалык процесс болуп саналгандыктан, аудитордук суроо-талаптар бардык аудит аралыгында жиберилиши мүмкүн.

Ички аудит кызматына суроо-талаптар

A9. Ишканада ички аудит кызматы болгон учурда, анын кызматкерлерине болгон суроо-талаптар ишканадан жана анын чөйрөсүнөн түшүнүк алуу, ошондой эле финансылык отчеттуулук деңгээлинде жана өбөлгөлөө деңгээлинде олуттуу бурмаланган тобокелдиктерди аныктоо жана баалоо үчүн пайдалуу маалыматтарды бере алат. Ички аудит кызматы өзүнүн ишин аткаруунун жүрүшүндө ишкананын операциялык ишмердүүлүгү жана анын бизнес-тобокелчиликтери тууралуу түшүнүккө ээ болуп, ички контролдоо системасынын аныкталган кемчиликтери же тобокелдиктерине карата өз ишинин натыйжалары боюнча тыянак чыгарышы мүмкүн, алар аудитор тарабынан ишкананы түшүнүү, тобокелдиктерге баа берүү үчүн жана жүргүзүлүп жаткан аудиттин башка аспектилери үчүн да баалуу болушу мүмкүн. Мындай аудитордук суроо-талаптар аудитор ички аудит кызматынын ишин аткарылуучу аудитордук жол-жоболордун мүнөзүн же мөөнөтүн өзгөртүү же көлөмүн кыскартуу үчүн колдонууну пландагандыгына карабастан жөнөтүлөт.[[6]](#footnote-6) Ички аудит кызматы корпоративдик башкаруу үчүн жооп берүүчү жактарга көңүл бурган көйгөйлөр жана анын тобокелдигин баалоонун натыйжалары боюнча суроолор өзгөчө актуалдуу болушу мүмкүн.

A10. Алынган жооптордон ички аудит кызматынын ишкананын финансылык отчеттуулугу жана жүргүзүлгөн аудит үчүн маанилүү корутундуларга ээ экендиги келип чыккан учурда, аудитор ички аудит кызматынын тиешелүү отчеттору менен таанышууну максатка ылайыктуу деп эсептей алат. Жүргүзүлгөн аудит үчүн маанилүү болушу мүмкүн болгон ички аудит кызматынын отчетторунун мисалдары болуп, ички аудит кызматынын стратегиясы жана иш пландары тууралуу документтер, ошондой эле жетекчилик же корпоративдик башкаруу үчүн жооп берүүчү адамдар үчүн даярдалган, ички аудит кызматы тарабынан жүргүзүлгөн текшерүү аудитинин жыйынтыгын камтыган отчеттор саналат.

A11. АЭС 240[[7]](#footnote-7) ылайык, эгерде ички аудит кызматы аудиторго ак ниетсиз аракеттердин ар кандай далили тууралуу, же ак ниетсиз аракеттер тууралуу шектенүүлөр же билдирүүлөр жөнүндө маалымат берсе, аудитор ак ниетсиз аракеттердин себебинен улам олуттуу бурмалоо тобокелдиктерин аныктоодо бул маалыматты эске алат.

A12. Аудитордук суроо-талаптар, аудитордун ой жүгүртүүсү боюнча, тиешелүү билимге, тажрыйбага жана ыйгарым укуктарга ээ болгон ички аудит кызматынын кызматкерлерине, мисалы, ички аудиттин жетекчисине же жагдайга жараша ички аудит кызматынын башка кызматкерлерине жиберилүүгө тийиш. Аудитор ошондой эле бул адамдар менен мезгил-мезгили менен жолугушууларды өткөрүү туура деп эсептей алат.

Мамлекеттик сектордун ишканаларынын өзгөчөлүктөрү (6(a)-пунктун караңыз)

A13. Мамлекеттик сектордун ишканаларынын аудиторлору көп учурларда ички контролдоо жана колдонуудагы мыйзамдарды жана ченемдик укуктук актыларды сактоо боюнча кошумча жоопкерчиликтерге ээ. Ички аудит кызматынын тиешелүү кызматкерлерине суроо-талаптарды жөнөтүү аудиторго колдонуудагы мыйзамдардын жана ченемдик укуктук актылардын олуттуу сакталбагандык тобокелдигин жана финансылык отчеттуулукту түзүүдө ички контролдоо системасынын кемчиликтеринин тобокелдигин аныктоого жардам берет.

*Талдоо жол-жоболору* (6(b)-пунктун караңыз)

A14. Тобокелдиктерди баалоо жол-жоболору катары аткарылган талдоо жол-жоболору аудитор билбеген маселелерди аныктай алат жана аныкталган тобокелдиктерге жооп катары аудитордук жол-жоболорду иштеп чыгуу жана ишке ашыруу үчүн негизди камсыз кылуу максатында олуттуу бурмалоо тобокелдиктерин баалоого жардам берет. Тобокелдиктерди баалоо жол-жоболору катары аткарылган талдоо жол-жоболору финансылык жана финансылык эмес маалыматты камтышы мүмкүн, мисалы, сатуу көлөмү менен сатуунун аянтынын же сатылган продуктунун ортосундагы айырмачылык.

A15. Талдоо жол-жоболору адаттан тыш операцияларды же окуяларды, ошондой эле жүргүзүлгөн аудитке таасирин тийгизе турган маселелердин бар экендигин көрсөткөн суммаларды, коэффициенттерди жана тенденцияларды аныктоого жардам берет. Табылган адаттан тыш же күтүлбөгөн катыштар аудиторго олуттуу бурмалоо тобокелдиктерин, атап айтканда, ак ниетсиз аракеттин себебинен улам олуттуу бурмалоо тобокелдиктерин аныктоого жардам берет.

A16. Талдоо жол-жоболору жогорку деңгээлде жалпыланган маалыматтарды колдонуу менен аткарылган учурда (бул талдоо жол-жоболору тобокелдикти баалоо жол-жоболору катары аткарылган учурда болушу мүмкүн), мындай талдоо жол-жоболорунун натыйжалары олуттуу бурмалоолордун бар экендигинин болжолдуу жана алдын ала көрсөткүчү катары гана кызмат кыла алат. Ошондуктан, мындай учурларда, олуттуу бурмалоо тобокелдиктерин аныктоодо чогулган башка маалыматты мындай талдоо жол-жоболорунун натыйжалары менен бирге кароо аудиторго ошол талдоо жол-жоболорунун натыйжаларын түшүнүүгө жана баалоого жардам бериши мүмкүн.

Чакан ишканалардын өзгөчөлүктөрү

A17. Кээ бир чакан ишканалар талдоо жол-жоболорун жүргүзүү үчүн колдонула турган аралык же айлык финансылык маалыматка ээ болбошу мүмкүн. Мындай шарттарда, аудитор аудитти пландаштыруу максатында чектелген талдоо жол-жоболорун өткөрүү же суроо-талаптар аркылуу белгилүү бир маалыматты алуу мүмкүн болгондугуна карабастан, ал ишкананын алдын ала финансылык отчетунун долбоорун даярдоо этабында олуттуу бурмаланган тобокелдиктерди аныктоо жана баалоо үчүн талдоо жол-жоболорун пландаштырышы керек болушу мүмкүн.

Байкоо жүргүзүү жана инспекциялоо (6(c)-пунктту караңыз)

A18. Байкоо жүргүзүү жана инспекциялоо жетекчилик жана башкалар менен болгон маектешүүлөрдүн натыйжаларын ырастап, ишкана жана анын чөйрөсү жөнүндө маалымат бере алат. Мындай аудитордук жол-жоболордун мисалдарына төмөнкүлөргө байкоо жүргүзүү же инспекциялоо кирет:

* ишкананын операциялык ишмердүүлүгүнө;
* документтерге (мисалы, бизнес-пландар жана стратегиялар), бухгалтердик эсеп жана ички контролдоо регламентине;
* жетекчилик (мисалы, жетекчиликтин кварталдык отчеттору жана мезгил аралык финансылык отчеттору) жана корпоративдик башкаруу үчүн жооп берүүчү жактар (мисалы, директорлор кеңешинин отурумдарынын протоколдору) тарабынан даярдалган отчеттор;
* ишкананын жайлары жана өндүрүштүк курулмалары.

Өткөн мезгилдерде алынган маалыматтар (9-пунктту караңыз)

A19. Аудитордун ишкана менен болгон мурунку тажрыйбасы жана мурунку тапшырманын учурунда аткарылган аудитордук жол-жоболор аудиторго төмөнкү маселелер боюнча маалымат бере алат:

* өткөндөгү бурмалоолордун орду жана аларды оңдоонун өз убагында болушу;
* аудит жүргүзүлүүчү ишкананын мүнөзү жана анын чөйрөсү жана ишкананын ички контролдоо системасы (анын ичинде ички контролдоо системасындагы кемчиликтер);
* мурунку финансылык мезгил аяктагандан берки ишкана же анын ишмердүүлүгү дуушар болушу мүмкүн болгон олуттуу өзгөрүүлөр, бул аудиторго олуттуу бурмаланган тобокелдиктерди аныктоо жана баалоо үчүн ишкана жөнүндө жетиштүү түшүнүк алууга жардам берет;
* аудитор талап кылынган аудитордук жол-жоболорду аткарууда, мисалы, алардын татаалдыгынан кыйынчылыкка дуушар болгон операциялардын айрым түрлөрү жана башка окуялар же эсеп боюнча калдыктары (жана тиешелүү маалыматты ачып көрсөтүүлөр).

A20. Аудитор, эгерде ал бул маалыматты учурдагы аудиттин максаттары үчүн колдонууну кааласа, мурунку мезгилдерде алынган маалымат актуалдуу бойдон кала береби же жокпу, аныкташы керек. Себеби, контролдоо чөйрөсүндөгү өзгөрүүлөр, мисалы, өткөн жылы алынган маалыматтын актуалдуулугуна таасир этиши мүмкүн. Мындай маалыматтын актуалдуулугуна таасирин тийгизе турган өзгөрүүлөрдүн болгонун аныктоо үчүн аудитор сурам жүргүзүшү жана системаларды акырына чейин тестирлөө сыяктуу башка тиешелүү аудитордук жол-жоболорду аткарышы мүмкүн.

Аудитордук топтун мүчөлөрүнүн ортосундагы талкуу (10-пунктту караңыз)

A21. Аудитордук топтун мүчөлөрүнүн ортосунда ишкананын финансылык отчеттуулугунун олуттуу бурмалоолорго дуушар болушу жөнүндө талкуу:

* аудитордук топтун тажрыйбалуу мүчөлөрүнө, анын ичинде тапшырманын жетекчисине ишкана жөнүндө билимине негизделген маалымат алмашууга мүмкүндүк берет;
* аудитордук топтун мүчөлөрүнө ишкана дуушар болгон бизнес тобокелдиктери, ошондой эле ак ниетсиз аракеттерден же катачылыктан улам финансылык отчеттуулук кандай жана канчалык деңгээлде олуттуу бурмаланышы мүмкүн экендиги жөнүндө маалымат менен бөлүшүүгө мүмкүндүк берет.
* аудитордук топтун мүчөлөрүнө финансылык отчеттуулуктагы аларга тапшырылган тармактардагы олуттуу бурмалоо мүмкүнчүлүктөрүн жакшыраак түшүнүүгө жана алар аткарган аудитордук жол-жоболордун натыйжалары жүргүзүлүп жаткан аудиттин башка аспектилерине, анын ичинде андан аркы аудиттик жол-жоболордун мүнөзү, мөөнөтү жана көлөмү жөнүндө чечимдерге кандай таасир этиши мүмкүн экенин түшүнүүгө жардам берет;
* аудитордук топтун мүчөлөрүнүн ортосундагы өз ара байланыш үчүн негизди камсыздайт, анын жүрүшүндө алар аудиттин жүрүшүндө алынган олуттуу бурмалоолордун тобокелдиктерин же ошол тобокелдиктерди азайтуу үчүн аткарылган аудитордук жол-жоболорду баалоого таасир этиши мүмкүн болгон жаңы маалымат менен бөлүшө алышат.

Аудитордук топтун мүчөлөрүнүн ортосунда ак ниетсиз аракеттердин тобокелдиктерин талкуулоо үчүн андан аркы талаптар жана көрсөтмөлөр АЭС 240де[[8]](#footnote-8) камтылган.

A22. 10-пунктка ылайык аудитордук топтун мүчөлөрүнүн ортосунда талкуулоонун бир бөлүгү катары финансылык отчеттуулукту даярдоодо колдонулуучу концепцияда белгиленген маалыматты ачып көрсөтүүгө болгон талаптар каралышы мүмкүн, алар аудиттин башталышында маалыматты ачып көрсөтүүгө карата олуттуу бурмалоо коркунучу бар же жок экендигин аныктоого жардам берет. Аудитордук топ талкуулай турган маселелердин мисалдары:

* маалыматты ачып көрсөтүү боюнча олуттуу жаңы же кайра каралган талаптарга алып келиши мүмкүн болгон финансылык отчеттуулуктун талаптарындагы өзгөрүүлөр;
* аудит жүргүзүү мезгилинде бизнести олуттуу бириктирүү сыяктуу маалыматты ачып көрсөтүүгө карата олуттуу жаңы же кайра каралган талаптарга алып келиши мүмкүн болгон ишкананын чөйрөсүндөгү, финансылык шарттарындагы же ишмердүүлүгүндөгү өзгөрүүлөр;
* мурда жетиштүү жана талаптагыдай аудитордук далилдерди алуу кыйын болгон маалыматтарды ачып көрсөтүү; жана
* татаал маселелер боюнча, анын ичинде кандай маалымат ачып көрсөтүлүшү керектиги боюнча жетекчиликтин олуттуу ой жүгүртүүлөрүн талап кылган маалыматтарды ачып көрсөтүү.

A23. Жалпы талкууга катышуу үчүн аудитордук топтун бардык мүчөлөрүн тартуу дайыма эле зарыл эмес жана практикалык жактан максатка ылайыктуу эмес (мисалы, ар кандай аймактык бөлүмдөрдө тапшырманы аткарууда), ошондой эле аудитордук топтун бардык мүчөлөрүнө талкуулоонун натыйжасында кабыл алынган чечимдер жөнүндө маалымат берүүнүн зарылдыгы жок. Тапшырманын жетекчиси аудитордук топтун негизги мүчөлөрү жана тиешелүү учурларда атайын иш билги жана билими бар адамдар жана компоненттерди текшерүү үчүн жооптуу жактар менен маселелерди талкуулай алат, ошол эле учурда аудитордук топто зарыл деп табылган маалымат алмашуунун көлөмүн эске алуу менен, топтун башка мүчөлөрүнө маалымдоо боюнча ыйгарым укуктарды өткөрүп берет. Тапшырманын жетекчиси менен макулдашылган маалымдоо планы пайдалуу болушу мүмкүн.

Чакан ишканалардын өзгөчөлүктөрү

A24. Чакан ишканалардын аудити көпчүлүк учурларда толугу менен тапшырманын жетекчиси тарабынан аткарылат (ал жекече практикалык адис болушу мүмкүн). Мындай жагдайларда аудитти өзү пландаган тапшырманын жетекчиси ишкананын финансылык отчеттуулугунун ак ниетсиз аракетинин же ката кетирүүсүнүн себептери боюнча олуттуу бурмалоого дуушар болгондугу жөнүндөгү маселени кароо үчүн жоопкерчиликтүү болот.

Ишкананын жана анын чөйрөсүн, анын ичинде ишкананын ички контролдоо системасын зарыл болгон түшүнүү

Ишкана жана анын чөйрөсү

Тармактык, жөнгө салуучу жана башка тышкы факторлор (11(a)-пунктун караңыз)

Тармактык факторлор

A25. Тиешелүү тармактык факторлорго атаандаштык чөйрө, берүүчүлөр жана сатып алуучулар менен болгон мамилелер жана технологиялык өнүгүүлөр сыяктуу тармакта түзүлгөн шарттар кирет. Аудитор карап чыга турган маселелердин мисалдары:

* базар жана атаандаштык чөйрө, анын ичинде суроо-талап, өндүрүмдүүлүк;
* циклдүү же сезондук иш;
* ишкананын продукциясына тиешелүү өндүрүш технологиясы.
* энергиялык жабдуу жана анын наркы.

A26. Ишкана ишин жүргүзгөн тармак бизнестин мүнөзү же жөнгө салуу деңгээли менен шартталган олуттуу бурмалоо үчүн мүнөздүү тобокелдиктерди алып келиши мүмкүн. Мисалы, узак мөөнөттүү келишимдер боюнча түшкөн кирешелердин жана чыгашалардын кыйла баалануучу маанилерин эсептөө олуттуу бурмалоолорду пайда кылышы мүмкүн. Мындай учурларда аудитордук топтун курамына тийиштүү тармакта жетиштүү билими жана тажрыйбасы бар мүчөлөр кириши маанилүү[[9]](#footnote-9).

Жөнгө салуучу факторлор

A27. Тиешелүү жөнгө салуучу факторлор жөнгө салуучу чөйрөгө тиешелүү. Регулятивдик чөйрө, атап айтканда, финансылык отчеттуулукту даярдоодо колдонулуучу концепциясын, ошондой эле укуктук жана саясий чөйрөнү камтыйт. Аудитор карап чыга турган маселелердин мисалдары:

* бухгалтердик эсептин принциптери жана тармактык практикасы;
* жөнгө салынуучу тармактын ченемдик базасы, анын ичинде маалыматты ачып көрсөтүүгө болгон талаптар;
* ишкананын ишине, анын ичинде түздөн-түз көзөмөлдүк ишине маанилүү таасир этүүчү мыйзамдар жана ченемдик актылар;
* салык салуу (корпоративдик жана башка);
* учурда ишкананын бизнесин жүргүзүүгө таасир этүүчү мамлекеттик саясат, атап айтканда акча-кредит саясаты, анын ичинде валюталык контролдоо системасы, салыктык, финансылык жеңилдиктер (мисалы, мамлекеттик жардам көрсөтүү программалары), тарифтер жана соода чектөөлөрү жаатындагы саясат;
* ишкананын тармагы жана бизнеси менен байланышкан курчап турган чөйрөнү коргоо боюнча талаптар.

A28. Ишканага жана ал иштеп жаткан экономиканын тармагына же секторуна карата колдонулган укуктук жөнгө салуу менен байланышкан айрым бир конкреттүү талаптар АЭС 250дө[[10]](#footnote-10) келтирилди.

Мамлекеттик сектордун ишканаларынын өзгөчөлүктөрү

A29. Мамлекеттик сектордун ишканаларына аудит жүргүзүүдө мыйзамдардын, ченемдик актылардын же башка укук булактарынын ишкананын операциясына тийгизген таасирин эске алуу керек. Бул элементтер ишкана жана анын чөйрөсү жөнүндө түшүнүк алууда эске алынышы керек.

Башка тышкы факторлор

A30. Аудитор эске ала турган турган ишканага таасир этүүчү башка тышкы факторлордун катарына жалпы экономикалык шарттар, пайыздык ставкалар жана каржылоонун жеткиликтүүлүгү, инфляция же валютаны кайра баалоо кирет.

*Ишкананын табияты* (11(b)-пунктту караңыз)

A31. Ишкананын табиятын түшүнүү аудиторго төмөнкү суроолорго жооп алууга мүмкүндүк берет:

* туунду ишканалар же бир нече жерде жайгашкан башка компоненттер сыяктуу ишкананын татаал түзүмү барбы. Татаал түзүм көп учурларда олуттуу бурмалоо тобокелдиктерин пайда кылган көйгөйлөрдү жаратат. Мындай маселелерге гудвилдин, биргелешкен ишканалардын, инвестициялардын же атайын багыттагы ишканалардын талаптагыдай эсепке алынышы жана финансылык отчеттуулуктагы маалыматтар туура ачып көрсөтүлгөндүгү кириши мүмкүн;
* менчиктин түзүмү жана менчик ээлери менен башка адамдар же ишканалардын ортосундагы мамилелер кандай. Муну түшүнүү финансылык отчеттуулукта операциялардын байланышы бар тараптар менен тийиштүү түрдө аныкталгандыгын, эсепке алынышын жана адекваттуу түрдө ачып бергендигин аныктоого жардам берет. АЭС 550дө[[11]](#footnote-11) аудитордун байланышы бар тараптар менен болгон операцияларды карап чыгуусу үчүн талаптар жана көрсөтмөлөр берилген.

A32. Аудитор ишкананын табиятын түшүнүүдө карап чыга турган маселелердин мисалдары:

* төмөндөгүлөр сыяктуу бизнес операциялар:
* түшкөн кирешенин булактарынын, продукциялардын же кызмат көрсөтүүлөрдүн жана рыноктордун табияты, анын ичинде электрондук коммерцияга катышуу, мисалы, Интернет аркылуу жана маркетинг ишмердүүлүгү аркылуу сатуу;
* операциялык иштерди жүргүзүү (мисалы, өндүрүштүн этаптары жана ыкмалары же экологиялык тобокелдикке дуушар болгон иш-аракеттер);
* альянстар, биргелешкен ишканалар жана аутсорсингдик ишмердүүлүк;
* географиялык бөлүштүрүү жана тармактык сегменттерге бөлүү;
* өндүрүштүк жайлардын, кампалардын жана кеңселердин жайгашкан жери, ошондой эле запастардын жайгашуусу жана саны;
* товарлардын жана кызмат көрсөтүүлөрдүн негизги кардарлары жана негизги берүүчүлөрү, эмгек мамилелери чөйрөсүндөгү макулдашуулар (анын ичинде кесиптик бирликтер менен келишимдер, эмгек ишмердүүлүгү аяктагандыгы боюнча пенсиялык жана башка сыйакы менен камсыздоо программалары, акцияларга опциондор же кызыктыруучу сыйлыктар, ошондой эле эмгек мамилелерин мамлекеттик жөнгө салуу);
* изилдөөлөр, иштеп чыгуулар жана ага байланыштуу чыгымдар;
* байланыштуу тараптар менен операциялар;
* инвестиция жана инвестициялык ишмердүүлүк, мисалы:
* пландаштырылган же акыркы сатып алуулар же сатуулар;
* баалуу кагаздарга жана зайымдарга инвестициялар жана алардын колдонулушу;
* капиталдык салымдар;
* консолидацияланбаган ишканаларга, анын ичинде өнөктөштүктөр, биргелешкен ишканаларга жана атайын багыттагы ишканаларга инвестициялар;
* каржылоо жана финансылык ишмердүүлүк, мисалы:
* негизги туунду жана ассоциацияланган ишканалар, анын ичинде консолидацияланган жана консолидацияланбаган түзүмдөр;
* карыздын түзүмү жана ага байланыштуу шарттар, анын ичинде баланстан тышкаркы каржылоо тууралуу макулдашуулар жана ижара келишимдери;
* бенефициар ээлери (жергиликтүү жана чет өлкөлүк, алардын иш репутациясы жана тажрыйбасы) жана байланыштуу тараптар;
* камтылган финансылык инструменттерди колдонуу.
* финансылык отчеттуулук, мисалы:
* бухгалтердик эсептин принциптери жана тармактык практикасынын өзгөчөлүктөрү, анын ичинде негизги тармактык категориялар, операциялардын түрлөрү, эсеп боюнча калдыктар жана финансылык отчеттуулактагы тиешелүү маалыматтардын ачып көрсөтүлүшү (мисалы, банктар үчүн зайымдар жана инвестициялар же фармацевтикалык компаниялар үчүн изилдөөлөр жана иштеп чыгуулар);
* түшкөн кирешени таануу;
* адилеттүү наркты эскепке алуу тартиби;
* активдер, милдеттенмелер жана чет өлкөлүк валютадагы операциялар;
* адаттан тыш же татаал операцияларды эсепке алуу тартиби, анын ичинде талаштуу же жаңы чөйрөлөрдү эсепке алуу тартиби (мисалы, акциянын наркына негизделген компенсацияны эсепке алуу).

A33. Өткөн мезгилдерге салыштырмалуу ишканалардагы кыйла өзгөрүүлөр олуттуу бурмалоо тобокелдиктерин пайда кылышы же өзгөртүшү мүмкүн.

Атайын багыттагы ишкананын табияты

A34. Атайын багыттагы ишкана (кээде “атайын багыттагы түзүм” деген термин колдонулат) финансылык активдерди ижарага алуу же секьюритизациялоо же илимий-изилдөө жана иштеп чыгуулар сыяктуу тар жана так аныкталган тапшырманы аткаруу үчүн түзүлгөн ишкананы түшүндүрөт. Ал юридикалык жак, траст, өнөктөштүк формасында болушу же юридикалык жакты түзбөшү мүмкүн. Атайын багыттагы ишкана түзүлүп жаткан ишкана ага активдерин өткөрүп бере алат (мисалы, финансылык активдерди таанууну токтотуу боюнча бүтүмдүн алкагында), атайын багыттагы ишкананын активдерин пайдалануу укугуна ээ болот же ага кызмат көрсөтө алат, ошол эле учурда башка жактар сыяктуу эле мындай ишкананы каржылай алат. АЭС 550дө көрсөтүлгөндөй, кээ бир жагдайларда атайын багыттагы ишкана ишкананын байланыштуу тарабы болушу мүмкүн[[12]](#footnote-12).

A35. Финансылык отчеттуулукту даярдоо концепциясы көбүнчө контролду тааныган шарттарды же консолидациялоо үчүн атайын багыттагы ишкананы талдоо керек болгон жагдайларды чагылдырат. Мындай концепциялардын талаптарын чечмелөө көп учурларда атайын багыттагы ишкана катышкан тиешелүү макулдашууларды деталдуу билүүнү талап кылат.

Ишкананын эсеп саясатын тандоосу жана колдонуусу (11(c)-пунктту караңыз)

A36. Ишкананын эсеп саясатын тандоосун жана колдонуусун түшүнүү төмөнкү маселелерди кароону камтышы мүмкүн:

* олуттуу жана адаттан тыш операцияларды эсепке алуу үчүн ишкана тарабынан колдонулган методдор;
* жетишсиз расмий сунуштар же консенсус жок болгон талаштуу же жаңыдан пайда болгон тармактарга эсеп саясатынын олуттуу жоболорунун таасири;
* ишкананын эсеп саясатындагы өзгөртүүлөр;
* ишкана үчүн жаңы болуп саналган финансылык отчеттуулуктун стандарттары, мыйзамдар жана ченемдик актылар, ошондой эле ишкана бул талаптарды качан жана кантип колдонсо болот.

Максаттар, стратегиялар жана байланышкан бизнес тобокелдиктер (11(d)-пунктун караңыз)

A37. Ишкана өз ишин тармактык, укуктук жана башка ички жана тышкы факторлорду эске алуу менен жүргүзөт. Бул факторлорду эсепке алуу үчүн жетекчилик же корпоративдик башкаруу үчүн жооп берүүчү жактар ишкананын негизги пландарын чагылдырган максаттарды белгилешет. Стратегиялар - бул ишкананын жетекчилиги бул максаттарга жетүү үчүн ниеттенген ыкмалар болуп саналат. Ишкананын максаттары жана стратегиялары убакыттын өтүшү менен өзгөрүшү мүмкүн.

A38. Бизнес тобокелдик финансылык отчеттуулуктун олуттуу бурмаланган тобокелдигине караганда кеңири түшүнүккө ээ, бирок ага бул түшүнүк да кирет. Бизнес тобокелдиги өзгөрүүлөрдөн же татаалдыктан келип чыгышы мүмкүн. Өзгөртүүнүн зарылдыгын түшүнбөө да бизнес тобокелдигинин жаралышына алып келиши мүмкүн. Бизнес тобокелдиги, мисалы, төмөнкү себептерден улам пайда болушу мүмкүн:

* ийгиликсиз болуп калышы мүмкүн болгон жаңы продукцияларды же кызмат көрсөтүүлөрдү иштеп чыгуу;
* рыноктун продукцияга же кызматка, ал ийгиликтүү өнүгүп жаткан учурда да дал келбеши;
* милдеттенмелерди жана репутация тобокелдигин жаратышы мүмкүн болгон продукциядагы же кызмат көрсөтүүдөгү кемчиликтер.

A39. Ишкана туш болгон бизнес тобокелдиктерин түшүнүү олуттуу бурмалоо тобокелдиктерин аныктоо ыктымалдыгын жогорулатат, анткени көпчүлүк бизнес тобокелдиктери акыры финансылык кесепеттерге алып келет жана ошону менен финансылык отчеттуулукка таасирин тийгизет. Бирок, аудитор бардык эле бизнес тобокелдиктерин аныктап чыгууга же баалоого милдеттүү эмес, анткени бардык эле бизнес тобокелдиктери олуттуу бурмалоо тобокелдиктерин пайда кыла бербейт.

A40. Финансылык отчеттуулукту олуттуу бурмалоо тобокелдигине алып келиши мүмкүн болгон ишкананын максаттары, стратегиялары жана тиешелүү бизнес тобокелдиктери жөнүндө түшүнүк алууда аудитор эске ала турган маселелердин мисалдары:

* тармактагы өзгөрүүлөр (мисалы, уишканада тармакты өнүктүрүүгө байланышкан маселелерди чечүү боюнча тиешелүү персонал же тажрыйба жок болсо, потенциалдуу бизнес тобокелдиктери келип чыгышы мүмкүн);
* жаңы продукциялар жана кызмат көрсөтүүлөр (мисалы, эгерде продукциянын сапаты үчүн жогорку жоопкерчилик бар болсо, потенциалдуу бизнес тобокелдиктери келип чыгышы мүмкүн);
* бизнестин кеңейиши (мисалы, суроо-талап так эсептелбесе, потенциалдуу бизнес тобокелдиктери пайда болушу мүмкүн);
* жаңы бухгалтердик эсепке болгон жаңы талаптар (мисалы, мындай талаптардын толук эмес же туура эмес аткарылышы же аларды аткаруу үчүн зарыл болгон чыгымдардын көбөйүшү потенциалдуу бизнес тобокелдиктери пайда кылышы мүмкүн);
* ченемдик талаптар (мисалы, юридикалык тобокелдиктердин жогорулашынан улам потенциалдуу бизнес тобокелдиктери келип чыгышы мүмкүн);
* учурдагы жана келечектеги каржылоо муктаждыктары (мисалы, ишкана тиешелүү талаптарды аткара албагандыктан каржылоо жоголгондо потенциалдуу бизнес тобокелдиктери пайда болушу мүмкүн);
* МТ колдонуу (мисалы, ишканадагы маалыматтык системалардын жана процесстердин шайкеш келбегендигинен улам потенциалдуу бизнес тобокелдиктери келип чыгышы мүмкүн);
* тигил же бул стратегияны ишке киргизүүнүн кесепеттери, атап айтканда, бухгалтердик эсепке болгон жаңы талаптардын пайда болушуна алып келиши мүмкүн болгон ар кандай кесепеттер (мисалы, эгерде мындай талаптар толук же туура эмес аткарылса, потенциалдуу бизнес тобокелдиктери келип чыгышы мүмкүн).

A41. Бизнес тобокелдик операциялардын түрлөрүнө карата олуттуу бурмалоо тобокелдигине, эсептин калдыктарына жана өбөлгөлөр деңгээлинде же финансылык отчеттуулуктун деңгээлинде маалыматты ачып көрсөтүүгө түздөн-түз таасирин тийгизиши мүмкүн. Мисалы, кардарлар базасынын кыскаруусу менен байланышкан бизнес тобокелдиги дебитордук карызды өлчөө менен байланышкан олуттуу бурмалоо тобокелдигин жогорулатат. Бирок, ошол эле тобокелдик экономикалык төмөндөө менен айкалышкан узак мөөнөттүү кесепеттерге алып келиши мүмкүн, аны аудитор ишкананын ишмердүүлүгүнүн үзгүлтүксүздүгү тууралуу болжолдоонун ылайыктуулугун баалоодо эске алат. Ошондуктан, бизнес тобокелдиги олуттуу бурмалоо тобокелдигине алып келиши мүмкүнбү деген суроо ишкананын жагдайларын эске алуу менен каралышы керек. Олуттуу бурмалоо тобокелдиктерин көрсөтүүчү шарттардын жана окуялардын мисалдары 2-тиркемеде келтирилген.

A42. Эреже катары, ишкананын жетекчилиги бизнес тобокелдиктерин аныктайт жана аларды азайтуу боюнча чараларды иштеп чыгат. Бул тобокелдикти баалоо процесси ички контролдоо системасынын бир бөлүгү болуп саналат жана 15-пунктта жана A88 – A89-пункттарда талкууланат.

Мамлекеттик сектордун ишканаларынын өзгөчөлүктөрү

A43. Мамлекеттик сектордун ишканаларына аудит жүргүзүүдө жетекчиликтин максаттарына коомдук жоопкерчилик маселелери таасир этиши мүмкүн жана бул максаттарга мыйзам чыгаруу, жөнгө салуучу актыларга же башка органдарга негизделген максаттар кириши мүмкүн.

Ишкананын ишмердүүлүгүнүн финансылык натыйжаларын баалоо жана талдоо (11(e)-пунктту караңыз)

A44. Ишкананын жетекчилиги жана башка адамдар маанилүү болуп эсептелген маселелерге баалоо жана талдоо жүргүзөт. Ички жана тышкы ишмердүүлүктүн натыйжасын баалоо ишканага тийиштүү басым жасайт. Бул басым өз кезегинде ишкананын жетекчилигин ишмердүүлүктүн натыйжасын жакшыртуу же финансылык отчеттуулукту бурмалоо үчүн чараларды көрүүгө алып келиши мүмкүн. Демек, ишкананын ишинин натыйжасын баалоону түшүнүү аудиторго ишкананын жетекчилигин максаттуу көрсөткүчтөргө жетишүүнү камсыз кылууга мужбурлаган басым жетекчиликтин ак ниетсиз аракеттерден улам олуттуу бурмалоо тобокелдиктерин жогорулатуучу чараларды көрүүсүнө алып келиши мүмкүндүгүн карап чыгууга жардам берет. АЭС 240та ак ниетсиз аракеттердин тобокелдиктерине карата талаптар жана көрсөтмөлөр камтылган.

A45. Финансылык натыйжаларды баалоо жана талдоо контролдоо каражаттарынын мониторинги менен бирдей эмес (А110 – A121-пункттарда ички контролдоо системасынын компоненти катары каралган), бирок алардын максаттары бири-бирине жарым-жартылай дал келиши мүмкүн:

* финансылык натыйжаларды баалоо жана талдоо иштин жыйынтыгы ишкананын жетекчилиги (же үчүнчү жактар) койгон максаттарга шайкеш келерин аныктоого багытталган;
* контролдоо каражаттарын мониторингдөө максаты ички контролдоо системасынын натыйжалуулугун аныктоо болуп саналат.

Кээ бир учурларда иштин көрсөткүчтөрү ишкананын жетекчилигине ички контролдоо системасындагы кемчиликтерди аныктоого мүмкүндүк берген маалыматты да берет.

A46. Финансылык натыйжаларды баалоо жана талдоо үчүн ишкананын жетекчилиги колдонгон жана аудитор колдоно турган ички маалыматтын мисалдары:

* иштин негизги натыйжалары (финансылык жана финансылык эмес) жана негизги коэффициенттер, тенденциялар жана операциялык статистика;
* өткөн мезгилге салыштырмалуу финансылык натыйжаларды талдоо;
* бюджеттер, болжолдор, айырмачылыктарды талдоо, сегменттер боюнча маалымат, бөлүмдөрдүн, департаменттердин жана башка уюштуруу түзүмдөрүнүн отчеттору;
* кызматкерлердин ишинин натыйжаларын баалоо жана материалдык жактан сыйлоо жаатындагы саясат;
* ишкананын ишинин натыйжаларын атаандаштардын ишинин жыйынтыктары менен салыштыруу.

A47. Тышкы жактар ​​ишкананын финансылык натыйжаларына баа берип, талдай алышат. Мисалы, аудитор үчүн пайдалуу маалымат талдоочулардын отчеттору жана кредиттик рейтингдик агенттиктердин отчеттору сыяктуу тышкы маалыматтарда камтылышы мүмкүн. Көп учурларда, мындай отчетторду аудит жүргүзүлгөн ишканадан алууга болот.

A48. Ички баалоо күтүлбөгөн жыйынтыктарды же тенденцияларды ачып бере алат, алар ишкананын жетекчилигин алардын себептерин аныктоого жана оңдоочу чараларды көрүүгө мажбурлайт (анын ичинде кээ бир учурларда бурмалоолорду өз убагында табуу жана оңдоо). Иштин натыйжаларын баалоо аудиторго финансылык отчеттуулукта тиешелүү маалыматты бурмалоо тобокелдиктери бар же жок экенин да көрсөтө алат. Мисалы, иштин натыйжасын баалоо ишкана ошол эле тармактагы башка ишканалардын өсүшүнө жана кирешелүүлүгүнө салыштырмалуу адаттан тыш тез өсүшкө же пайдага ээ болуп жатканын көрсөтүшү мүмкүн. Мындай маалымат, өзгөчө, иштин натыйжасы боюнча сыйакы же кызыктыруучу сыйакы сыяктуу башка факторлор менен айкалышканда, финансылык отчеттуулукту даярдоодо ишкананын жетекчилигинин бир жактуулугунун потенциалдуу тобокелдигин көрсөтүшү мүмкүн.

Чакан ишканалардын өзгөчөлүктөрү

A49. Чакан ишканаларда көп учурларда финансылык натыйжаларды баалоонун жана талдоонун белгиленген тартиби жок. Жетекчиликке берилген суроо-талап ишкананын финансылык натыйжаларын баалоодо жана тиешелүү чараларды көрүүдө жетекчилик белгилүү бир негизги көрсөткүчтөргө таянарын көрсөтүшү мүмкүн. Суроо-талаптын жыйынтыгы боюнча ишкананын ишинин натыйжаларын баалоо жана талдоо тартибинин жоктугу аныкталган учурда, бурмалоолордун табылбай калуу жана оңдоо коркунучу жогорулашы мүмкүн.

Ишкананын ички контролдоо системасы (12-пунктту караңыз)

A50. Ички контролдоо системасын түшүнүү аудиторго потенциалдуу бурмалоолордун түрлөрүн жана олуттуу бурмаланган тобокелдикке таасир этүүчү факторлорду аныктоого, ошондой эле, андан аркы аудитордук жол-жоболордун мүнөзүн, мөөнөттөрүн жана көлөмүн аныктоого жардам берет.

A51. Ички контролдоо системасына карата практикалык колдонуу боюнча материалдар төмөнкү төрт бөлүмдө берилген:

* ички контролдоо системасынын жалпы мүнөзү жана өзгөчөлүктөрү;
* аудит үчүн маанилүү контролдоо каражаттары;
* тиешелүү контролдоо каражаттарын түшүнүүнүн мүнөзү жана көлөмү;
* ички контролдоо системасынын компоненттери.

Ички контролдоо системасынын жалпы мүнөзү жана өзгөчөлүктөрү

Ички контролдоо системасынын багыты

A52. Ички контролдоо системасы ишкананын төмөндөгү каалаган максаттарына жетүү үчүн коркунуч туудурган аныкталган бизнес тобокелдиктерин төмөндөтүү максатында иштелип чыгат, ишке ашырылат жана колдоого алынат:

* ишкананын финансылык отчеттуулугунун ишенимдүүлүгү;
* анын операциялык ишинин натыйжалуулугу жана эффективдүүлүгү;
* анын колдонуудагы мыйзамдарды жана ченемдик актыларды сактоосу.

Ички контролдоо системасын иштеп чыгууга, ишке ашырууга жана колдоого карата кадам ишкананын көлөмүнө жана татаалдыгына жараша болот.

Чакан ишканалардын өзгөчөлүктөрү

A53. Чакан ишканалар өз максаттарына жетүү үчүн азыраак түзүмдөшкөн каражаттарды жана көбүрөөк жөнөкөй процесстерди жана жол-жоболорду колдоно алышат.

Ички контролдоо системасынын чектөөлөрү

A54. Ишкананын ички контролдоо системасы канчалык эффективдүү болгонуна карабастан, ал ишкананын финансылык отчеттуулуктун максаттарына жетүүсү үчүн негиздүү ишенимди гана бере алат. Аларга жетүү ыктымалдыгына ички контролдоо системасынын мүнөздүү чектөөлөрү таасир этет. Алар чечим кабыл алууда адамдын пикири туура эмес болуп чыгышы жана адам факторунун таасиринен ички контролдоо системасында мүчүлүштүктөр келип чыгышы менен байланыштуу. Мисалы, контролдоо каражаттарын иштеп чыгууда же кийинки өзгөртүүлөрдү киргизүүдө ката кетирилиши мүмкүн. Ошондой эле, тигил же бул контролдоо каражаттарынын иштеши натыйжасыз болушу мүмкүн, мисалы, ички контролдоо максатында алынган маалыматты (мисалы, дал келбестиктер жөнүндө отчет) талдоо үчүн жооптуу адам анын максатын түшүнбөгөндүктөн же тийиштүү чара көрө албагандыктан, мындай маалымат жетиштүү натыйжалуу пайдаланылбай калышы мүмкүн.

A55. Мындан тышкары, эки же андан көп адамдардын макулдашуусу же жетекчиликтин учурдагы ички контролдоо системасын айланып өтүүсү менен туура эмес аракети аркылуу контролдоо системасын кыйгап өтүүгө болот. Мисалы, жетекчилик кардарлар менен ишкананын типтүү сатуу-сатып алуу келишимдеринин шарттарын өзгөрткөн кошумча макулдашууларды түзүшү мүмкүн, бул түшкөн кирешени туура эмес таанууга алып келиши мүмкүн. Кошумчалай кетсек, белгилүү бир кредиттик лимиттерден ашкан операцияларды аныктоо жана отчет берүү үчүн иштелип чыккан программалык камсыздоо каражаттары менен контролдук текшерүүнү кыйгап өтүүгө же бөгөт коюуга болот.

A56. Мындан тышкары, контролдоо каражаттарын иштеп чыгууда жана ишке ашырууда жетекчилик ал ишке ашырууга ниеттенип жаткан контролдоо каражаттарынын мүнөзү жана көлөмү, ошондой эле ал кабыл алууга даяр болгон тобокелдиктердин мүнөзү жана көлөмү жөнүндө корутундуларды түзө алат.

Чакан ишканалардын өзгөчөлүктөрү

A57. Чакан ишканаларда көбүнчө кызматкерлер аз болот, бул кызматтык милдеттерди бөлүштүрүү канчалык деңгээлде мүмкүн экенин чектеши мүмкүн. Бирок, менчик ээси-жетекчиси болгон чакан ишканада көзөмөл ири ишканага караганда алда канча натыйжалуу болот. Мындай көзөмөл милдеттерди бөлүштүрүүнүн жалпысынан кыйла чектелген чөйрөсүн компенсациялай алат.

A58. Мындан тышкары, менчик ээси-жетекчиси контролдоо каражаттарын кыйгап өтүүгө көбүрөөк жөндөмдүү болушу мүмкүн, анткени ички контролдоо системасы азыраак түзүмдөшкөн. Аудитор ак ниетсиз аракеттерден улам олуттуу бурмалоо тобокелдиктерин аныктоодо бул фактыны эске алышы керек.

Ички контролдоо системасын компоненттерге бөлүү

A59. Аудиттин эл аралык стандарттарынын максаттары үчүн ички контролдоо системасын төмөнкү беш компонентке бөлүү аудиторлор үчүн ишкананын ички контролдоо системасынын ар кандай аспектилери аудитке кандай таасир этиши мүмкүн экендигин талдоо үчүн пайдалуу негизди түзөт:

* 1. контролдук чөйрө;
  2. ишкананын тобокелдигин баалоо процесси;
  3. финансылык отчеттуулук менен байланышкан маалыматтык система, анын ичинде тиешелүү бизнес-процесстер жана маалыматтык өз ара аракеттенүү;
  4. контролдук аракеттер;
  5. контролдоо каражаттарын мониторингдөө.

Мындай бөлүштүрүү сөзсүз эле ишкана кандайча ички контролдоо системасын иштеп чыгуусун, ишке ашыруусун жана колдоосун же ишкана тигил же бул компонентти кантип классификациялоосун чагылдырбайт. Аудиторлор ички контролдоо системасынын ар кандай аспектилерин жана алардын аудитке тийгизген таасирин сүрөттөө үчүн ар кандай терминдерди же принциптерди колдонушу мүмкүн жана бул терминдер ушул стандартта сүрөттөлгөн бардык компоненттерге көңүл бурулган шартта, ушул стандартта колдонулгандан айырмаланышы мүмкүн.

A60. Финансылык отчеттуулуктун аудитине болгон өз ара байланышында ички контролдоо системасынын беш компонентин колдонуу, карап чыгуу боюнча материалдар A77 – A121-пункттарында баяндалган. 1-тиркемеде ички контролдоо системасынын бул компоненттери боюнча кошумча түшүндүрмөлөр келтирилген.

Аудитордун тобокелдикти баалоосу үчүн маанилүү болгон ички контролдоо системасынын автоматташтырылган жана кол элементтеринин өзгөчөлүктөрү

A61. Ишкананын ички контролдоо системасы кол элементтерин жана көп учурларда автоматташтырылган элементтерди камтыйт. Кол же автоматташтырылган элементтердин өзгөчөлүгү аудитордун тобокелдиктерди баалоосу үчүн жана ушул баалоонун негизинде кийинки аудитордук жол-жоболор үчүн маанилүү.

A62. Ички контролдоо системасында кол же автоматташтырылган элементтерди колдонуу операцияларды баштоонун, эсепке алуунун, кайра иштетүүнүн жана алардын отчеттуулукта чагылдырылышынын тартибине да таасирин тийгизет.

* Кол менен иштөө системасындагы контролдоо каражаттары операцияларды жактыруу жана текшерүү, салыштыруу жана салыштыруунун жыйынтыгы боюнча андан аркы аракеттер сыяктуу жол-жоболорду камтышы мүмкүн. Же болбосо, ишкана операцияларды демилгелөө, эсепке алуу, иштеп чыгуу жана аларды отчетто чагылдыруу үчүн автоматташтырылган жол-жоболорду колдоно алат, мында электрондук түрдөгү жазуулар кагаз документтерин алмаштырат.
* Автоматташтырылган маалыматтык системасындагы контролдоо каражаттары бул контролдоонун автоматташтырылган каражаттары (мисалы, компьютердик программаларга орнотулган контролдоо каражаттары) менен контролдоонун кол каражаттарынын айкалышуусу. Мындан тышкары, контролдоонун кол каражаттары маалыматтык технология каражаттарынан көз карандысыз болушу мүмкүн, маалымат системасы тарабынан түзүлгөн маалыматты колдонушу мүмкүн же МТ иштөөсүнүн натыйжалуулугуна жана контролдоонун автоматташтырылган каражаттарына мониторинг жүргүзүү жана стандарттуу эмес операцияларды иштеп чыгуу менен чектелиши мүмкүн. Эгерде МТ операцияларды демилгелөө, эсепке алуу, иштеп чыгуу, аларды отчеттуулукка киргизүү же башка финансылык маалыматтарды финансылык отчетко киргизүү үчүн колдонулса, системалар жана программалар олуттуу эсептер боюнча аларга байланышкан өбөлгөлөргө карата контролдоо каражаттарын камтышы мүмкүн же МТ колдонуудан көз каранды болгон контролдоонун кол каражаттарынын натыйжалуу иштешинде маанилүү ролду ойношу мүмкүн.

Ишкана тарабынан колдонулган ички контролдоонун кол жана автоматташтырылган элементтеринин айкалышы ишкана тарабынан колдонулган МТнын мүнөзүнө жана татаалдыгына жараша болот.

A63. Негизи МТ ишкананын ички контролдоо системасына жардам берет, себеби алар ишканага төмөнкүлөргө мүмкүндүк берет:

* ырааттуу бизнес жүргүзүүнүн алдын ала белгиленген эрежелерин колдонууга жана операциялардын же маалыматтардын көп көлөмүн иштеп чыгууда татаал эсептөөлөрдү аткарууга;
* маалыматтын өз убагында болушун камсыз кылууга жана анын тактыгын жогорулатууга;
* маалыматтын кошумча талдоосуна көмөктөшүүгө;
* ишкананын ишмердүүлүгүнө жана анын саясатын, жол-жоболорун ишке ашырууга мониторинг жүргүзүү мүмкүнчүлүгүн кеңейтүүгө;
* контролдоо каражаттарын кыйгап өтүү коркунучун азайтуу;
* Прикладдык программанын, маалымат базаларынын жана операциялык системалардын коопсуздугу үчүн контролдоо каражаттарын киргизүү менен милдеттерди натыйжалуу бөлүштүрүү мүмкүнчүлүгүн жогорулатуу.

A64. МТ ошондой эле ишкананын ички контролдоо системасына өзгөчө тобокелдиктерди жаратат, мисалы:

* маалыматтарды так эмес иштеткен, так эмес маалыматтарды иштеп чыккан же экөөнү бир эле учурда аткарган системаларга же программаларга көз карандылык;
* маалыматка уруксатсыз кирүү, бул маалыматтардын жок болушуна же маалыматтарга туура эмес өзгөртүүлөрдү киргизүүгө, анын ичинде санкцияланбаган же жок операцияларды чагылдырууга же операцияларды туура эмес чагылдырууга алып келиши мүмкүн. Эгерде жалпы маалымат базасына көп колдонуучулар кирүү мүмкүнчүлүгүнө ээ болсо, мындай тобокелдиктер пайда болушу мүмкүн;
* МТ-бөлүмүнүн персоналынын кызматтык милдеттерин аткаруу үчүн зарыл болгон кирүү укугунан ашыкча кирүү укугун алуу мүмкүнчүлүгү, бул милдеттерди бөлүштүрүү тартибин бузат;
* негизги файлдардагы маалыматтарды санкциясыз өзгөртүү;
* системаларды же программаларды санкциясыз өзгөртүү;
* системага же программага зарыл болгон өзгөртүүлөрдү киргизүүгө жөндөмсүздүк;
* талаптагыдай эмес кол менен кийлигишүү;
* маалыматтарды жоготуу мүмкүндүгү же маалыматка кирүүнүн мүмкүнсүздүгү.

A65. Ички контролдоо системасынын кол элементтери ой жүгүртүүлөрдү түзүү жана чечим кабыл алуу талап кылынган учурда көбүрөөк ылайыктуу болушу мүмкүн, мисалы төмөнкү жагдайларда:

* ири, адаттан тыш же регулярдуу эмес операциялар;
* каталарды табуу, алдын ала көрүү же айтуу кыйын болгон жагдай;
* контролдоо каражаттары тарабынан автоматташтырылган контролдоонун чегинен чыккан жооп талап кылынган жагдайлар өзгөргөндө;
* контролдоонун автоматташтырылган каражаттарынын натыйжалуулугун мониторингдөөдө.

A66. Ички контролоо системасынын кол элементтери автоматташтырылган элементтерге караганда ишенимдүүлүгү азыраак болушу мүмкүн, анткени аларды кыйгап өтүү, көз жаздымда калтыруу же жеңүү оңой жана жөнөкөй каталарга көбүрөөк дуушар болушат. Демек, контролдоо системасынын кол элементтери ырааттуу колдонулат деп айтууга болбойт. Контролдоо системасынын кол элементтери төмөнкү учурларда анча ылайыктуу эмес болушу мүмкүн:

* операциялардын же кайталануучу операциялардын чоң көлөмү, же контролдоонун автоматташтырылган элементтеринин жардамы менен алдын ала же болжолдоого мүмкүн болгон каталарды алдын алууга же аныктоого жана оңдоого мүмкүн болгон кырдаалдар;
* контроль жүргүзүүнүн конкреттүү ыкмаларын адекваттуу түрдө иштеп чыгууга жана автоматташтырууга мүмкүн болгон контролдук аракеттер.

A67. Ички контролдоо системасы менен байланышкан тобокелдиктердин масштабы жана мүнөзү ишкананын маалыматтык системасынын өзгөчөлүктөрүнө жараша өзгөрүп турат. Ишкана ички контролдоо системасында МТ же кол элементтерин колдонуу менен байланышкан тобокелдиктерге маалыматтык системанын өзгөчөлүктөрүн эске алуу менен, натыйжалуу контролдоо каражаттарын түзүү аркылуу жооп берет.

Аудит үчүн маанилүү болгон контролдоо каражаттары

A68. Ишкананын максаттары менен аларга жетүүгө негиздүү ишенимди камсыз кылуу үчүн контролдоо каражаттарынын ортосунда түз байланыш бар. Ишкананын максаттары, демек, контролдоо каражаттары да анын финансылык отчеттуулугуна, иштерине жана мыйзамдарды жана ченемдик актыларды сактоосуна тиешелүү; бирок бул максаттардын жана контролдоо каражаттарынын баары эле аудитордун тобокелдигине баа берүү үчүн маанилүү эмес.

A69. Жүргүзүлүп жаткан аудит үчүн контролдоо каражатынын өзүнчө же башкалар менен айкалышканда маанилүү экендиги жөнүндө аудитордун пикири, төмөнкү учурларда эске алынышы мүмкүн, мисалы:

* олуттуулук;
* тиешелүү тобокелдиктин мааниси;
* ишкананын көлөмү;
* ишкананын ишинин табияты, анын ичинде бул иш-аракеттер жана менчигинин түзүмү кандайча уюштурулгандыгынын өзгөчөлүктөрү;
* ишкананын операцияларынын ар түрдүүлүгү жана татаалдыгы;
* колдонулуучу укуктук жана ченемдик талаптар;
* ички контролдоо системасынын жагдайлары жана колдонулуучу компоненти;
* ишкананын ички контролдоо системасынын курамына кирген системалардын мүнөзү жана татаалдыгы, анын ичинде тейлөөчү уюмдарды тартуу;
* контролдоо каражаттары өзүнчө же башка контролдук каражаттар менен бирге олуттуу бурмалоолорду алдын алуу же аныктоо жана тууралоону камсыз кыла алабы, эгерде камсыз кылса, кантип.

A70. Ишкана тарабынан түзүлгөн маалыматтын толуктугу жана тактыгы үчүн контролдоо каражаты эгерде, аудитор бул маалыматты андан аркы жол-жоболорду иштеп чыгууда жана аткарууда колдонууну кааласа, жүргүзүлүп жаткан аудит үчүн да маанилүү болушу мүмкүн. Операциялык иштин максаттарына жана мыйзамдардын жана ченемдик укуктук актылардын сакталышына байланыштуу контролдоо каражаттары, эгерде алар аудитор баалаган же аудитордук жол-жоболорду аткарууда колдонгон маалыматтарга тиешелүү болсо, жүргүзүлүп жаткан аудит үчүн да маанилүү болушу мүмкүн.

A71. Активдерди уруксатсыз алуудан, пайдалануудан же сатуудан коргоо менен байланышкан ички контролдоо системасы финансылык отчеттуулуктун максаттарына да, операциялык иштин максаттарына да тиешелүү контролдоо каражаттарын камтышы мүмкүн. Аудитордун мындай контролдоо каражаттарын талдоосу көбүнчө финансылык отчеттуулуктун ишенимдүүлүгүнө байланышкан контролдоо каражаттары менен чектелет.

A72. Ишканада адатта, жүргүзүлүп жаткан аудит үчүн маанилүү болуп саналбаган максаттар үчүн колдонулган контролдоо каражаттары бар жана ушул себептен улам талдоо зарылдыгы керек эмес. Мисалы, ишкана эффективдүү жана натыйжалуу иштерди камсыз кылуу максатында автоматташтырылган контролдоо каражаттарынын татаал системасына таянышы мүмкүн (мисалы, авиажолунун учуу графиктерин сактоо үчүн автоматташтырылган контролдоо системасы), бирок бул контролдоо системасы негизинен жүргүзүлүп жаткан аудитке тиешеси болбойт. Ички контролдоо системасы бардык ишканага же анын ар бир операциялык бирдиктерине же бизнес процесстерине карата колдонулса да, ишкананын ар бир операциялык бирдигине жана ар бир бизнес процессине тиешелүү ички контролдоо каражаттарын түшүнүү жүргүзүлүп жаткан аудитке тиешеси жок болушу мүмкүн.

Мамлекеттик сектордун ишканаларынын өзгөчөлүктөрү

A73. Мамлекеттик сектордун аудиторлору көп учурларда ички контролдоо системасына карата кошумча милдеттерге ээ болушат, мисалы, ишкананын белгиленген ченемдерди жана эрежелерди сактоосу жөнүндө отчет берүү милдети. Мамлекеттик сектордун аудиторлорунан ошондой эле мыйзамдардын, ченемдик жана башка актылардын талаптарынын сакталышы жөнүндө отчет түзүү милдети болушу мүмкүн. Натыйжада, алардын ички контролдоо системасын текшерүү кеңири жана деталдуу болушу мүмкүн.

Тиешелүү контролдоо системаларын түшүнүүнүн мүнөзү жана даражасы (13-пунктту караңыз)

A74. Контролдоо каражаттарынын түзүмүн баалоо контролдун өзүнчө же башкалар менен айкалыштырып, натыйжалуу алдын алуу же олуттуу бурмалоолорду аныктоо жана оңдоо мүмкүнчүлүгүн талдоону камтыйт. Контролдоо каражаттарын ишке киргизүү бул контролдоо каражатынын бар экендигин жана уюм тарабынан колдонулушун билдирет. Натыйжалуу болуп саналбаган контролдоо каражатынын ишке киргизилишин баалоо маанисиз, ошондуктан биринчи кезекте контролдоо каражатын уюштуруу керек. Контролдоо каражатынын талаптагыдай эмес түзүмү ички контролдоо системасынын олуттуу кемчилигин көрсөтөт.

A75. Тиешелүү контролдоо каражаттарын түзүмүнө жана ишке киргизилишине карата аудитордук далилдерди алуу максатында жүргүзүлгөн тобокелдиктерди баалоо жол-жоболору төмөнкүлөрдү камтышы мүмкүн:

* ишкананын кызматкерлерине суроо-талаптар;
* конкреттүү контролдоо каражаттарын колдонууга байкоо жүргүзүү;
* документтерди жана отчетторду изилдөө;
* финансылык отчеттуулукту түзүүгө байланышкан маалыматтык системалар аркылуу операцияларга көз салуу;

Ошол эле учурда бул максаттарга жетүү үчүн суроо-талаптарды гана берүү жетишсиз.

A76. Ишкананын контролдоо каражаттарын түшүнүү – контролдоо каражаттарынын ырааттуу иштешин камсыз кылуу үчүн кандайдыр бир деңгээлде автоматташтыруу болмоюнча, алардын оперативдик натыйжалуулугун текшерүү үчүн жетиштүү эмес. Мисалы, белгилүү бир күнгө контролдоонун кайсы бир кол каражаттарынын колдонулушу боюнча аудитордук далилдерди алуу ошол контролдоо каражатынын текшерилүүчү мезгил ичинде башка күндөрдө натыйжалуу иштеп жаткандыгынын аудитордук далили болуп саналбайт. Бирок, МТ жардамы менен маалыматты иштеп чыгуу процессине мүнөздүү болгон ички ырааттуулуктан улам (А63-пунктту караңыз), контролдоонун автоматташтырылган каражаты киргизиле тургандыгын аныктоо максатында аудитордук жол-жоболорду аткаруу аудитор тарабынан программанын өзгөрүшүнө контролдук кылуу сыяктуу контролдоо каражаттарын баалоосуна жана тестирлөөсүнө жараша анын оперативдик натыйжалуулугун текшерүү катары кызмат кыла алат. Контролдоо каражаттарынын иштешинин натыйжалуулугун текшерүү АЭС 330дакамтылган[[13]](#footnote-13).

Ички контролдоо системасынын компоненттери - контролдоо чөйрөсү (14-пунктту караңыз)

A77. Контролдук чөйрө административдик жана корпоративдик башкаруу функцияларын, жетекчиликтин жана корпоративдик башкаруу үчүн жооп берүүчү жактардын ишкананын ички контролдоо системасына карата мамилесин, бул чөйрөдөгү алардын билимин жана тийиштүү иш-аракеттерин, ошондой эле ишкананын ички контролдоо системасына берген маанисин камтыйт. Контролдук чөйрө кызматкерлердин контролдун зарылдыгын аңдап-түшүнүүсүнө таасир этүү менен уюм үчүн жалпы өңүттү белгилейт.

A78. Контролдук чөйрөнүн элементтери, алар жөнүндө түшүнүк алууда маанилүү болушу мүмкүн:

* 1. *ак ниеттүүлүк* *жана этикалык баалуулуктар тууралуу маалымдоо –* бул ишкананын, контролдоо каражаттарын башкаруунун жана мониторингдөөнүн натыйжалуулугуна таасир этүүчү негизги элементтер;
  2. *компетенцияга берилгендик* – айрым кызмат орундар үчүн компетенттүүлүктүн деңгээлин жетекчиликтин аныктоосу, ошондой эле компетенциянын тиешелүү деңгээлин камсыз кылуу үчүн кандай көндүмдөр жана билимдер талап кылынышы сыяктуу маселелер;
  3. *корпоративдик* *башкаруу үчүн жооп берүүчү жактардын катышуусу* – корпоративдик башкаруу үчүн жооп берүүчү жактардын мүнөздөмөлөрү, мисалы:
* алардын жетекчиликтен көз карандысыздыгы;
* алардын тажрыйбасы жана абалы;
* алардын катышуу даражасы жана алар алган маалымат, ошондой эле ишмердүүлүктү талдоосу;
* алардын аракеттеринин тиешелүү мүнөзү, анын ичинде жетекчиликтин катышуусу менен көтөрүлгөн жана чечилип жаткан маселелердин татаалдыгынын деңгээли, ошондой эле алардын ички жана тышкы аудиторлор менен өз ара аракеттенүүсү;
  1. *жетекчиликтин башкаруу философиясы жана стили* – жетекчиликтин мүнөздөмөлөрү, мисалы:
* бизнес-тобокелдиктерди кабыл алуу жана башкаруу ыкмалары;
* жетекчиликтин финансылык отчеттуулукка карата мамилеси жана аракеттери;
* бухгалтердик эсеп менен байланышкан функцияларга, маалыматты иштеп чыгууга жана персоналдарга болгон мамилеси;
  1. *уюштуруу түзүмү* – системасы пландаштырылган, анын максаттарына жетүүгө багытталган ишкананын ишин пландоонун, аткаруунун, контролдоонун жана текшерүүнүн алкагындагы система;
  2. *кызматтык ыйгарым укуктарды жана жоопкерчиликти бөлүштүрүү* – ишкананын ишин жүргүзүү боюнча жоопкерчилик жана ыйгарым укуктар кандайча бөлүштүрүлгөнүн жана отчетторду берүү жана ыйгарым укуктардын иерархиясы кандай түрдө орнотуларын көрсөтөт;
  3. *кадрдык ресурстар саясаты жана практика* – кызматкерлерди топтоого, даярдоого, аттестациялоого, консультациялоого, жылдырууга, эмгек акысына жана тартиптик чараларга тийиштүү саясат жана практика.

Контролдук чөйрөнүн элементтерине карата аудитордук далилдер

A79. Жөндүү аудитордук далилдер суроо-талаптын жыйынтыгында алынган маалыматты байкоо жүргүзүү же документтерди текшерүү аркылуу ырастоо сыяктуу тобокелдиктерди баалоонун башка жол-жоболору менен суроо-талаптарды айкалыштыруу менен алынышы мүмкүн. Мисалы, ишкананын жетекчилигине жана кызматкерлерине суроо-талаптарды жиберүү аркылуу аудитор жетекчиликтин бизнес жүргүзүү методу жана этикалык жүрүм-туруму боюнча өз көз карашын кызматкерлерге кантип билдирерин түшүнө алат. Андан кийин аудитор, мисалы, жетекчиликтин документтештирилген жүрүм-турум кодекси бар-жоктугун жана жетекчилик ошол кодекске ылайык иш алып бара жатканын карап, тиешелүү контролдун бар-жогун аныктай алат.

A80. Аудитор ошондой эле ички контролдоо системасында аудит үчүн маанилүү болгон аныкталган кемчиликтер боюнча ички аудит кызматынын корутундулары жана сунуштары боюнча жетекчилик тарабынан кандай иш-аракеттер жасалганын, анын ичинде мындай чаралар аткарылган же аткарылбаганын жана эгер аткарылса, кантип жана алар кийинчерээк ички аудит кызматы тарабынан баалангандыгын талдай алат.

Маанилүү бурмалоо тобокелдиктерин баалоого контролдук чөйрөнүн таасири

A81. Ишкананын контролдук чөйрөсүнүн айрым элементтери олуттуу бурмалоо тобокелдиктерин баалоого кеңири таасир этет. Мисалы, ишкананын контролдоо зарылдыгын түшүнүү корпоративдик башкаруу үчүн жооп берүүчү жактардан көз каранды, анткени алардын функцияларынын бири рыноктук талаптардан же сыйакы төлөө системасынан келип чыккан финансылык отчеттуулукка байланыштуу жетекчиликке болгон басымды компенсациялоо болуп саналат. Ошентип, контролдоо чөйрөсүн түзүүнүн натыйжалуулугу корпоративдик башкаруу үчүн жооп берүүчү жактардын катышуусуна байланыштуу төмөнкүдөй факторлордон көз каранды:

* алардын жетекчиликтен көз карандысыздыгы жана жетекчиликтин аракеттерине баа берүү жөндөмдүүлүгү;
* ишкананын бизнес операцияларын түшүнүүсү;
* финансылык отчеттуулуктун колдонулуучу негиздерине ылайык финансылык отчеттуулуктун даярдалгандыгын, анын ичинде финансылык отчетто тиешелүү маалыматты ачып көрсөтүүлөр камтылгандыгын баалоосу.

A82. Жигердүү жана көз карандысыз директорлор кеңеши ишкананын жогорку жетекчилигинин башкаруу философиясына жана стилине таасир эте алат. Бирок, башка элементтердин таасири чектелүү болушу мүмкүн. Мисалы, квалификациялуу финансы, бухгалтердик эсеп жана МТ адистерин тартууга багытталган кадрдык ресурстар саясаты финансылык маалыматты иштеп чыгууда ката кетирүү коркунучун азайтса да, жогорку жетекчиликтин пайданы ашыкча баалоого болгон ыктоосун жок кыла албайт.

A83. Канааттандырарлык контролдук чөйрөнүн болушу аудитордун олуттуу бурмалоо тобокелдиктерин баалоосуна оң фактор болушу мүмкүн. Бирок, канааттандырарлык контролдук чөйрө ак ниетсиз аракеттер үчүн абсолюттук тоскоолдук болуп саналбайт, бирок ал мындай аракеттер коркунучун азайтууга жардам берет. Тескерисинче, контролдоо чөйрөсүндөгү кемчиликтер, атап айтканда, ак ниетсиз аракеттерге карата контролдоо каражаттарынын натыйжалуулугун төмөндөтүшү мүмкүн. Мисалы, маалыматтык системалардын коопсуздугу менен байланышкан тобокелдиктерди азайтуу үчүн жетекчиликтин жетиштүү ресурстарды бөлбөгөндүгү ички контролдоо системасына терс таасирин тийгизиши мүмкүн, анткени, ал компьютердик программаларга мыйзамсыз өзгөртүүлөрдү киргизүүгө же операцияларды уруксатсыз иштетүүгө мүмкүнчүлүк түзөт. АЭС 330да[[14]](#footnote-14) көрсөтүлгөндөй контролдоо чөйрөсү мындан аркы аудитордук жол-жоболордун мүнөзүнө, убактысына жана масштабына да таасирин тийгизет.

A84. Контролдоо чөйрөсү өзүнөн өзү эле олуттуу бурмалоолорду алдын алып, аныктап же оңдой албайт. Бирок, ал аудитордун башка контролдоо каражаттарынын натыйжалуулугун баалоосуна (мисалы, контролдоо каражаттарына мониторинг жүргүзүү жана айрым контролдук иш-аракеттерди аткаруу) жана ошону менен аудитордун олуттуу бурмалоо тобокелдиктерин баалоосуна таасир этиши мүмкүн.

Чакан ишканалардын өзгөчөлүктөрү

A85. Чакан ишканалардагы контролдоо чөйрөсү ири ишканалардагы контролдоо чөйрөсүнөн айырмаланышы мүмкүн. Мисалы, чакан ишканаларда корпоративдик башкаруу үчүн жооп берүүчү жактардын курамына көз карандысыз мүчөлөр же тышкы тараптар кириши мүмкүн эмес, ал эми башка менчик ээлери жок болгон учурда корпоративдик башкаруу функцияларын тике менчик ээси-жетекчи өзүнө алат. Контролдоо чөйрөсүнүн мүнөзү башка контролдоо каражаттарынын бар же жок экендигинин маанилүүлүгүнө да таасир этиши мүмкүн. Мисалы, менчик ээси-жетекчинин активдүү катышуусу чакан ишканадагы милдеттерди адекваттуу бөлүштүрүүдөн келип чыккан белгилүү бир тобокелдиктерди жумшартышы мүмкүн, бирок ал башка тобокелдиктерди, мисалы, контролдоо каражаттарын айланып өтүү тобокелдигин жогорулатат.

A86. Мындан тышкары, чакан ишканалардагы контролдук чөйрөнүн элементтерине карата аудитордук далилдер документтештирилген формада жок болушу мүмкүн, өзгөчө, эгерде ишкананын жетекчилиги менен башка кызматкерлердин ортосунда маалымат алмашуу формалдуу эмес болсо, бирок буга карабастан натыйжалуу болушу мүмкүн. Мисалы, чакан ишканада документтештирилген жүрүм-турум кодекси жок болушу мүмкүн, бирок анын ордуна оозеки баарлашуу жана жетекчиликтин үлгүсү аркылуу ак ниеттүүлүк менен этикалык жүрүм-турумдун маанилүүлүгүн баса белгилеген корпоративдик маданиятка ээ болушу мүмкүн.

A87. Ошентип, жетекчиликтин же менчик ээси-жетекчинин контролдук чөйрөгө болгон мамилеси, алардын маалымдуулугу жана иш-аракеттери аудитордун чакан ишкананын контролдук чөйрөсүн түшүнүүсүнө өзгөчө мааниге ээ.

Ички контролдоо системасынын компоненттери - ишканадагы тобокелдиктерди баалоо процесси (15-пунктту караңыз)

A88. Ишканадагы тобокелдиктерди баалоо процесси жетекчиликтин башкарууга тийиш болгон тобокелдиктерди аныктоосуна негиз түзөт. Эгерде бул процесс жагдайларга, анын ичинде ишкананын ишинин мүнөзүнө, өлчөмүнө жана татаалдыгына ылайык келсе, ал аудиторго олуттуу бурмалоолордун тобокелдиктерин аныктоого жардам берет. Ишкананын тобокелдиктерди баалоо процесси кырдаалга ылайыктуубу, бул кесипкөй ой жүгүртүүнүн маселеси.

Чакан ишканалардын өзгөчөлүктөрү (17-пунктту караңыз)

A89. Чакан ишканаларда жалпысынан тобокелдиктерди баалоо процесстери жок. Мындай учурларда, балким, ишкананын жетекчилиги анын ишмердүүлүгүнө түздөн-түз жеке катышуу аркылуу тобокелдиктерди аныктайт. Бирок, жагдайларга карабастан, аныкталган тобокелдиктер жана аларды четтетүү боюнча көрүлгөн чаралар жөнүндө суроо талап кылынат.

Ички контролдоо системасынын компоненттери - тиешелүү бизнес-процесстерди жана маалыматтык өз ара аракеттенүүнү камтыган финансылык отчеттуулукка тиешелүү маалыматтык система.

Финансылык отчеттуулукка байланышкан маалыматтык система, анын ичинде тиешелүү бизнес процесстери жана маалыматтык өз ара аракеттенүү (18-пунктту караңыз)

A90. Финансылык отчеттуулукка тиешелүү маалыматтык система, анын ичинде бухгалтердик эсеп системасы төмөнкүлөр үчүн иштелип чыккан жана ишке ашырылган жол-жоболордон жана жазуулардан турат:

* ишкананын операцияларын (ошондой эле окуяларды жана шарттарды) демилгелөө, жазуу, иштеп чыгуу жана жалпылоо, тиешелүү активдердин, милдеттенмелердин жана өздүк капиталдын эсепке алынышын камсыз кылуу;
* операцияларды туура эмес иштетүүнүн натыйжаларын өз убагында оңдоо, мисалы, автоматтык түрдө түзүлгөн аралык файлдар жана кийинки аралык эсептерди жабуу;
* контролдоо каражаттарын жеңүү фактыларын иштеп чыгуу жана эсепке алуу;
* операцияларды иштеп чыгуу системаларынан маалыматтарды негизги реестрге өткөрүү;
* финансылык отчеттуулукта чагылдыруу үчүн маанилүү болгон маалыматтардын жазуулары - активдердин амортизациясы жана дебитордук карызды жабуу ыктымалдыгынын өзгөрүшү сыяктуу операциялар болуп саналбаган окуялар жана шарттар;
* финансылык отчеттуулукту даярдоо концепциясына ылайык ачып көрсөтүлүүгө тийиш болгон маалыматтын чогултулушун, катталышын, иштетилишин, жалпыланышын жана финансылык отчетто тийиштүү түрдө чагылдырылышын камсыз кылуу.

A91. Финансылык отчеттуулук негизги регистрден жана көмөкчү ведомосттон алынбаган маалыматтарды камтышы мүмкүн. Мындай маалыматтын мисалдары:

* финансылык отчеттуулукта, мисалы, узартуу мүмкүнчүлүгү же келечектеги лизинг төлөмдөрү көрсөтүлгөн лизинг келишимдеринен алынган маалыматтар;
* ишкананын тобокелдик-менеджмент системасынын негизинде алынган финансылык отчеттуулукта ачып көрсөтүлгөн маалымат;
* жетекчиликтин эксперттери тарабынан аныкталган жана финансылык отчеттуулукта ачып көрсөтүлгөн адилет нарк жөнүндө маалымат;
* моделдөө же финансылык отчеттуулукта таанылган же ачып көрсөтүлгөн баа берүүлөрдү алуу үчүн колдонулган башка эсептөө ыкмасынын негизинде алынган финансылык отчеттуулукта ачып көрсөтүлгөн маалымат, анын ичинде базалык маалыматтарга жана мындай моделдөөдө колдонулуучу базалык маалыматка тийиштүү маалымат, мисалы:
  + ичинде кабыл алынган, активди туура пайдалануу мөөнөтүнө таасир тийгизиши мүмкүн болгон жол берүүлөр;
  + ишкананын контролдоо чөйрөсүнөн тышкары болгон себептер таасир эткен, пайыздык ставкалар сыяктуу маалымат;
* финансылык отчеттуулугунда ачып көрсөтүлгөн, финансылык моделдердин негизинде аткарылган, анда менеджменттин альтернативдүү жол берүүлөрдү пайдаланганын көрсөткөн ийкемдүүлүктү талдоого тиешелүү маалымат;
* ишкананын салык декларациясы жана салыктык каттоосунан алынган финансылык отчеттуулукта таанылган же ачып көрсөтүлгөн маалымат;
* идентификацияланган жана ишкананын өз ишмердүүлүгүн үзгүлтүксүз улантуу мүмкүнчүлүгүнө карата олуттуу шектенүүлөрдү пайда кылышы мүмкүн болгон окуяларга же шарттарга тийиштүү болгон маалыматты ачып көрсөтүү сыяктуу, жетекчилик тарабынан өз ишмердүүлүгүн үзгүлтүксүз улантуу мүмкүнчүлүгү жөнүндө баа берүүнү тастыктоо үчүн даярдалган талдоо маалыматтарынын негизинде алынган, финансылык отчеттуулукта ачып көрсөтүлгөн маалымат[[15]](#footnote-15).

A92. Ушул стандарттын 18-пунктуна ылайык финансылык отчеттуулукту даярдоого тиешелүү болгон маалыматтык системаны түшүнүү (финансылык отчеттуулукта ачып көрсөтүлүүчү негизги регистрден жана көмөкчү ведомосттордон алынган жана сырттан алынган маалыматка тиешелүү бул системанын тийиштүү аспекттерин түшүнүүнү кошуп алганда) аудитордун кесиптик ой жүгүртүүсүнүн предмети болуп саналат. Мисалы, ишкананын айрым суммаларын же финансылык абалын ачып көрсөтүү (мисалы, кредиттик тобокелдик, ликвиддүүлүк тобокелдиги же рыноктук тобокелдик жөнүндө маалыматты ачып көрсөтүү) ишкананын тобокелдиктерди башкаруу системасынан алынган маалыматка негизделиши мүмкүн. Бирок, аудитор тобокелдиктерди башкаруунун бардык аспектилерин түшүнүүгө милдеттүү эмес жана түшүнүүнү талап кылган аймактарды аныктоо үчүн кесипкөй ой жүгүртүүнү гана колдонот.

Бухгалтердик жазуулар (18(f)-пунктун караңыз)

A93. Ишкананын маалыматтык системасы, адатта, операцияларды чагылдыруу үчүн үзгүлтүксүз жүргүзүлүүгө тийиш болгон бухгалтердик стандарттык жазууларды колдонууну камтыйт. Мисалы, сатууларды, сатып алууну, накталай төлөмдөрдү негизги каттоо регистрине чагылдыруу үчүн бухгалтердик жазууларды же жетекчилик тарабынан үмүтсүз дебитордук карызды баалоодогу өзгөрүүлөр сыяктуу мезгил-мезгили менен эсептелген бухгалтердик баалоолор кирет.

A94. Ишкананын финансылык отчеттуулугун түзүү процессине бир жолку, типтүү эмес операцияларды же оңдоолорду эсепке алуу боюнча стандарттуу эмес бухгалтердик жазууларды колдонуу кирет. Мындай жазуулардын мисалдары болуп, консолидациялык оңдоолор, бизнести бириктирүү же жоюу жана активдин наркынын төмөндөшү сыяктуу бир жолку баа берүүлөр саналат. Негизги регистрди колдонуу менен бухгалтердик эсептин кол системаларында кошумча ведомостторду, каттоо китептерин жана тастыктоочу документтерди текшерүү аркылуу стандарттуу эмес бухгалтердик жазууларды аныктоого болот. Негизги регистрди колдонуу менен бухгалтердик эсептин автоматташтырылган жол-жоболорун колдонууда жана финансылык отчеттуулукту түзүүдө мындай жазуулар электрондук түрдө гана болушу мүмкүн, ошондуктан аларды аудиттин автоматташтырылган ыкмаларын колдонуу менен аныктоо оңой болот.

Тиешелүү бизнес процесстери (18-пунктту караңыз)

A95. Ишкананын бизнес-процесстери – бул төмөнкү максатта иштелип чыккан аракеттер:

* ишкананын продукцияларын жана кызмат көрсөтүүлөрүн иштеп чыгуу, сатып алуу, өндүрүү, сатуу жана жайылтуу;
* мыйзамдардын жана ченемдик актылардын сакталышын камсыз кылуу;
* маалыматтын жазуулары, анын ичинде бухгалтердик эсеп жана финансылык отчеттуулук боюнча маалымат.

Бизнес-процесстердин натыйжасы болуп, жазылган, иштелип чыккан жана маалымат системасында чагылдырылган операциялар эсептелет. Ишкананын бизнес процесстерин, анын ичинде операцияларды демилгелөөнү түшүнүү аудиторго ишкананын ишинин тиешелүү шарттарына ылайык финансылык отчеттуулук менен байланышкан ишкананын маалыматтык системасын түшүнүүгө жардам берет.

Чакан ишканалардын өзгөчөлүктөрү (18-пунктун караңыз)

A96. Финансылык отчеттуулукка байланыштуу маалыматтык система жана тиешелүү бизнес-процесстер, анын ичинде чакан ишканалардагы негизги реестрлерден жана көмөкчү ведомосттон жана андан тышкары алынган маалыматтын финансылык отчеттуулугунда ачып көрсөтүүгө тиешелүү болгон мындай системанын аспектилери ири ишканаларга караганда, адатта анчалык татаал эмес, бирок алардын ролу да маанилүү. Жетекчилик ишмердүүлүгүнө жигердүү катышууга умтулган чакан ишканаларга бухгалтердик жол-жоболорду, татаал бухгалтердик жазууларды же документтештирилип таризделген саясатты кең-кесири сүрөттөө талап кылынбашы мүмкүн. Ошондуктан, чакан ишканага аудит жүргүзүүдө ишкананын финансылык отчетуна байланыштуу маалыматтык системаны түшүнүү оңой болушу мүмкүн жана документтерди текшерүүгө эмес, суроо-талаптарга негизделиши мүмкүн. Бирок, бул мындай түшүнүк алуунун маанилүүлүгүн азайтпайт.

Маалымдоо (19-пунктун караңыз)

A97. Финансылык отчеттуулукка байланышкан функциялар жана жоопкерчиликтер, ошондой эле финансылык отчеттуулукка тиешелүү олуттуу маселелер жөнүндө ишкана тарабынан маалымдоо финансылык отчеттуулукту түзүү үчүн ички контроль боюнча айрым кызматкерлердин функциялары жана милдеттери жөнүндө маалыматтарды берүүнү болжолдойт. Маалымдоо системасы финансылык отчеттуулукту даярдоо жана берүү үчүн колдонулган маалымат системасында кызматкерлердин өз аракеттеринин байланышын түшүнүү даражасын, ошондой эле карама-каршылыктар жөнүндө маалыматты ишкананын жогорку деңгээлдеги жетекчилерине жеткирүү жолдорун камтыйт. Маалымдоо саясатка жана финансылык отчеттуулукту даярдоого тийиштүү ички регламенттин формасына ээ болушу мүмкүн. Маалымат алмашуунун ачык каналдары өзгөчө кырдаалдар тууралуу билдирүүгө жардам берет жана тиешелүү чара көрүүнү камсыз кылат.

Чакан ишканалардын өзгөчөлүктөрү

A98. Чакан ишканаларда маалымат алмашуу процесси жоопкерчиликтин азыраак деңгээлине, жетекчиликке көбүрөөк жакындыгы жана жеткиликтүүлүгүнө байланыштуу, ири ишканаларга караганда азыраак түзүмдөшкөн жана оңой болушу мүмкүн.

Ички контролдоо системасынын компоненттери – жүргүзүлүп жаткан аудит үчүн маанилүү контролдук аракеттер (20-пунктту караңыз)

A99. Контролдук аракеттер – бул жетекчиликтин буйруктарынын аткарылышын камсыз кылууга жардам берген саясаттар жана жол-жоболор. Контролдук аракеттер МТ системасында да, маалыматтарды кол менен иштетүү системасында да ар кандай максаттарга ээ жана ар кандай уюштуруучулук жана функционалдык деңгээлде колдонулат. Конкреттүү контролдук аракеттердин мисалдары төмөнкүлөргө байланыштуу аракеттерди камтыйт:

* авторлоштуруу менен;
* аткарылышын текшерүүгө;
* маалыматты иштеп чыгууга;
* контролдоонун физикалык каражаттарына;
* кызматтык милдеттерди бөлүштүрүүгө.

A100. Аудит үчүн маанилүү контролдук аракеттер:

* маанилүү маселе катары кароо зарыл болгон контролдук аракеттер, анткени алар олуттуу тобокелдиктер, ошондой эле тобокелдиктер менен байланышта, аларга карата текшерүүнүн бир гана жол-жобосу 29 жана 30-пункттарга ылайык маңызы боюнча жетиштүү аудитордук далилдерди камсыз кылбайт;
* аудитордун кесипкөй ой жүгүртүүсүнө ылайык маанилүү деп эсептелген контролдук аракеттер.

A101. Аудит боюнча контролдук аракеттердин мааниси жөнүндө аудитордун ой жүгүртүүсү олуттуу бурмалоого алып келиши мүмкүн болгон аныкталган тобокелдиктен көз каранды жана аудитор контролдоо каражаттарынын операциялык натыйжалуулугун текшерүү аткарыла турган олуттуу жол-жоболордун көлөмүн аныктоодо актуалдуу болушу мүмкүн деп эсептейби, ошого жараша болот.

A102. Аудитор олуттуу бурмалоолордун тобокелдиктери жогору болушу мүмкүн деп эсептеген чөйрөлөрдө аткарыла турган контролдук аракеттерди аныктоого жана түшүнүүгө басым жасай алат. Бир нече контролдук иш-аракеттер ошол эле бир максатка жетүүнү камсыздаса, аудитор бул максат менен байланышкан ар бир контролдук аракетти түшүнүүнүн зарылчылыгы жок.

A103. Жүргүзүлүп жаткан аудит үчүн маанилүү болгон контролдук аракеттер маалыматты ачып көрсөтүүнүн олуттуу бурмалоо тобокелдиктерин азайтуу үчүн жетекчилик тарабынан белгиленген контролдоо системаларын кароону киргизиши мүмкүн, ал финансылык отчетту даярдоонун колдонулуучу концепциясына ылайык эмес, операциялар жана эсеп боюнча калдыктарды бурмалоо тобокелдигин азайтуу үчүн каралган контролдоо системасына кошумча даярдалат. Мындай контролдук иш-аракеттер негизги регистрден жана көмөкчү ведомосттордон алынбаган, финансылык отчеттуулукка киргизилген маалыматтарга кириши мүмкүн.

A104. Аудитордун ички контролдоо системасынын башка компоненттерин түшүнүүнүн негизинде алынган контролдук аракеттердин бар же жок экендиги жөнүндө билими, контролдук аракеттер жөнүндө сунуштаманы алууга кошумча көңүл буруу керекпи деген маселени чечүүдө аудиторго жардам берет.

Чакан ишканалардын өзгөчөлүктөрү

A105. Чакан ишканаларда контролдоо аракеттеринин негизинде камтылган принциптер, эреже катары, ири ишканалардагы принциптерге окшош болсо да, контролдук аракеттерди аткарууну формалдаштыруу даражасы ар башка болот. Мындан тышкары, чакан ишканалар контролдук аракеттердин айрым түрлөрү жетекчилик тарабынан аткарылган контролдук жол-жоболордон улам тиешелүү эмес экенин кабыл алышы мүмкүн. Мисалы, сатып алуучуларга кредит берүү жана олуттуу сатып алууларды жактыруу боюнча жетекчиликтин жеке укуктары, өтө кылдат контролдук аракеттерди азайтуу же толугу менен баш тартууга мүмкүндүк берүү менен, олуттуу операциялар жана эсептер боюнча калдыктар үчүн натыйжалуу контролду камсыз кыла алат.

A106. Чакан ишкананын аудити үчүн тиешелүү контролдук аракеттер көбүнчө түшкөн кирешелер, сатып алуулар жана эмгек акыга кеткен чыгымдар сыяктуу негизги операциялык циклдерге тиешелүү.

МТ пайдалануу менен байланышкан тобокелдиктер (21-пунктун караңыз)

A107. МТ колдонуу контролдук аракеттерди практикалык ишке ашыруу методуна таасир этет. Аудитордун көз карашы боюнча, МТ системаларын контролдоо каражаттары, эгерде алар маалыматтын бүтүндүгүн жана мындай системалар менен иштетилген маалыматтардын коопсуздугун камсыз кылса жана МТ системасына таасирдүү болгон жалпы жана колдонмо контролду камтыса натыйжалуу болот.

A108. МТ системаларын контролдоонун жалпы каражаттары - бул көптөгөн тиркемелер менен байланышкан жана контролдоонун колдонмо каражаттарынын натыйжалуу иштешин колдогон саясаттар жана жол-жоболор. Алар негизги серверге, башка серверлерге жана акыркы колдонуучунун аппараттык жана программалык системаларына карата колдонулат. Маалыматтын бүтүндүгүн жана коопсуздугун камсыз кылган жалпы МТ системаларынын жалпы контролдоо каражаттары, адатта, төмөнкүлөрдү контролдоо каражаттарын камтыйт:

* маалыматтарды иштеп чыгуу борборун жана тармактын иштешин;
* системалык программалык камсыздоону сатып алуу, өзгөртүү жана тейлөөнү;
* программалардын өзгөрүшүн;
* коопсуз жеткиликтүүлүктү камсыз кылууну;
* колдонмо программаларды сатып алуу, иштеп чыгуу жана тейлөөнү.

Алар, адатта, жогоруда А64-пунктунда сүрөттөлгөн тобокелдиктерди азайтуу үчүн колдонулат.

A109. Контролдоонун колдонмо каражаттары – бул, адатта, бизнес-процесстик денгээлде жүзөгө ашырылуучу жана айрым тиркемелерди иштетүү үчүн колдонула турган автоматташтырылган же кол менен ишке ашырылуучу жол-жоболор болуп саналат. Контролдоонун колдонмо каражаттары өзүнүн мүнөзү боюнча алдын алуучу же табуучу болушу мүмкүн жана бухгалтердик эсептин маалыматтарынын бүтүндүгүн камсыз кылууга арналган. Демек, контролдоонун колдонмо каражаттары операцияларды же башка финансылык маалыматты демилгелөө, каттоо, кайра иштетүү жана жалпылоо үчүн колдонулуучу жол-жоболорго кирет. Контролдоонун бул каражаттары операциянын, чынында эле, уруксат берилгендигин, жазылгандыгын, так жана толук көлөмдө иштеп жатканын камсыздоого жардам берет. Мисал катары, маалыматтарга киргизилген өзгөртүүлөрдү байкоого алууну жана айырмачылыктар жөнүндө отчеттор боюнча кол менен кабыл алуучу чараларды колдонуу же киргизүү этабында маалыматтарды оңдоо аркылуу өтмө номерлөөнү текшерүүнү алсак болот.

Ички контролдоо системасынын компоненттери - контролдоо каражаттарын мониторингдөө (22-пунктту караңыз)

A110. Контролдоо каражаттарын мониторингдөө - бул белгилүү бир мезгил ичиндеги ички контролдоо системасынын натыйжалуулугун баалоо процесси. Ага контролдоо каражаттарынын натыйжалуулугун өз убагында баалоо жана зарыл болгон түзөтүүчү аракеттерди көрүү кирет. Жетекчилик өзүнчө баа берүү же эки ыкманын айкалышы аркылуу контролдоо каражаттарына үзгүлтүксүз негизде мониторинг жүргүзөт. Мониторингдөө боюнча үзгүлтүксүз иш-чаралар көбүнчө ишкананын кайталануучу операцияларына жүргүзүлөт жана үзгүлтүксүз башкаруу жана көзөмөлдөө аракеттерин көрүү кирет.

A111. Ишкананын жетекчилигинин мониторингине көйгөйлөрдү же жакшыртууга боло турган жерлерди көрсөтө турган кардарлардын даттануулары жана жөнгө салуу органдарынын комментарийлери сыяктуу тышкы тараптардан алынган маалыматтарды колдонуу кириши мүмкүн.

Чакан ишканалардын өзгөчөлүктөрү

A112. Контролдоо каражаттарын мониторингдөө көбүнчө ишкананын жетекчилигинин же менчик ээси-жетекчинин түздөн-түз катышуусу аркылуу аткарылат. Алардын катышуусу көбүнчө бул контролдоо каражатына карата түзөтүүчү иш-аракеттердин зарылдыгына алып келүүчү, күтүлгөн финансылык натыйжалардан олуттуу айырмачылыктарды жана финансылык так эместиктерди ачып берет.

Ишкананын ички аудит кызматы (23-пунктту караңыз)

A113. Эгерде ишканада ички аудит кызматы болсо, анын иши жөнүндө түшүнүк алуу аудитордун ишкананын жана анын чөйрөсүнүн, анын ичинде ички контролдоо системасынын, өзгөчө финансылык отчеттуулукту түзүү боюнча ички контролдун мониторингин камсыз кылуудагы ушул кызматтын ролун түшүнүүсүнө түрткү болот. Мындай түшүнүктү ушул стандарттын 6(a)-пунктунда берилген суроо-талаптардын жардамы менен алынган маалыматты айкалыштырууда аудитор тарабынан олуттуу бурмалоо тобокелдиктерин айкындоого жана аларга баа берүүгө түздөн-түз тиешелүү маалыматтарды да камтышы мүмкүн.

A114. Ички аудит кызматынын максаттары жана иш көлөмү, анын милдеттеринин мүнөзү жана ишканадагы анын статусу, анын ичинде ыйгарым укуктары жана баш ийүүсү ар түрдүү жана ишкананын өлчөмүнөн жана түзүмүнөн, ошондой эле жетекчиликтин жана тиешелүү учурларда корпоративдик башкаруу үчүн жооп берүүчү жактардын талаптарынан көз каранды. Бул маселелер ички аудит кызматы жөнүндөгү жобо же белгиленген тапшырма менен жөнгө салынышы мүмкүн.

A115. Ички аудит кызматынын милдеттерине түзүмгө карата жетекчиликтин да, менчик ээсинин өкүлдөрүнүн да ишенимин жана тобокелдиктерди башкаруунун, ички контролдоо системаларынын жана ишкананы башкаруу процесстеринин натыйжалуулугун камсыз кылуу максатында жол-жоболордун аткарылышы жана алардын натыйжаларына баа берүү кирет. Мындай учурда, ички аудит кызматы финансылык отчеттуулукту түзүү боюнча ички контролдун мониторингинде маанилүү ролду ойнойт. Бирок, ички аудит кызматынын милдеттери, мисалы, операциялардын үнөмдүүлүгүн, эффективдүүлүгүн жана натыйжалуулугун баалоого багытталышы мүмкүн, мындай учурда ички аудит кызматынын иши ишкананын финансылык отчеттуулугун даярдоо жана сунуштоо менен түздөн-түз байланышы болбошу мүмкүн.

A116. Ушул стандарттын 6(а)-пунктуна ылайык ички аудит кызматынын тиешелүү кызматкерлерине аудитордук суроо-талаптарды жөнөтүү аудиторго ички аудит кызматынын милдеттеринин мүнөзүн түшүнүүгө жардам берет. Эгерде аудитор ички аудит кызматынын милдеттери ишкананын финансылык отчеттуулугуна тиешелүү экендигин аныктаса, аудитор белгилүү бир мезгилге карата текшерүү планы менен, эгерде ал болсо, таанышуу аркылуу жана аны тиешелүү кызматкерлер менен талкуулоо аркылуу ички аудит кызматы тарабынан көрүлгөн же пландаштырылган иш-аракеттер жөнүндө кошумча түшүнүк ала алат.

A117. Эгерде ички аудит кызматынын милдеттери жана анын ишенимдүүлүгүн камсыз кылуу боюнча ишмердиги өзүнүн табияты боюнча ишкананын финансылык отчеттуулугун түзүүгө байланыштуу болсо, аудитор ошондой эле аудитордук жол-жоболордун мүнөзүн, мөөнөттөрүн өзгөртүү же көлөмүн кыскартуу үчүн ички аудит кызматынын ишин пайдалана алат. Алар аудитор аудитордук далилдерди алуу үчүн аткарылышы керек. Аудитордун ички аудит кызматынын ишинин жыйынтыктарын пайдалануусу, мисалы, мурунку аудитти жүргүзүү тажрыйбасы же аудитор тарабынан аткарылган тобокелдиктерди баалоо жол-жобосу, ички аудит кызматы ишкананын өлчөмүнө жана анын табиятына ылайык жетиштүү жана тиешелүү ресурстарга ээ экендигин жана корпоративдик башкаруу үчүн жооп берүүчү жактарга түздөн-түз отчет бере тургандыгын айгинелейт.

A118. Эгерде ички аудит кызматынын ишин алдын ала түшүнүүнүн негизинде аудитор аны пландалган аудитордук жол-жоболордун мүнөзүн, мөөнөтүн же көлөмүн кыскартуу үчүн колдоно турган болсо, АЭС 610 (2013-ж. кайра каралган) стандартынын жоболору колдонулат.

A119. АЭС 610 (2013-ж. кайра каралган) стандартында кеңири каралгандай, ички аудит кызматынын иши мониторинг боюнча башка контролдоо каражаттарынан айырмаланып турат, алар ишкана бурмалоону кандайча алдын алып же таап жаткандыгын аныктоо максатында жүргүзүлгөн башкаруу отчеттуулугунун маалыматтарын текшерүү сыяктуу финансылык отчеттуулукка тиешеси болушу мүмкүн.

A120. Ички аудит кызматынын тийиштүү кызматкерлери менен аудитордук тапшырманы аткаруунун алгачкы этаптарында маалыматтык өз ара аракетти түзүү жана аудиттин жүрүшүндө мындай өз ара аракеттенүүнү колдоо маалыматты натыйжалуу алмашууга өбөлгө түзөт. Алар аудитордун ишинин натыйжасына таасир этиши мүмкүн болсо, аудитор ички аудит кызматынын көңүлүн бурган маанилүү маселелер жөнүндө маалымат алууга мүмкүн болгон чөйрөнү түзөт. Кесипкөй скептицизм менен аудитти пландоонун жана аткаруунун маанилүүлүгү, анын ичинде аудитордук далил катары колдонуу болжолдонуп жаткан суроо-талаптарга жооптордун жана документтердин ишенимдүүлүгүн камтыган маалыматтар АЭС 200дө берилген. Демек, аудит учурунда ички аудит кызматы менен маалыматтык өз ара аракеттенүү ички аудиторлорго мындай маалыматты аудитордун назарына жеткирүүгө мүмкүнчүлүк берет. Андан кийин аудитор олуттуу бурмалоолордун тобокелдиктерин аныктоодо жана баалоодо бул маалыматты эске ала алат.

Маалымат булактары (24-пунктту караңыз)

A121. Мониторинг үчүн колдонулган маалыматтын көбү ишкананын маалымат системасы тарабынан түзүлүшү мүмкүн. Эгерде ишкананын жетекчилиги жүйөлүү себепсиз мониторинг үчүн колдонулган маалыматтарды так деп эсептесе, анда мындай маалыматтардагы каталар ишкананын жетекчилигин анын мониторинг ишинин натыйжалары боюнча туура эмес тыянак чыгарууга алып келиши мүмкүн. Буга ылайык түшүнүктөр:

* ишкана тарабынан жүргүзүлгөн мониторингдөө чараларына байланыштуу маалымат булактары;
* жетекчилик маалыматты бул максаттар үчүн жетиштүү деңгээлде ишенимдүү деп эсептеген негиз ички контролдоо системасынын компоненти болуп саналган ишкананын мониторингдөө аракеттерин аудитордун бир бөлүгү катары түшүнүү зарыл.

## Олуттуу бурмаланган тобокелдиктерди аныктоо жана баалоо

Финансылык отчеттуулуктун деңгээлинде олуттуу бурмаланган тобокелдиктерди баалоо (25(a)-пунктун караңыз)

A122. Финансылык отчеттуулуктун деңгээлиндеги олуттуу бурмалоо тобокелдиктери – бул бүтүндөй финансылык отчетко тиешелүү болгон жана бир катар ырастоолорго таасир этиши мүмкүн болгон тобокелдиктер. Мындай мүнөздөгү тобокелдиктер сөзсүз түрдө операциялардын түрлөрү, эсеп калдыгы же маалыматты ачып көрсөтүү деңгээлиндеги конкреттүү өбөлгөлөр боюнча аныктала турган тобокелдиктер эмес. Алар өбөлгөнүн деңгээлиндеги мисалы, жетекчиликтин ички контролдоо системасын кыйгап өтүшүнө байланыштуу, олуттуу бурмалоо тобокелдиктерин жогорулата турган жагдайларды чагылдырышы мүмкүн. Финансылык отчеттуулук деңгээлиндеги тобокелдиктер аудитор ак ниетсиз аракеттерден улам олуттуу бурмалоо тобокелдиктерин кароодо өзгөчө мааниге ээ болушу мүмкүн.

A123. Финансылык отчеттуулук деңгээлиндеги тобокелдиктер, атап айтканда, контролдук чөйрөдөгү кемчиликтерден келип чыгышы мүмкүн (бирок бул тобокелдиктер экономикалык шарттардын начарлашы сыяктуу башка факторлор менен да байланыштуу болушу мүмкүн). Мисалы, жетекчиликтин компетенттүүлүгүнүн жетишсиз деңгээли же финансылык отчеттуулукка көзөмөлдүн жетишсиздиги сыяктуу кемчиликтер финансылык отчеттуулукка чоң таасирин тийгизиши мүмкүн жана аудитордон жалпы мүнөздөгү жоопту талап кылышы мүмкүн.

A124. Аудитордун ички контролдоо системасын түшүнүүсү ишкананын финансылык отчеттуулугуна аудит жүргүзүү мүмкүнчүлүгүнө шек жаратышы мүмкүн. Мисалы:

* ишкананын жетекчилигинин ак ниеттүүлүгүнө шектенүү аудитордун финансылык отчеттуулукта жетекчиликтин маалыматты туура эмес берүү тобокелдиги ушунчалык жогору болгондуктан, аудит жүргүзүү мүмкүн эмес деген тыянак чыгаруусуна алып келиши мүмкүн;
* Ишкананын жазууларынын абалына жана ишенимдүүлүгүнө шектенүү аудиторду финансылык отчеттуулук боюнча өзгөртүлбөгөн корутунду билдирүү үчүн жетиштүү аудитордук далилдердин алынышы күмөндүү деген тыянак чыгарууга алып келиши мүмкүн.

A125. Аудитордук пикирин эскертүү же пикирин билдирүүдөн баш тартуу же кээ бир жагдайларда талап кылынгандай, тапшырманы аткаруудан баш тартуу жүйөсү менен, эгерде мындай баш тартуу колдонуудагы мыйзамдарга жана ченемдик актыларга ылайык мүмкүн болсо, аудитордук пикирди билдирүүнүн зарылдыгын аныктоо боюнча колдонмолор жана талаптар АЭС 705те (кайра каралган)[[16]](#footnote-16) берилген.

Өбөлгөнүн деңгээлиндеги олуттуу бурмалоо тобокелдиктерин баалоо (25(b)-пунктун караңыз)

A126. Операциялардын түрлөрү, эсеп боюнча калдыктар жана маалыматты ачып көрсөтүүлөр боюнча өбөлгөнүн деңгээлиндеги олуттуу бурмалоо тобокелдиктерин карап чыгуу зарыл. Анткени дал ушундай карап чыгуулар жетиштүү аудитордук далилдерди алуу үчүн зарыл болгон өбөлгөнүн деңгээлиндеги андан аркы аудитордук жол-жоболордун мүнөзүн, убактысын жана көлөмүн аныктоого жардам берет. Өбөлгөнүн деңгээлиндеги олуттуу бурмаланган тобокелдиктерди аныктоодо жана баалоодо, аудитор аныкталган тобокелдиктер бүтүндөй финансылык отчеттуулукта кеңири таралган жана көптөгөн өбөлгөлөргө таасир этиши ыктымал деген тыянакка келиши мүмкүн.

Өбөлгөлөрдү колдонуу

A127. Финансылык отчеттуулук финансылык отчеттуулукту даярдоо концепциясына ылайык түзүлгөндүгүн жарыялоо менен, жетекчилик операциялардын түрлөрүн, эсеп боюнча калдыктарды жана маалыматты ачып көрсөтүүнү таануу, баалоо, көрсөтүү жөнүндө өбөлгөлөрдү тике же кыйыр түрдө түзөт.

A128. Аудитор төмөндө A129(а) - (b)-пункттарында сүрөттөлгөн өбөлгөлөрдү колдоно алат же төмөндө сүрөттөлгөн бардык аспектилер камтылган шартта, аларды башка ыкма менен чагылдыра алат. Мисалы, аудитор операциялардын түрлөрү, окуялар жана маалыматты ачып көрсөтүү боюнча өбөлгөлөрдү эсеп боюнча калдыктар жана маалыматты ачып көрсөтүү тууралуу өбөлгөлөр менен айкалыштыра алат.

Операциялардын түрлөрү, эсеп боюнча калдыктар жана аларга байланыштуу маалыматты ачып көрсөтүүлөр жөнүндө өбөлгөлөр

A129. Мүмкүн болуучу потенциалдуу бурмалоолордун ар кандай түрлөрүн талдоодо аудитор тарабынан колдонулган өбөлгөлөр төмөнкүдөй бөлүнөт:

* 1. операциялардын жана окуялардын түрлөрү жөнүндө өбөлгөлөр, ошондой эле аудит жүргүзүлгөн мезгилдеги аларга байланыштуу маалыматты ачып көрсөтүү;
     1. бар болуусу – эсепте катталган же отчетто ачып көрсөтүлгөн операциялар жана жагдайлар орун алган жана бул операциялардын жана жагдайлардын маалыматтары ишканага тиешелүү;
     2. толуктугу – эсепке алуу керек болгон бардык операциялар жана окуялар эсепке алынган жана финансылык отчетко киргизиле турган бардык тийиштүү маалыматты ачып көрсөтүү киргизилди;
     3. тактыгы – эске алынган операцияларга жана окуяларга тиешелүү суммалар жана башка маалыматтар тиешелүү түрдө чагылдырылган жана маалыматты ачып көрсөтүү туура бааланып, сүрөттөлгөн;
     4. өз убагында таануу – операциялар жана окуялар тиешелүү отчеттук мезгилде чагылдырылган;
     5. классификация – операциялар жана окуялар тиешелүү эсептерде чагылдырылган;
     6. берүү – операциялар жана окуялар тиешелүү түрдө топтоштурулган же топторго бөлүнгөн жана ачык сүрөттөлгөн, ал эми тиешелүү маалыматты ачып көрсөтүү финансылык отчеттуулукту даярдоонун колдонулуучу концепциясынын талаптарына ылайык жана түшүнүктүү болуп саналат;
  2. эсептер боюнча калдыктар тууралуу өбөлгөлөр жана мезгилдин аягына карата тийиштүү маалыматты ачып көрсөтүүлөр:
     1. бар болушу – активдер, милдеттенмелер жана капиталга катышуу үлүшү чындыгында эле бар;
     2. укуктары жана милдеттери – ишкана активдерге карата укукка ээ болот же аларды контролдойт, ал эми милдеттенмелер ишкананын мыйзамдуу милдеттерин билдирет;
     3. толуктук – эсепке алуу зарыл болгон бардык активдер, милдеттенмелер жана капиталдагы катышуу үлүшү эсепке алынды жана финансылык отчетко киргизиле турган бардык тийиштүү маалыматты ачып көрсөтүүлөр киргизилди;
     4. тактык, баалоо жана бөлүштүрүү - активдер, милдеттенмелер жана капиталга катышуу үлүшү финансылык отчеттуулукка тийиштүү суммаларда киргизилген, баалоо же бөлүштүрүү менен байланышкан бардык тиешелүү оңдоп-түзөөлөр тийиштүү түрдө чагылдырылган жана туура бааланган же тиешелүү маалыматты ачып көрсөтүү сүрөттөлгөн;
     5. классификация – активдер, милдеттенмелер жана капиталга катышуу үлүшү тиешелүү эсептерде чагылдырылган;
     6. берүү – активдер, милдеттенмелер жана капиталдагы катышуу үлүшү тийиштүү түрдө топтоштурулган же топторго бөлүштүрүлгөн жана ачык сүрөттөлгөн жана маалыматты ачып көрсөтүү финансылык отчеттуулукту даярдоо концепциясында колдонулуучу талаптардын контекстине ылайык жана түшүнүктүү талап болуп саналат.

Маалыматты башка ачып көрсөтүү жөнүндө өбөлгөлөр

A130. Тийиштүү түрдө колдонулган жогоруда A129(a) - (b)- пункттарында сүрөттөлгөн өбөлгөлөр аудиторго операциялардын, окуялардын түрлөрүнө же эсеп боюнча калдыктарга түздөн-түз тиешеси жок болгон маалыматты ачып көрсөтүүдө келип чыгышы мүмкүн болгон бурмалоолордун ар кандай түрлөрүн кароого жардам берет. Мындай маалыматты ачып көрсөтүүгө мисал катары ишканадан финансылык инструменттерине байланыштуу тобокелдиктерге дуушар болуу даражасын, анын ичинде тобокелдиктер келип чыгышы мүмкүн болгон жагдайларды; тобокелдиктерди башкаруунун максаттары, саясаты жана процесстери; жана тобокелдиктерди баалоодо колдонулган методдорду баяндоону талап кылуусу саналат.

Мамлекеттик сектордун ишканаларынын өзгөчөлүктөрү

A131. Мамлекеттик сектордун ишканаларынын финансылык отчеттуулугу тууралуу өбөлгөлөрдү түзүүдө, A129(а) – (b)-пункттарында берилген өбөлгөлөргө кошумча, ишкананын жетекчилиги көп учурда операциялар жана окуялар мыйзамдарга, ченемдик актыларга же башка актыларга ылайык ишке ашырылган деп ырастай алат. Мындай өбөлгөлөр финансылык отчеттуулуктун аудитинде карала турган маселелердин арасында болушу мүмкүн.

Олуттуу бурмаланган тобокелдиктерди аныктоо процесси (26(a) -пунктту караңыз)

A132. Тобокелдиктерди баалоо жол-жоболорун аткаруу аркылуу чогултулган маалымат, анын ичинде контролдоо каражаттарынын түзүмүн баалоодо алынган аудитордук далилдер жана алардын ишке ашырылгандыгынын аныктамасы тобокелдиктерди баалоо үчүн аудитордук далил катары колдонулат. Тобокелдиктерди баалоо андан аркы аткарыла турган аудитордук жол-жоболордун мүнөзүн, мөөнөтүн жана көлөмүн аныктайт. Финансылык отчеттуулуктун олуттуу бурмалоо тобокелдиктерин аныктоодо аудитор АЭС 200гө[[17]](#footnote-17) ылайык кесипкөй скептицизмди колдонот.

A133. 2-тиркемеде олуттуу бурмалоо тобокелдигинин, анын ичинде маалыматты ачып көрсөтүүгө байланыштуу олуттуу бурмалоо тобокелдигинин бар экендигин көрсөтө турган шарттардын жана окуялардын мисалдары камтылган.

A134. АЭС 320да[[18]](#footnote-18) түшүндүрүлгөндөй, олуттуулук жана аудитордук тобокелдик операциянын түрлөрү, эсеп боюнча калдыктар жана маалыматты ачып көрсөтүү олуттуу бурмалоо тобокелдиктерин аныктоодо жана баалоодо каралат. Аудитордун олуттуулукка берген аныктамасы кесипкөй ой жүгүртүү предмети болуп саналат жана аудитордун финансылык отчеттуулукту пайдалануучулардын финансылык маалыматка болгон керектөөлөрүн түшүнүүсүнө жараша болот[[19]](#footnote-19).

A135. Маалыматты ачып көрсөтүүгө байланыштуу тобокелдиктерди аныктоодо аудитордун финансылык отчеттуулуктагы маалыматты ачып көрсөтүүнү кароосуна сандык, сапаттык мүнөздөгү маалыматты ачып көрсөтүүлөр кирет, мында бурмалоолор олуттуу болушу мүмкүн (мисалы, эгерде алар, жалпысынан финансылык отчеттуулуктун негизинде колдонуучулардын экономикалык чечимдерине таасир этет деп негиздүү түрдө болжолдосо бурмалоолор олуттуу болуп эсептелет). Ишкана жана анын чөйрөсү жайгашкан жагдайларга жараша, олуттуу бурмалоо тобокелдиктерин баалоодо актуалдуу болушу мүмкүн болгон сапаттык мүнөздөгү маалыматты ачып көрсөтүү мисалдарына төмөнкүлөр кирет:

* финансылык туруксуздуктун шарттарында ишкананын кредиттик келишимдеринин ликвиддүүлүгү жана өзгөчө шарттары;
* нарктын түшүүсүнөн болгон жоготууну таанууга алып келген окуялар же жагдайлар;
* келечекке карата божомолдорду кошуп алганда, баалардын айкын эместигинин негизги булактары;
* финансылык отчеттуулукту даярдоонун колдонуудагы концепциясы талап кылган эсеп саясатындагы өзгөртүүлөрдүн жана башка тиешелүү маалыматтарды ачып көрсөтүүнүн мүнөзү, мисалы, финансылык отчеттуулуктун жаңы талаптары ишкананын финансылык абалына жана финансылык натыйжаларына олуттуу таасирин тийгизет деп күтүлүүдө;
* акцияга негизделген төлөм боюнча макулдашуулар, анын ичинде таанылган бардык сумма кандайча эсептелгени жана ага байланыштуу маалыматты ачып көрсөтүү тууралуу маалымат;
* байланыштуу тараптар жана байланыштуу тарап менен бүтүмдөр;
* сезгичтикти, анын ичинде божомолдордогу өзгөрүүнүн таасирин талдоо, алардын негизинде отчетто чагылдырылган суммаларды баалоо же маалыматты ачып көрсөтүү менен байланышкан айкын эместикти түшүнүүдө колдонуучулардын кызыкчылыктарын канааттандырууга багытталган ишкананын баалоо методдору ишке ашырылат.

Чакан ишканалардын өзгөчөлүктөрү

A136. Чакан ишканалардын финансылык отчеттуулугундагы маалыматтарды ачып көрсөтүү кыскачараак же жеңилирээк болушу мүмкүн (мисалы, финансылык отчеттуулукту даярдоонун айрым концепциясы чакан ишканаларга финансылык отчеттуулукта маалыматты ачып көрсөтүүнүн көлөмүн аз көрсөтүүгө мүмкүндүк берет). Бирок, бул аудиторду ишкана жана анын чөйрөсү, анын ичинде ички контролдоо системасы жөнүндө маалыматты ачып көрсөтүүгө тиешелүү болгон өлчөмдө түшүнүк алуу милдетинен бошотпойт.

Контролдоо каражаттарын өбөлгөлөр менен салыштыруу (26(c)-пунктун караңыз)

A137. Тобокелдикти баалоону жүргүзүүдө аудитор белгилүү бир өбөлгөлөр менен байланышкан олуттуу бурмалоолорду болтурбай коюуга, же аныктоого жана оңдоого мүмкүндүк бере турган контролдук каражатты аныктай алат. Эреже катары контролдоо каражаты жөнүндө түшүнүк алуу жана аларды процесстердин жана системалардын контекстиндеги өбөлгөлөр менен салыштыруу пайдалуу, анткени өзүнчө контролдоо каражаттары көпчүлүк учурларда тобокелдикти өз алдынча азайта албайт. Айрым контролдоо аракеттери гана ички контролдоо системасынын башка компоненттери менен биргеликте тобокелдикти азайтуу үчүн жетиштүү болушу мүмкүн.

A138. Мындан тышкары, айрым контролдоо аракеттери операциялардын же эсеп боюнча калдыктын белгилүү бир түрүнө карата конкреттүү өбөлгөгө кандайдыр бир таасир тийгизиши мүмкүн. Мисалы, ишкананын персоналдары запастарды талаптагыдай кайра эсептеп жатканын жана жылдык запастарды инвентаризациялоонун натыйжалары эсепке алынып жатканын ырастоо үчүн белгиленген контролдоо аракеттери алардын бар экендигин жана запастардын эсеби боюнча калдыктарга карата толук эсепке алуу жүргүзүлөрү тууралуу өбөлгөлөр менен түздөн-түз байланыштуу.

A139. Контролдоо каражаттары өбөлгөлөр менен түздөн-түз же кыйыр түрдө байланышышы мүмкүн. Контролдоо канчалык кыйыр мүнөздө болсо, бул өбөлгөлөргө карата бурмалоолорду алдын алуу же аныктоо жана тактоо боюнча контролдоо каражатынын натыйжалуулугу азыраак болуп калат. Мисалы, региондордогу айрым дүкөндөрдө сатуу боюнча отчетторго менеджердин талдоосу, адатта, сатуудан түшкөн кирешенин толук чагылдырылышы боюнча өбөлгө менен кыйыр түрдө гана байланышта болот. Ошондуктан, бул өбөлгөнүн жөнөтүү документтерин эсеп менен салыштыруу сыяктуу түздөн-түз байланышууга караганда, мындай контролдоо каражаты ушул өбөлгө боюнча тобокелдиктерди азайтуу үчүн анча натыйжалуу эмес болуп саналат.

Олуттуу бурмалоолор

A139. Айрым отчеттогу жана маалыматты ачып көрсөтүүдөгү потенциалдуу бурмалоолор өлчөмүнө, мүнөзүнө же келип чыгуу жагдайларына жараша олуттуу катары бааланышы мүмкүн (26(d)-пунктун караңыз).

Олуттуу тобокелдиктер

Олуттуу тобокелдиктерди аныктоо (28-пунктун караңыз)

A140. Көп учурда олуттуу тобокелдиктер ой-жүгүртүүнүн предмети болуп саналган стандарттуу эмес операцияларды же маселелерди билдирет. Стандарттуу эмес операциялар – өлчөмүнөн улам, же мүнөзүнө байланыштуу өзгөчө болуп саналган операция, андыктан дайыма эле боло бербейт. Ой жүгүртүүгө байланышкан маселелер баалоонун олуттуу айкын эместиги орун алган баалоо маанилерин эсептөөнү камтышы мүмкүн. Ыктымалдуулугу азыраак стандарттык, татаал эмес, системалуу түрдө иштетилген операциялар олуттуу тобокелдиктерге алып келет.

A141. Стандарттуу эмес операциялар боюнча олуттуу бурмалоо тобокелдиктери төмөнкү жагдайларга байланыштуу жогору болушу мүмкүн:

* эсепке алуу тартибин аныктоодо ишкананын жетекчилигинин көбүрөөк катышуусу;
* маалыматтарды чогултуу жана иштеп чыгуу процессинде автоматташтырылбаган инструменттерди интенсивдуу пайдалануу;
* эсептөөлөрдүн же бухгалтердик эсепке алуу принциптеринин татаалдыгы;
* ишкана үчүн бул тобокелдиктерди эффективдүү контролдоо каражаттарын ишке ашырууну кыйындата турган стандарттуу эмес операциялардын мүнөзү.

A142. Ой жүгүртүүнүн предмети болуп саналган жана баалануучу маанилер талап кылган маанилүү маселелер боюнча олуттуу бурмалоолордун тобокелдиги төмөнкү жагдайлардан улам көбүрөөк болушу мүмкүн:

* баалануучу маанилердин бухгалтердик эсебинин принциптери же түшкөн кирешени таануу ар кандай жолдор менен чечмелениши мүмкүн;
* талап кылынган ой жүгүртүү субъективдүү, татаал болушу мүмкүн же келечектеги окуялардын таасирине карата божомолдорду талап кылышы мүмкүн, мисалы, адилет нарк жөнүндө ой жүгүртүү.

A143. Андан аркы аудитордук жол-жоболордун максаттары үчүн кайсы бир тобокелдикти олуттуу деп аныктоонун кесепеттери АЭС 330да[[20]](#footnote-20) каралган.

### Ак ниетсиз аракеттерден улам олуттуу бурмалоо тобокелдиктери менен байланышкан маанилүү тобокелдиктер

A144. АЭС 240та[[21]](#footnote-21) ак ниетсиз аракеттерден улам олуттуу бурмалоо тобокелдиктерин аныктоо жана баалоо боюнча кошумча талаптар жана көрсөтмөлөр берилген.

## **Олуттуу тобокелдиктер менен байланышкан контролдоо каражаттары жөнүндө түшүнүк (29-пунктун караңыз)**

A145. Ыктымалдуулугу азыраак ой жүгүртүүнүн предмети болуп саналган маселелер же стандартуу эмес маселелер менен байланышкан тобокелдиктер стандарттык контролдоо каражаттарынын чөйрөсүнө азыраак ыктымалдуулук менен кирсе да, ишкананын жетекчилиги мындай тобокелдиктерге жооп берүү үчүн башка чараларды көрө алат. Буга ылайык, ишкананын стандарттык эмес операциялардын натыйжасы болуп саналган же ой жүгүртүүнүн предметин түзгөн олуттуу тобокелдиктерге карата контролдоо каражаттарын иштеп чыккандыгы жана ишке ашыргандыгы тууралуу аудитордун түшүнүгүнө ишкананын жетекчилиги бул тобокелдиктерге жооп кайтарып жатабы же жокпу деген түшүнүк кирет. Мындай чаралар төмөнкүлөрдү камтышы мүмкүн:

* жогорку жетекчиликтин же эксперттердин божомолдорун карап чыгуу сыяктуу иш-аракеттерди контролдоо;
* баалоонун документалдуу таризделген процесстери;
* башкаруу үчүн жооп берүүчү жактар тарабынан ырастоо.

A146. Мисалы, олуттуу соттук доо жөнүндө билдирүүнү алуу сыяктуу айрым окуялар болгон учурда, ишкананын жообун кароодо билдирүү тиешелүү эксперттерге (мисалы, ички же тышкы юрист) жөнөтүлгөнбү, мүмкүн болгон кесепеттерине баа берилгенби жана ишкана бул жагдайларды финансылык отчеттуулукта кандайча ачып көрсөтүүнү болжолдойт деген суроолор камтышы мүмкүн.

A147. Айрым учурларда ишкананын жетекчилиги мындай олуттуу тобокелдерди контролдоо каражаттарын киргизүү аркылуу олуттуу бурмалоонун маанилүү тобокелдиктерине тиешелүү түрдө жооп бербеши мүмкүн. Жетекчиликтин мындай контролдоо каражаттарын киргизбегендиги ички контролдоо системасынын олуттуу жетишсиздигин көрсөтүп турат[[22]](#footnote-22).

Маани-маңызы боюнча текшерүүнүн жол-жоболору өз алдынча жетиштүү тиешелүү аудитордук далилдерди камсыз кылбаган тобокелдиктер (30-пунктун караңыз)

A148. Олуттуу бурмалоо тобокелдиктери операциялардын кадимки түрлөрүн же эсептер боюнча калдыктарды эсепке алуу жана ишенимдүү финансылык отчеттуулукту даярдоо менен түздөн-түз байланышта болушу мүмкүн. Мындай тобокелдиктер түшкөн киреше, сатып алуулар, акчалай түшүүлөр же ишкананын төлөмдөрү сыяктуу стандарттуу жана ири класстагы операциялардын так эмес же толук эмес иштелип чыгуу тобокелдиктерин камтышы мүмкүн.

A149. Эгерде, мындай демейки операциялар мүмкүн болушунча автоматташтырылган жана анча-мынча кол менен кийлигишүүнү болжолдоп же такыр эле анын кереги жок болсо, анда тобокелдиктин маани-маңызы боюнча текшерүү бир гана жол-жоболорун аткаруу мүмкүн эмес болушу мүмкүн. Мисалга алсак, ишкананын маалыматынын олуттуу бөлүгү электрондук түрдө, мисалы, интеграцияланган системаларда гана демилгеленген, катталган, кайра иштетилген жана жалпыланган жагдайларда аудитор ушундай корутундуга келиши мүмкүн. Мындай учурларда:

* аудитордук далилдер электрондук түрдө гана болушу мүмкүн жана анын жетиштүүлүгү жана ылайыктуулугу, адатта, анын тактыгына жана толуктугуна контролдоо каражаттарынын натыйжалуулугунан көз каранды;
* тийиштүү контролдоо каражаттары натыйжалуу болбосо, маалыматты мыйзамсыз демилгелөө же өзгөртүү жана анын табылбай калуу ыктымалдыгы жогору болушу мүмкүн.

A150. Мындан аркы аудитордук жол-жоболор үчүн мындай тобокелдиктерди аныктоонун кесепеттери АЭС 330[[23]](#footnote-23) стандартта баяндалган.

Тобокелдиктерге баа берүүнү кайра карап чыгуу (31-пунктту караңыз)

A151. Аудитор аудиттин жүрүшүндө тобокелдикке баа берүү негиз болгон маалыматтардан олуттуу айырмаланган маалыматты ала алат. Мисалы, тобокелдикти баалоо контролдоонун белгилүү бир каражаты натыйжалуу иштешин күтүүгө негизделиши мүмкүн. Мындай контролдоо каражатын тестирлөөдө аудитор аудиттин жүрүшүндө тиешелүү мезгилде бул контролдоо каражатынын натыйжалуу иштебегендигин күбөлөндүргөн аудитордук далилдерди ала алат. Ошондой эле, маани-маңызы боюнча текшерүү жол-жоболорун аткарууда аудитор тобокелдикти баалоонун натыйжасында ал белгилеген маанилерден ашкан суммадагы же мезгилдүүлүктөгү бурмалоолорду таба алат. Мындай учурларда, тобокелдикти баалоо ишкананын иш жүзүндөгү жагдайларын адекваттуу түрдө чагылдырбашы мүмкүн жана андан аркы пландаштырылган аудитордук жол-жоболор олуттуу бурмалоолорду аныктоодо натыйжалуу болбой калышы мүмкүн. Кошумча сунуштамалар АЭС 330да келтирилген.

Документация (32-пунктту караңыз)

A152. 32-пункттун талаптарын документтештирүү ыкмасы аудитор тарабынан кесиптик ой жүгүртүүнү колдонуу менен аныкталат. Мисалы, чакан ишканага аудит жүргүзүүдө тиешелүү документтер аудиттин жалпы стратегиясына жана планына карата аудитордун документтеринин курамына киргизилиши мүмкүн[[24]](#footnote-24). Ошондой эле, мисалы тобокелдиктерди баалоонун жыйынтыгы аудитордун андан аркы жол-жоболоруна карата документациясынын курамында же өзүнчө документтештирилиши мүмкүн[[25]](#footnote-25). Документациянын түрүнө жана көлөмүнө ишкананын жана анын ички контролдоо системасынын табияты, өлчөмү, татаалдыгы, ишканадан маалыматтын жеткиликтүүлүгү, ошондой эле аудиттин жүрүшүндө колдонулган методологиялар жана технологиялар таасирин тийгизет.

A153. Иши татаал эмес ишканаларга жана финансылык отчеттуулукту даярдоо процесстерине аудит жүргүзүүдө документтер формасы боюнча жөнөкөй жана салыштырмалуу кыска болушу мүмкүн. Бул учурда аудитор ишкананы жана аны менен байланышкан маселелерди түшүнүүсүн документтештирүүнүн эч кандай зарылчылыгы жок. Документтештирүүгө тийиш болгон түшүнүктөрдүн негизги элементтерине аудитордун олуттуу бурмалоо тобокелдиктерине баа берүүсү негизделген документтер кирет.

A154. Документациянын көлөмү аудитордук топтун мүчөлөрүнүн тажрыйбасын жана жөндөмүн да чагылдырышы мүмкүн. АЭС 230дун талаптары бардык учурларда аткарылган шартта, тажрыйбасы аз адамдардан турган аудитордук топ тарабынан жүргүзүлгөн аудитте, топтун курамына тажрыйбалуу адистер кирген учурга караганда, ишкана жөнүндө туура түшүнүүгө жардам берүү үчүн көбүрөөк деталдуу документтерди талап кылышы мүмкүн.

A155. Кайра текшерүүдө айрым документтер ишкананын бизнесиндеги же процесстериндеги өзгөрүүлөрдү чагылдыруу үчүн зарылчылыкка жараша кийинки мезгилге жылдырылышы жана жаңыртылышы мүмкүн.

1-тиркеме

(4(c), 14–24, A77–A121-пункттарын караңыз)

## Ички контролдоо системасынын компоненттери

1. Бул Тиркеме 4 (c), 14-24 жана A77-A121-пункттарында сүрөттөлгөн ички контролдоо системасынын компоненттерин, алардын финансылык отчеттуулуктун аудити менен байланышын эске алуу менен түшүндүрөт.

****Контролдук чөйрө****

1. Контролдоо чөйрөсүнө төмөнкү элементтер кирет:
   1. Ак ниеттүүлүк *принциби жана этикалык баалуулуктар жөнүндө маалымдоо*. Контролдоо каражаттарынын натыйжалуулугу аларды түзгөн, колдонгон жана мониторинг жүргүзгөн адамдардын ак ниеттүүлүгүнүн жана этикалык баалуулуктарынын деңгээли менен аныкталат. Ак ниеттүүлүк жана этикалык жүрүм-турум ишкананын этикалык жана жүрүм-турум стандарттарынын натыйжасы, аларды кызматкерлерге жеткирүү жана иш жүзүндө көтөрүү ыкмасы. Ак ниеттүүлүктү жана этикалык баалуулуктарды жайылтуу, мисалы, кызматкерлерди ак ниетсиз, мыйзамсыз же этикага туура келбеген иш-аракеттерге алып барышы мүмкүн болгон стимулдарды жана азгырыктарды жоюу же азайтуу боюнча жетекчиликтин иш-аракеттерин камтыйт. Ак ниеттүүлүк жана этикалык баалуулуктарга карата ишкананын саясаты тууралуу билдирүү кызматкерлерге жүрүм-турум стандарттарынын такталган саясаттары, жүрүм-турум кодекстери жана жеке үлгү аркылуу жеткирүүнү камтышы мүмкүн.
   2. *Кесиптик компетенттүүлүккө берилгендик.* Кесиптик компетенттүүлүк - кызматкердин ишин түзгөн милдеттерди аткаруу үчүн зарыл болгон билим жана жөндөмдөр.
   3. *Корпоративдик башкаруу үчүн жооп берүүчү жактардын катышуусу*. Ишкананын контролдоо зарылдыгын түшүнүүсүнө корпоративдик башкаруу үчүн жооп берүүчү жактар олуттуу таасир этет. Корпоративдик башкаруу үчүн жооп берүүчү жактардын жоопкерчиликтеринин маанилүүлүгү корпоративдик кодекстерде, мыйзамдарда, жоболордо же корпоративдик башкаруу үчүн жооп берүүчү жактар үчүн иштелип чыккан колдонмолордо таанылат. Корпоративдик башкаруу үчүн жооп берүүчү жактардын милдеттери ишкананы көзөмөлдөөнү жана бузуулар жөнүндө маалыматты жарыялоо жол-жоболорун натыйжалуу иштетүүнү жана ишкананын ички контролдоо системасынын натыйжалуулугун текшерүү процессин камтыйт.
   4. *Жетекчиликтин башкаруу философиясы жана стили*. Жетекчиликтин башкаруу философиясы жана стили мүнөздөмөлөрдүн кеңири спектрин камтыйт. Мисалы, финансылык отчеттуулукту түзүүгө карата жетекчиликтин мамилеси жана аракеттери бухгалтердик эсептин альтернативалуу принциптеринен консервативдүү же агрессивдүү варианттарды тандоодо, же бухгалтердик эсепти жүргүзүүдө калыстыктан жана консерватизмден көрүнүшү мүмкүн.
   5. *Уюштуруу түзүмү.* Тиешелүү уюштуруу түзүмүн түзүүдө ыйгарым укуктардын жана жоопкерчиликтин негизги багыттары, ошондой эле отчеттуулуктун тиешелүү тартиби эске алынат. Уюштуруу түзүмүнүн тиешелүү мүнөзү башка нерселер менен катар ишкананын ишинин көлөмү жана мүнөзү менен аныкталат.
   6. *Ыйгарым укуктарды жана жоопкерчиликти бөлүштүрүү*. Ыйгарым укуктарды жана жоопкерчиликти бөлүштүрүү бизнес жүргүзүү тажрыйбасына, негизги персоналдын билимине жана тажрыйбасына, ошондой эле милдеттерди аткаруу үчүн берилген ресурстарга тиешелүү саясатты билдирет. Бардык кызматкерлер ишкананын максаттарын, айрым кызматкерлердин иш-аракеттери өз ара кандай байланышта экенин, бул максаттарга жетүү үчүн кандай көмөктөшөөрүн жана ошондой эле кызматкерлердин кандай жоопкерчиликти аларын түшүнүшүн камсыз кылууга багытталган саясаттар жана коммуникациялар ыйгарым укуктарды жана жоопкерчиликти бөлүштүрүү менен байланыштуу.
   7. *Кадрдык ресурстар саясаты жана практикасы*. Кадрдык ресурстар саясаты жана практикасы көбүнчө ишканадагы контролдун зарылдыгын чагылдырат. Мисалы, билимге, мурунку иш тажрыйбасына, жетишкендиктерине, ак ниеттүүлүктүн жана этикалык жүрүм-турумдун далилдерине басым жасоо менен эң квалификациялуу кадрларды тандоо стандарттары ишкананын компетенттүү жана ишенимдүү адамдарды тартууга болгон умтулуусун көрсөтөт. Келечектеги функциялар жана жоопкерчиликтер жөнүндө тренинг жана семинарлар сыяктуу практикалык көнүгүүлөрдү камтыган маалымат берүүчү окутуу саясаты күтүлгөн иш-аракеттердин жана жүрүм-турумдун деңгээлин көрсөтөт. Иштин жыйынтыгын мезгили менен баалоонун негизинде кызматтан жогорулатуу ишкананын көбүрөөк компетенттүү адамдарды жылдырууга умтулуусун көрсөтөт.

Ишкананын тобокелдигин баалоо процесси

1. Финансылык отчеттуулукка карата ишкананын тобокелдигин баалоо процесси жетекчиликтин финансылык отчеттуулукту даярдоонун колдонуудагы концепциясына ылайык финансылык отчеттуулукту даярдоо менен байланышкан бизнес-тобокелдиктерди кантип аныктоосун, алардын маанисин жана алардын пайда болуу ыктымалдыгын баалоосун жана бул тобокелдиктерге жана мындай аракеттердин натыйжаларына жооп катары көрүлгөн иш-аракеттер тууралуу кандай чечим кабыл алаарын камтыйт. Мисалы, ишканадагы тобокелдикти баалоонун жол-жоболору жетекчиликтин эсепке алынбаган операциялардын болуу мүмкүндүгүн кандайча карай турганына же финансылык отчеттуулукта чагылдырылган олуттуу баа берүү маанилерин кандайча аныктап, талдай тургандыгына багытталышы мүмкүн.
2. Финансылык отчеттуулук менен байланышкан тобокелдиктер пайда болушу мүмкүн болгон жана ишкананын жетекчилигинин өбөлгөлөрүнө шайкеш келген финансылык маалыматты демилгелөө, эсепке алуу, иштеп чыгуу жана отчет берүү жөндөмүнө терс таасирин тийгизе турган тышкы жана ички окуяларга, операцияларга же жагдайларга тиешелүү. Жетекчилик айрым тобокелдиктерге жооп катары пландарды, программаларды же иш-аракеттерди иштеп чыгышы мүмкүн, же мүмкүн болуучу чыгымдарга же башка ойлорго байланыштуу тобокелдикти кабыл алууну чечиши мүмкүн. Тобокелдиктер бир катар жагдайлардан улам пайда болушу же өзгөрүшү мүмкүн:

* *Операциялык чөйрөдөгү өзгөрүүлөр*. Ченемдик жөнгө салууга же операциялык чөйрөгө өзгөртүүлөр атаандаштык басымдын өзгөрүшүнө алып келиши жана тобокелдиктерди олуттуу түрдө өзгөртүшү мүмкүн.
* *Жаңы персонал*. Жаңы персонал ички контролдоо системасына башкача мамиле кылышы же аны башкача түшүнүшү мүмкүн.
* *Жаңы же жаңыланган маалымат системалары.* Маалыматтык системалардын олуттуу жана тез өзгөрүшү ички контролдоо системасы менен байланышкан тобокелдиктерди өзгөртө алат.
* *Тез өсүү*. Ишкананын ишмердүүлүгүнүн олуттуу жана тез кеңейиши контролдоо каражаттарынын ашыкча жүктөлүшүнө жана контролдун бузулуу тобокелдигин жогорулатууга алып келет.
* *Жаңы технологиялар*. Өндүрүш процессине же маалыматтык системаларга жаңы технологияларды киргизүү ички контролдоо системасы менен байланышкан тобокелдикти өзгөртө алат.
* *Жаңы бизнес моделдери, продуктулар жана иштин түрлөрү.* Ишкананын ишмердүүлүгүн бизнестин жаңы чөйрөлөрүндө жайылтуу же ишкананын тажрыйбасы аз болгон операциялардын пайда болушу ички контролдоо системасы менен байланышкан жаңы тобокелдиктерге алып келиши мүмкүн.
* *Корпоративдик кайра түзүмдөштүрүү*. Кайра түзүмдөштүрүү ички контролдук системага байланыштуу тобокелдикти өзгөртүүгө алып келиши мүмкүн болгон штаттык кыскартуулар жана көзөмөл жана милдеттерди бөлүштүрүү менен коштолушу мүмкүн.
* *Чет өлкөлүк бөлүмдөрдү кеңейтүү*. Ишмердүүлүктү кеңейтүү же чет өлкөлүк бөлүмдөрдү сатып алуу жаңы жана көп учурларда ички контролго таасир этиши мүмкүн болгон уникалдуу тобокелдиктерди жаратат, мисалы, чет өлкөлүк валютадагы операцияларга байланыштуу кошумча же өзгөртүлгөн тобокелдиктер.
* *Бухгалтердик эсепке жаңы талаптар*. Бухгалтердик эсептин жаңы принциптерин кабыл алуу же бухгалтердик эсептин принциптерин өзгөртүү финансылык отчеттуулукту даярдоо менен байланышкан тобокелдиктерге таасирин тийгизиши мүмкүн.

Финансылык отчеттуулукка, анын ичинде тийиштүү бизнес-процесстерге жана маалыматтык өз ара аракеттенүүгө байланыштуу маалымат системасы

1. Маалыматтык системалар инфраструктурадан (физикалык жана аппараттык камсыз кылуу компоненттеринен), программалык камсыздоодон, адамдардан, жол-жоболордон жана маалыматтардан турат. Көптөгөн маалыматтык системалар МТны кеңири колдонушат.
2. Финансылык отчеттуулукту даярдоо тартибине тиешелүү максаттарды камсыз кылуучу маалыматтык система төмөнкүлөрдү камтыган методдорду жана жазууларды камтыйт:

* бардык жарактуу операцияларды аныктоо жана жазуу;
* финансылык отчеттуулукту даярдоо максаттары үчүн операцияларды туура классификациялоо үчүн операцияларды өз убагында жана жетиштүү кең-кесири сүрөттөп берүү;
* операциялардын суммасын финансылык отчеттуулукта алардын баасын туура чагылдырууга мүмкүндүк берүүчү жол менен баалоо;
* тиешелүү отчеттук мезгилде чагылдыруу үчүн операция кылынган мезгилди аныктоо;
* финансылык отчеттуулуктагы операцияларды жана ага байланыштуу маалыматтарды ачып көрсөтүүнү туура чагылдыруу.

1. Система тарабынан түзүлүүчү маалыматтын сапаты жетекчиликтин ишкананын ишин башкарууда жана контролдоодо тиешелүү чечимдерди кабыл алуу жана ишенимдүү финансылык отчеттуулукту түзүүнү камсыз кылуу жөндөмдүүлүгүнө таасирин тийгизет.
2. Финансылык отчеттуулукту даярдоодо ички контролдоо системасынын алкагында жеке функцияларды жана жоопкерчиликтерди түшүнүүнү камтыган маалымдоо саясат, эсеп жүргүзүү жана финансылык отчеттуулукту даярдоо боюнча колдонмолор же меморандумдар түрүндө болушу мүмкүн. Маалымдоо электрондук, оозеки, же жетекчиликтин аракети аркылуу да жүргүзүлүшү мүмкүн.

****Контролдук аракеттер****

1. Адатта, жүргүзүлүп жаткан аудит үчүн маанилүү болушу мүмкүн болгон контролдук аракеттер бир катар маселелерди жөнгө салуучу саясаттар жана жол-жоболор катары классификацияланат:

* *Иштин натыйжаларына сереп*. Бул контролдук аракеттер бюджетке, өткөн мезгилдин божомолуна жана натыйжаларына салыштырганда иш жүзүндөгү жыйынтыктарга сереп салууну жана талдоону камтыйт; маалыматтардын ар кандай түрлөрү, операциялык жана финансылык өз ара байланыштарды аныктоо, ошол өз ара байланыштарга талдоо жүргүзүү жана оңдоп-түзөтүүлөрдү киргизүү; ички маалыматтарды маалыматтардын тышкы булактары менен салыштыруу; функциялардын же иштин түрлөрүнүн чегинде натыйжаларын карап чыгуу.
* *Маалыматты иштеп чыгуу*. Маалыматтык системаларга карата контролдук аракеттердин эки чоң тобуна контролдоонун колдонмо каражаттары кирет, алар айрым тиркемелердеги маалыматтарды иштеп чыгууга карата колдонулат жана маалыматтык системанын талаптагыдай ишин камсыз кылуу аркылуу тиркемелерди контролдоо каражаттарынын натыйжалуу иштөөсүн колдогон саясат жана жол-жоболор менен байланыштуу. Тиркемелерди контролдоо каражаттарынын мисалдары жазуулардын математикалык тактыгын текшерүү, эсептерди жана айланма-сальдо ведомостторун жүргүзүү жана текшерүү, киргизилип жаткан маалыматтарды контролдук текшерүү жана өтмө нумерацияны текшерүү сыяктуу автоматташтырылган контролдоо каражаттары, ошондой эле четтөөлөр тууралуу отчеттордун жыйынтыктары боюнча кол менен кабыл алынган чаралар болуп саналат. МТ-системаларды контролдоонун жалпы каражаттарынын мисалдары программалык камсыздоонун өзгөрүүлөрүн контролдоо каражаттарын камтыйт; программалар же маалыматтарга кирүүнү чектөөчү контролдоо каражаттары, пакеттик программалык камсыздоонун жаңы версияларын киргизүүнү контролдоо каражаты; финансылык маалыматтарды өзгөртүшү мүмкүн болгон системалык программалык камсыздоолорду колдонуу мүмкүнчүлүгүн чектеген же кызматтык системалык программаларды пайдаланууга мониторинг жүргүзгөн контролдоо каражаты.
* *Жеке контролдоо каражаттары*. Төмөнкүлөрдү камтыган контролдоо каражаттары:
* активдердин физикалык коопсуздугу, анын ичинде активдерге жана жазууларга жеткиликтүүлүктү жөнгө салуучу түзүлүштөр сыяктуу тийиштүү этияттык чаралары;
* компьютердик программаларга жана маалыматтардын файлдарына жетүүнү санкциялоо;
* мезгилдүү которууга жана контролдук жазууларда көрсөтүлгөн суммаларга салыштыруу (мисалы, акча каражаттарын, баалуу кагаздарды жана запастарды бухгалтердик эсепке алуунун маалыматтары менен инвентаризациялоо).

Финансылык отчеттуулукту даярдоонун ишенимдүүлүгү үчүн активдерди уурдоону алдын алууга багытталган жеке контролдоо каражаттарынын маанилүүлүк деңгээли, демек, аудит активдерди ыйгаруунун өтө туруксуздугу сыяктуу жагдайларга жараша болот.

* *Кызматтык милдеттердин бөлүнүшү*. Операцияларды санкциялоо, операцияларды жазуу, активдердин сакталышын камсыздоо боюнча милдеттерди аткаруу үчүн ар кандай жактарды дайындоо. Кызматтык милдеттерди бөлүштүрүү кандай гана адамдын болбосун өз милдеттерин аткаруу процессиндеги мүчүлүштүктөрдү жасоого же каталарын же кара ниеттик иш-аракеттерин токтотууга багытталган.

1. Кээ бир контролдук аракеттер ишкананын жетекчилиги тарабынан же корпоративдик башкаруу үчүн жооп берүүчү жактар тарабынан иштелип чыккан тиешелүү саясаттын бир кыйла жогорку деңгээлине таасир этиши мүмкүн. Мисалы, инвестициялоо критерийлерин белгилөө сыяктуу операциялардын санкцияланышын контролдоо, тиешелүү директивалардын негизинде корпоративдик башкаруу үчүн жооп берүүчү жактар тарабынан өткөрүлүп берилиши мүмкүн; тескерисинче, ири сатып алуу же инвестициянын кетип калышы сыяктуу стандарттуу эмес аракеттер ырастоону, анын ичинде кээ бир учурларда акционерлер тарабынан бекитүүнү талап кылышы мүмкүн.

Контролдоо каражаттарын мониторингдөө

1. Жетекчиликтин маанилүү милдети болуп ички контролдоо системасын өнүктүрүү жана үзгүлтүксүз колдоо саналат. Жетекчилик тарабынан контролдукка мониторинг жүргүзүү контролдун белгиленген максаттарга ылайык иштешин жана зарылчылыкка жараша өзгөрүп жаткан шарттарды эске алуу үчүн өзгөртүлүп жатканын кароону камтыйт. Контролдоо каражаттарын мониторингдөө жетекчилик тарабынан банктык салыштыруулардын өз убагында даярдалганын текшерүү, сатуу кызматынын кызматкерлеринин соода-сатык келишимдеринин шарттарына карата ишкананын саясатын сактоосун баалоо жана ишкананын этика жана бизнес жүргүзүү жаатындагы саясаттарынын сакталышын юридикалык кызматы тарабынан жүргүзүлгөн көзөмөлдөө сыяктуу иш-чараларды камтышы мүмкүн. Мониторинг ошондой эле контролдук каражаттардын узак мөөнөттүү үзгүлтүксүз натыйжалуу иштешин камсыз кылуу үчүн жүргүзүлөт. Мисалы, банктык салыштыруулардын өз убагында жана тактыгы сакталбаса, кызматкерлер аларды даярдоону токтотушу мүмкүн.
2. Ички аудиторлор же ушуга окшош функцияларды аткарган кызматкерлер бул каражаттарды өзүнчө баалоо менен ишкананын контролуна мониторинг жүргүзүүгө салым кошо алышат. Эреже катары, алар ички контролдоо системасынын иштеши жөнүндө маалыматтарды үзгүлтүксүз берип турушат, ички контролдоо системасынын натыйжалуулугун баалоого олуттуу көңүл бурушат, ошондой эле ички контролдоо системасынын күчтүү жана алсыз жактары жөнүндө маалымат беришет жана аны өркүндөтүү боюнча өз сунуштарын беришет.
3. Мониторингдин жүрүшүндө үчүнчү жактардан алынган маалымат колдонулушу мүмкүн, алар көйгөйлөрдү көрсөтүү же жакшыртууну талап кылган багыттарды белгилей алат. Сатып алуучулар берилген эсептер боюнча маалыматтарды аларды төлөө же чегерилген суммага карата талаптарды коюу менен кыйыр түрдө ырасташат. Жөнгө салуучу органдар ички контролдоо системасынын иштешине таасир этүүчү маселелер тууралуу, мисалы, банктык жөнгө салуучу органдардын текшерүүнүн жыйынтыктары тууралуу ишканага билдире алат. Жетекчилик ошондой эле тышкы аудиторлордон алынган ички контролдоо системасына тиешелүү маалыматты карап чыгышы мүмкүн.

2-тиркеме

(A41, A133-пункттарын караңыз)

Олуттуу бурмалоо тобокелдигин көрсөтө турган шарттар жана окуялар

Төмөндө финансылык отчеттуулукта олуттуу бурмалоо тобокелдиктеринин бар экендигин көрсөтүүчү шарттардын жана окуялардын мисалдары келтирилген. Берилген мисалдар шарттардын жана окуялардын кеңири диапазонун камтыйт; бирок аныкталган бардык шарттар жана окуялар ар бир аудитордук тапшырма үчүн маанилүү боло бербейт жана мисалдардын тизмеси толук эмес.

* Экономикалык туруксуз региондордогу, мисалы, валютанын олуттуу девальвациясы же жогорку инфляция болгон өлкөлөрдөгү операциялар.
* Фьючерстик соода сыяктуу рыноктун туруксуздугуна дуушар болгон операциялар.
* Өтө татаал жөнгө салууга дуушар болгон операциялар.
* Маанилүү буюртмачыларды жоготуу менен байланышкан ишмердүүлүктүн үзгүлтүксүздүгүн жана ликвиддүүлүктү колдоо маселелеринин пайда болушу.
* Капиталдын жана кредиттердин болушуна чектөөлөр.
* Ишкана ишин жүргүзгөн тармактагы өзгөрүүлөр.
* Берүү чынжырындагы өзгөрүүлөр.
* Жаңы продуктуларды же кызмат көрсөтүүлөрдү иштеп чыгуу же сунуштоо, бизнестин жаңы багыттарын киргизүү.
* Ишмердүүлүктүн аймактык кеңейиши.
* Ишканадагы өзгөрүүлөр, мисалы, ири сатып алуулар, кайра уюштуруулар же башка адаттан тыш окуялар.
* Сатылышы ыктымал болгон ишканалар же бизнес сегменттери.
* Татаал бирликтерге жана биргелешкен ишканаларга ээ болуу.
* Баланстан тышкаркы каржылоону, атайын багыттагы ишканаларды жана каржылоонун башка татаал формаларын пайдалануу.
* Байланыштуу тараптар менен олуттуу операциялар.
* Бухгалтердик эсепке алуу жана финансылык отчеттуулукту даярдоо тармагында тиешелүү жөндөмдөргө ээ болгон персоналдардын жетишсиздиги. Бухгалтердик эсепке алуу жана финансылык отчеттуулукту даярдоо тармагында тиешелүү жөндөмдөргө ээ болгон персоналдардын жетишсиздиги.
* Негизги персоналдын курамындагы өзгөрүүлөр, анын ичинде негизги жетекчилердин кетиши.
* Ички контролдоо системасындагы, айрыкча жетекчилик тарабынан жоюлбаган кемчиликтер.
* Жетекчилик же кызматкерлер тарабынан финансылык отчеттуулукту түзүүдө алдамчылык үчүн стимулдардын жогорулашы.
* МT-стратегиясы менен ишкананын бизнес-стратегияларынын ортосундагы дал келбестик.
* Маалыматтык технологиялар чөйрөсүндөгү өзгөрүүлөр.
* Финансылык отчеттуулук менен байланышкан жаңы маанилүү МT системасын орнотуу.
* Ишкананын иши же финансылык жыйынтыктарына карата жөнгө салуучу же мамлекеттик органдардын суроо-талаптары.
* Өткөн мезгилдеги бурмалоолор, каталардын таржымалы же мезгилдин аягына карата олуттуу көлөмдөгү оңдоолор.
* Стандарттуу эмес же системалуу эмес операциялардын олуттуу суммалары, анын ичинде мезгилдин акырына карата ички топтук операциялар жана жогорку кирешелүү операциялар.
* Карызды кайра каржылоо, сатуу үчүн активдер жана рыноктогу жүгүртүүдөгү баалуу кагаздардын классификациясы сыяктуу жетекчиликтин ниетинин негизинде эсепке алынган операциялар.
* Бухгалтердик эсепке жаңы талаптарды колдонуу.
* Татаал методикаларды колдонуу менен бухгалтердик баалоо.
* Баалоолордун айкын эместигине мүнөздүү болгон окуялар жана операциялар, анын ичинде, баалануучу маанилер жана маалыматты ачып көрсөтүү.
* Маалыматтарды ачып көрсөтүүнүн курамындагы маанилүү маалыматты таштап кетүү же жашыруу.
* Бүтпөгөн соттук териштирүү жана шарттуу милдеттенмелер, мисалы, соода-сатык боюнча кепилдик милдеттенмелер, финансылык кепилдиктер жана айлана-чөйрөнү калыбына келтирүү үчүн милдеттенмелер.

1. АЭС 610 (кайра каралган, 2013-ж.) *«Ички аудиторлордун ишин пайдалануу»*, 14а-пункту, Аудиттин эл аралык стандарттарынын максаттары үчүн «ички аудит кызматы» термининин аныктамасы камтылган. [↑](#footnote-ref-1)
2. АЭС 230 *«Аудитордук документация»*, 8–11-пункттар жана A6-пункту [↑](#footnote-ref-2)
3. АЭС 320 *«Аудитти пландаштырууда жана жүргүзүүдөгү маанилүүлүк»* [↑](#footnote-ref-3)
4. АЭС 240 *«Финансылык отчеттуулуктун аудитин жүргүзүүдө ак ниетсиз аракеттерге карата аудитордун милдеттери*» 12–24-пункттар [↑](#footnote-ref-4)
5. АЭС 260 (кайра каралган) «*Корпоративдик башкаруу үчүн жооп берүүчү жактар*

   *менен маалыматтык өз ара аракеттенүү»*, 4(b)-пункт [↑](#footnote-ref-5)
6. Тиешелүү талаптар АЭС 610до (кайра келтирилген, 2013-ж.) каралган. [↑](#footnote-ref-6)
7. АЭС 240, 20-пункт. [↑](#footnote-ref-7)
8. АЭС 240, 16-пункт. [↑](#footnote-ref-8)
9. АЭС 220 *«Финансылык отчеттуулуктун аудитин жүргүзүүдө сапатты контролдоо»*, 14-пункт. [↑](#footnote-ref-9)
10. АЭС 250 *«Финансылык отчеттуулуктун аудитинин жүрүшүндө мыйзамдарды жана ченемдик укуктук актыларды эске алуу»*, 13-пункт. [↑](#footnote-ref-10)
11. АЭС 550 *«Байланыштуу тараптар»*. [↑](#footnote-ref-11)
12. АЭС 550, A7-пункт. [↑](#footnote-ref-12)
13. АЭС 330 *«Бааланган тобокелдиктерге жооп иретиндеги аудиттин жол-жоболору»*. [↑](#footnote-ref-13)
14. МСА 330, пункты A2–A3. [↑](#footnote-ref-14)
15. АЭС 570 (кайра каралган) *«Ишмердүүлүктүн үзгүлтүксүздүгүнүн» 19- 20-пункттарын караңыз.* [↑](#footnote-ref-15)
16. АЭС 705 (кайра каралган) *«*Көз карандысыз аудитордун *аудитордук корутундусундагы модификацияланган пикир»*. [↑](#footnote-ref-16)
17. АЭС 200 *«Көз карандысыз аудитордун негизги максаттары жана Аудиттин эл аралык стандарттарына ылайык аудитти жүргүзүү»*, 15-пункт. [↑](#footnote-ref-17)
18. АЭС 320, 1-пункт. [↑](#footnote-ref-18)
19. АЭС 320, 4-пункт. [↑](#footnote-ref-19)
20. АЭС 330, 15жана 21-пункттар. [↑](#footnote-ref-20)
21. АЭС 240, 25–27-пункттар. [↑](#footnote-ref-21)
22. АЭС 265 *«Корпоративдик башкаруу үчүн жооп берүүчү жактарга жана жетекчиликке ички контролдоо системасындагы кемчиликтер жөнүндө маалымдоо»*, A7-пункт. [↑](#footnote-ref-22)
23. АЭС 330, 8-пункт. [↑](#footnote-ref-23)
24. АЭС 300 *«Финансылык отчеттуулуктун аудитин пландаштыруу»*, 7 жана 9-пункттар. [↑](#footnote-ref-24)
25. АЭС 330, 28-пункт. [↑](#footnote-ref-25)