

**АУДИТТИН ЭЛ АРАЛЫК СТАНДАРТЫ 240**  
**ФИНАНСЫЛЫК ОТЧЕТТУУЛУКТУН АУДИТИН**  
**ЖҮРГҮЗҮҮДӨ АК НИЕТСИЗ АРАКЕТТЕРГЕ КАРАТА**  
**АУДИТОРДУН МИЛДЕТТЕРИ**

(2009-жылдын 15-декабрынан же ушул күндөн кийин башталган мезгилдер  
үчүн финансылык отчеттуулуктун аудитине карата күчүнө кирет)

**МАЗМУНУ**

	Пункт
<b>Киришүү</b>	
Ушул стандартты колдонуу чөйрөсү .....	1
Ак ниетсиз аракеттердин мүнөздөмөсү .....	2–3
Ак ниетсиз аракеттерди алдын алуу жана табуу үчүн жоопкерчилик .	4–9
Күчүнө кирүү күнү .....	10
<b>Максаттары</b> .....	11
<b>Аныктамалар</b> .....	12
<b>Талаптар</b>	
Кесипкөй скептицизм .....	13–15
Аудитордук топтун мүчөлөрүнүн ортосунда талкуулоо .....	16
Тобокелдиктерди баалоо жол жоболору жана коштоочу аракеттер ....	17–25
Ак ниетсиз аракеттерден улам келип чыккан олуттуу бурмалоолордун тобокелдиктерин табуу жана баалоо .....	26–28
Ак ниетсиз аракеттерден улам келип чыккан олуттуу бурмалоолордун бааланган тобокелдиктерине жооп иретиндеги аудитордук жол-жоболор .....	29–34
Аудитордук далилдерди баалоо .....	35–38
Аудитор тапшырманы аткарууну уланта албаган абалда .....	39
Жазуу жүзүндөгү билдирүүлөр .....	40
Жетекчиликти жана корпоративдик башкаруу үчүн жооп берүүчү жактарды маалымдоо .....	41–43

Ишканадан тыш жерде тиешелүү органдарга ак ниетсиз аракеттер жөнүндө маалымдоо .....	44
Документация .....	45–48
<b>Пайдалануу боюнча колдонмо жана башка түшүндүрмө материалдар</b>	
Ак ниетсиз аракеттердин мүнөздөмөсү .....	A1–A5
Ак ниетсиз аракеттерди алдын алуу жана табуу үчүн жоопкерчилик .	A6–A7
Кесипкөй скептицизм .....	A8–A10
Аудитордук топтун мүчөлөрүнүн ортосунда талкуулоо .....	A11–A12
Тобокелдиктерди баалоо жол жоболору жана коштоочу аракеттер ....	A13–A28
Ак ниетсиз аракеттерден улам келип чыккан олуттуу бурмалоолордун тобокелдиктерин табуу жана баалоо .....	A29–A33
Ак ниетсиз аракеттерден улам келип чыккан олуттуу бурмалоолордун бааланган тобокелдиктерине жооп кайтаруу чаралары .....	A34–A49
Аудитордук далилдерди баалоо .....	A50–A54
Аудитор тапшырманы аткарууну уланта албаган абалда .....	A55–A58
Жазуу жүзүндөгү билдирүүлөр .....	A59–A60
Жетекчиликти жана корпоративдик башкаруу үчүн жооп берүүчү жактарды маалымдоо .....	A61–A66
Ишканадан тыш жерде тиешелүү органдарга ак ниетсиз аракеттер жөнүндө маалымдоо .....	A67–A69
1-тиркеме. Ак ниетсиз аракеттердин тобокелдиктеринин фактыларынын мисалдары	
2-тиркеме. Ак ниетсиз аракеттерден улам келип чыккан олуттуу бурмалоолордун бааланган тобокелдиктерине мүмкүн болуучу жооп иретиндеги аудитордук жол-жоболорунун мисалдары	
3-тиркеме. Ак ниетсиз аракеттердин мүмкүн болушун билдирген жагдайлардын мисалдары	
<p>Аудиттин эл аралык стандарты (АЭС) 240 «<i>Финансылык отчеттуулуктун аудитин жүргүзүүдө ак ниетсиз аракеттерге карата аудитордун милдеттерин</i>» АЭС 200 «<i>Көз карандысыз аудитордун негизги максаттары жана Аудиттин эл аралык стандарттарына ылайык аудитти жүргүзүү</i>» менен бирге кароо керек.</p>	

## Киришүү

### Ушул стандартты колдонуу чөйрөсү

1. Ушул Аудиттин эл аралык стандарты (АЭС) финансылык отчеттуулуктун аудитин жүргүзүүдө ак ниетсиз аракеттерге карата аудитордун милдеттерин белгилейт. Мисалы, анда ак ниетсиз аракеттерден улам келип чыккан олуттуу бурмалоонун тобокелдиктерине карата АЭС 315ти (кайра каралган)<sup>1</sup> жана АЭС 330ду<sup>2</sup> кантип колдонуу керектиги ачып көрсөтүлөт.

### Ак ниетсиз аракеттердин мүнөздөмөсү

2. Финансылык отчеттуулуктагы бурмалоолор же ак ниетсиз аракеттердин натыйжасында, же катанын натыйжасында келип чыгышы мүмкүн. Ак ниетсиз аракеттерди катадан айырмалоого мүмкүндүк берген чечүүчү фактор болуп жыйынтыгында финансылык отчеттуулуктун бурмаланышына алып келген аракеттердин атайылап же атайын эмес жасалгандыгы саналат.
3. Ак ниетсиз аракеттер – кеңири укуктук түшүнүк болгондугуна карабастан, Аудиттин эл аралык стандарттарынын максаттары үчүн финансылык отчеттуулукта олуттуу бурмалоого алып келген ак ниетсиз аракеттер аудиторго тийиштүү болот. Аудитор үчүн атайын жасалган бурмалоолордун эки түрү маанилүү – финансылык отчеттуулукту ак ниетсиз түзүүнүн натыйжасында келип чыккан бурмалоолор жана активдерди мыйзамсыз ыйгарып алуунун натыйжасында келип чыккан бурмалоолор. Аудитор ак ниетсиз аракеттердин бар болушуна шектениши, же сейрек учурларда, табышы мүмкүн болгондукка карабастан, ал укуктук жактан алганда, чынында ак ниетсиз аракеттер болгондугун аныктабайт (А1-А7-пункттарды караңыз).

### Ак ниетсиз аракеттерди алдын алуу жана табуу үчүн жоопкерчилик

4. Ак ниетсиз аракеттерди алдын алуу жана табуу үчүн негизги жоопкерчилик корпоративдик башкаруу үчүн жооп берүүчү жактарга да, аудиттен өтүп жаткан ишкананын жетекчилигине да жүктөлөт. Корпоративдик башкаруу үчүн жооп берүүчү жактардын көзөмөлү алдында ак ниетсиз аракеттерди алдын алууга жетекчиликтин артыкчылыктуу көңүл бурушу маанилүү, бул аларды жасоо мүмкүнчүлүгүн минималдаштырмак жана кармап турууга көмөк көрсөтмөк, анын натыйжасында кызматкерлер табуунун жана жазалоонун жогору ыктымалдуулугуна байланыштуу, аларды жасабоону тандашат. Мындай жоопкерчилик ак ниеттүүлүк жана этикалык жүрүм-турум

<sup>1</sup> АЭС 315 (кайра каралган) «Ишкананы жана анын айлана чөйрөсүн изилдөө аркылуу олуттуу бурмалоонун тобокелдиктерин табуу жана баалоо»

<sup>2</sup> АЭС 330 «Бааланган тобокелдиктерге жооп иретиндеги аудитордук жол-жоболор»

маданиятын түзүүгө берилгендикти билдирет, ал андан ары корпоративдик башкаруу үчүн жооп берүүчү жактар тарабынан көзөмөл боюнча активдүү чаралар менен сакталышы мүмкүн. Корпоративдик башкаруу үчүн жооп берүүчү жактар тарабынан контролдоо каражаттарын кыйгап өтүү мүмкүнчүлүктөрүн же, талдоочулар ишкананын натыйжалуулугунун жана кирешелүүлүгүнүн көрсөткүчтөрүн кантип кабыл алаарына таасир этүү максатында жетекчинин кирешени башкаруу аракеттери сыяктуу финансылык отчеттуулукту даярдоо процессине таасир этүүнүн башка мыйзамсыз формаларын эсепке алууну камтыйт.

*Аудитордун милдеттери*

5. Аудитти АЭСке ылайык жүргүзүп жаткан аудитор финансылык отчеттуулук жалпысынан ак ниетсиз аракеттерден улам келип чыккан да, катанын натыйжасында келип чыккан да олуттуу бурмалоону камтыбаганына акылга сыярлык ишеним алууга милдеттүү. Аудитке мүнөздүү, ажыралгыс чектөөлөрдөн улам, аудит кылдаттык менен пландаштырылгандыгына жана АЭСтерге<sup>3</sup> ылайык жүргүзүлгөндүгүнө карабастан, финансылык отчеттуулуктун айрым олуттуу бурмалоолору табылбай калышы мүмкүн.
6. АЭС 200тө<sup>4</sup> сыпатталгандай, ажыралгыс чектөөлөрдүн потенциалдуу натыйжасы ак ниетсиз аракеттердин натыйжасында бурмалоо келип чыккан учурда өзгөчө олуттуу. Ак ниетсиз аракеттерден улам келип чыккан олуттуу бурмалоону таппай калуу тобокелдиги катанын натыйжасында келип чыккан бурмалоону таппай калуу тобокелдигинен жогору. Себеби, ак ниетсиз аракеттер, документтерди жасалмалоо, операцияларды атайылап чагылдырбоо же аудиторго атайылап жалган маалымат берүү сыяктуу аларды жашырууга багытталган татаал жана кылдаттык менен түзүлгөн схемаларды тартуулашы мүмкүн. Жашыруунун мындай аракеттери сүйлөшүп алуу менен коштолсо, табууга кыйыныраак болот. Сүйлөшүп алуунун натыйжасында аудитор аудитордук далилдер чынында жасалма болсо дагы, алар ишенимдүү болуп саналат деп эсептеши мүмкүн. Аудитордун ак ниетсиз аракеттерди табуу жөндөмдүүлүгү кара ниет адамдын чеберчилиги, манипуляциялардын жыштыгы жана көлөмү, орун алган сүйлөшүп алуунун даражасы, манипуляция кылынган айрым суммалардын салыштырмалуу өлчөмү, ошондой эле ак ниетсиз аракеттерге тартылган жактардын ээлеген кызмат орундарынын деңгээли сыяктуу факторлорго байланыштуу болот. Аудитор ак ниетсиз аракеттерди атайылап жасоо үчүн потенциалдык мүмкүнчүлүктөрдү таба алса да, ага баалануучу маанилер сыяктуу, ой жүгүртүүнү талап кылган көрсөткүчтөрдүн бурмалоолору ак ниетсиз аракеттердин же катанын натыйжасында келип чыккандыгын аныктоо татаал болот.
7. Атүгүл, жетекчиликтин аракеттеринен келип чыккан олуттуу бурмалоонун аудитор тарабынан табылбай калуу тобокелдиги кызматкердин аракеттеринен келип чыккан учурлардан жогору, анткени көп учурда жетекчиликтин бухгалтердик эсептин маалыматтары менен түздөн-түз же кыйыр манипуляциялоого, жасалма финансылык маалыматты берүүгө же башка кызматкерлер тарабынан ушул сыяктуу ак

<sup>3</sup> АЭС 200 «Көз карандысыз аудитордун негизги максаттары жана Аудиттин эл аралык стандарттарына ылайык аудитти жүргүзүү», А53-А54-пункттар.

<sup>4</sup> АЭС 200, А53-пункт

ниетсиз аракеттерди кылуу учурларын алдын алууга багытталган контролдун жол-жоболорун кыйгап өтүү мүмкүнчүлүгү бар.

8. Акылга сыярлык ишеним алганда аудитор жетекчиликтин контролдоо каражаттарын кыйгап өтүү боюнча мүмкүнчүлүктөрүн эсепке алып, ошондой эле катаны табуу үчүн майнаптуу аудитордук жол-жоболор ак ниетсиз аракеттерди табууда натыйжа бербешти мүмкүндүгүн эске алып, аудиттин бардык жүрүшүндө кесипкөй скептицизмди карманышы керек. Ушул АЭСтин талаптары ак ниетсиз аракеттерден улам келип чыккан олуттуу бурмалоонун тобокелдиктерин табууда жана баалоодо, ошондой эле ушундай бурмалоону табуу үчүн жол-жоболорду иштеп чыгууда аудиторго жардам берүүгө чакырылган.
9. Мыйзамдарга, ченемдик актыларга же тиешелүү этикалык талаптарга ылайык, алдамчылыкты кошо алганда, мыйзамдардын жана ченемдик актылардын ишкана тарабынан сакталбагандыгына карата аудитордун кошумча жоопкерчилиги болушу мүмкүн, алар ушул жана башка АЭСтин айырмаланышы же алардын чегинен чыгышы ыктымал, мисалы (Аб-пунктту караңыз):
  - (а) жетекчилик жана башкаруу боюнча милдет жүктөлгөн жактар менен менен конкреттүү коммуникацияларга карата талаптарды кошо алганда, мыйзамдардын жана ченемдик актылардын табылган же божомолдонгон сакталбагандыгына жооп кайтаруу, алардын сакталбагандыгына карата жооп кайтаруусунун адекваттуулугун баалоо жана андан аркы аракеттердин зарылчылыгын аныктоо;
  - (б) мыйзамдардын жана ченемдик актылардын табылган же божомолдонгон сакталбагандыгы жөнүндө башка аудиторлорду маалымдоо (мисалы, топтун финансылык отчеттуулугунун аудитинде); жана
  - (с) мыйзамдарга жана ченемдик актыларга табылган же божомолдонгон ылайык келбестикке карата документтацияга коюлган талаптар.

Ар кандай кошумча милдеттерди аткаруу ушул жана башка АЭСке ылайык, аудитордун ишине (мисалы, жетекчиликтин ак ниетсиздигине же, ылайыктуу болсо, башкаруу үчүн жоопкерчилик жүктөлгөн адамдарга карата) тиешеси бар кошумча маалымат менен камсыз кылышы мүмкүн.

### **Күчүнө кирүү күнү**

10. Ушул стандарт 2009-жылдын 15-декабрынан тартып же ушул күндөн кийин башталган мезгилдер үчүн финансылык отчеттуулуктун аудитине карата күчүнө кирет.\*

## Максаттары

11. Аудитордун максаттары төмөнкүлөрдө турат:
  - (a) финансылык отчеттуулуктун ак ниетсиз аракеттерден улам келип чыккан олуттуу бурмалоо тобокелдиктерин табууда жана баалоодо;
  - (b) тиешелүү жол-жоболорду иштеп чыгуу жана өткөрүү жолу менен ак ниетсиз аракеттерден улам келип чыккан олуттуу бурмалоонун бааланган тобокелдиктерине карата жетиштүү сандагы аудитордук далилдерди алууда; жана
  - (c) аудиттин жүрүшүндө табылган ак ниетсиз аракеттерге же ак ниетсиз аракеттер болгон деген шектенүүлөргө тиешелүү түрдө жооп кайтарууда.

## Аныктамалар

12. АЭСтин максаттары үчүн кийинки терминдер төмөндө келтирилген маанилерге ээ:
  - (a) Ак ниетсиз аракеттер - жетекчиликтин ичинен бир же бир нече адамдардын, корпоративдик башкаруу үчүн жооп берүүчү жактардын, кызматкерлердин же үчүнчү жактардын укукка жат же мыйзамсыз артыкчылыкты алуу үчүн алдоо жолу менен билип туруп жасаган аракеттери;
  - (b) ак ниетсиз аракеттердин тобокелдиктеринин факторлору – ак ниетсиз аракеттерди жасоого багытталган түрткүнүн же басымдын, же аларды жасоо мүмкүнчүлүгүнүн пайда болушуна алып келген окуялар же шарттар.

## Талаптар

### Кесипкөй скептицизм

13. АЭС 200гө<sup>5</sup> ылайык аудитор, ак ниетсиз аракеттерден улам келип чыккан олуттуу бурмалоонун мүмкүн болушун түшүнүп, ишкананын жетекчилигинин жана корпоративдик башкаруу үчүн жооп берүүчү жактардын чынчылдыгын жана ак ниеттүүлүгүн күбөлөндүргөн аудитордун өткөн тажрыйбасына карабастан, бүткүл аудит учурунда кесипкөй скептицизмди сакташы керек. (А8-А9-пункттарды караңыз)
14. Аудитор, анда ишенүү үчүн негиздер болгон учурлардан тышкары, жазууларды жана документтерди анык катары кабыл ала алат. Эгерде аудиттин жүрүшүндө табылган жагдайлар аудиторду тигил же бул бул документ жасалма болушу мүмкүн же тигил же бул документтердин

<sup>5</sup> АЭС 200, 15-пункт

шарттары өзгөртүлгөн жана ошол өзгөртүү аудиторго ачып көрсөтүлгөн эмес деп ойлоого мажбур кылса, аудитор кошумча изилдөөлөрдү жүргүзүүгө тийиш (A10-пунктту караңыз).

15. Эгерде жетекчиликтен же корпоративдик башкаруу үчүн жооп берүүчү жактардан алынган суроо-талаптарга жооптор ырааттуу эмес болсо, аудитор мындай шайкеш эместиктерди изилдеши керек.

#### **Аудитордук топтун мүчөлөрүнүн ортосунда талкуулоо**

16. АЭС 315те (кайра каралган) аудитордук топтун талкуулоого катышпаган мүчөлөрүнүн маалымына жеткирилүүгө зарыл болгон маселелерди аудитордук топтун мүчөлөрүнүн ортосунда талкуулоону, ошондой эле тапшырманын жетекчисин аныктоону талап кылат.<sup>6</sup> Ушул талкуулоонун жүрүшүндө ишкананын финансылык отчеттуулугу кантип жана кайсы бөлүктөгү ак ниетсиз аракеттерден улам келип чыккан олуттуу бурмалоого кабылышы мүмкүндүгүнө, ошондой эле ак ниетсиз аракеттер кантип жасалышы мүмкүндүгүнө өзгөчө көңүл бурулушу керек. Талкуулоо учурунда аудитордук топтун мүчөлөрүнүн жетекчилик жана корпоративдик башкаруу үчүн жооп берүүчү жактар жөнүндө чынчыл жана ак ниет адамдар катары мүмкүн болуучу ой-пикирлери четке кагылууга тийиш (A11-A12-пункттарды караңыз).

#### **Тобокелдиктерди баалоо жол жоболору жана коштоочу аракеттер**

17. Аудиттен өтүп жаткан ишкананын жана, ишкананын ички контролдоо системасын кошо алганда, анын чөйрөсүн түшүнүүнү алуу максатында, АЭС 315 (кайра каралган)<sup>7</sup> талаптарына ылайык ак ниетсиз аракеттерден улам келип чыккан олуттуу бурмалоонун тобокелдиктерин табуу үчүн зарыл маалыматты алуу үчүн аудитор 18-25-пункттарда сыпатталган жол-жоболорду аткарышы керек.

#### *Жетекчилик жана ишкананын ичиндеги башка жактар*

18. Аудитор ишкананын жетекчилигинен төмөнкү маселелер боюнча маалыматты сурап алууга тийиш:
  - (a) баалоонун мүнөзүн, көлөмүн жана жыштыгын кошо алганда, финансылык отчеттуулук ак ниетсиз аракеттердин натыйжасында олуттуу бурмаланган болуп калышы мүмкүн деген тобокелдикти жетекчилик тарабынан баалоо (A13-A14-пункттарды караңыз);
  - (b) ишкана тарабынан табылган же ага белгилүү болгон ак ниетсиз аракеттердин конкреттүү тобокелдиктерин кошо алганда, ишканада ак ниетсиз аракеттердин тобокелдиктерин табуу жана ошол

<sup>6</sup> АЭС 315 (кайра каралган), 10-пункт

<sup>7</sup> АЭС 315 (кайра каралган), 5-24-пункттар



- тобокелдиктерге жооп кайтаруу боюнча жетекчиликтин жол-жоболору, же болбосо аларга карата ак ниетсиз аракеттер болушу мүмкүн болгон операциялардын түрлөрү, эсептер боюнча калдыктар же маалыматты ачып көрсөтүү (A15-пунктту караңыз);
- (с) эгерде ошондой орун алса, ишканада ак ниетсиз аракеттердин тобокелдиктерин табуу максатында жетекчилик тарабынан аткарылган жол-жоболор туралуу жетекчилик тарабынан корпоративдик башкаруу үчүн жооп берүүчү жактарды маалымдоо, жана ошол тобокелдиктерге жооп кайтаруу; жана
  - (d) эгерде ошондой орун алса, жетекчилик тарабынан бизнес практикага жана этикалык жүрүм-турумга карата жетекчиликтин көз карашы жөнүндө ишкананын кызматчыларын маалымдоо.
19. Аудитор жетекчиликтен жана, зарыл болгон учурда, ишкананын ичиндеги башка жактардан аларга ишканада реалдуу ак ниетсиз аракеттердин, ошондой эле ак ниетсиз аракеттерге шектенүүлөрдүн же күнөөлөөлөрдүн кандай болбосун учурлары жөнүндө белгилүү болгондукту аныктоо үчүн маалыматты сурап алууга тийиш (A16-A18-пункттарды караңыз).
20. Ички аудит кызматы бар ишканаларда аудитор ошол кызматтын тиешелүү кызмат адамдарынан аларга ишканага таасир эткен реалдуу ак ниетсиз аракеттердин, ошондой эле ак ниетсиз аракеттерге шектенүүлөрдүн же күнөөлөөлөрдүн кандай болбосун учурлары жөнүндө белгилүү болгондукту аныктоо үчүн, ошондой эле ак ниетсиз аракеттердин тобокелдиктер тууралуу алардын пикири менен таанышуу үчүн маалыматты сурап алууга тийиш (A19-пунктту караңыз).

#### *Корпоративдик башкаруу үчүн жооп берүүчү жактар*

21. Корпоративдик башкаруу үчүн жооп берүүчү бардык жактар ишкананы башкарууга<sup>8</sup> катышкан учурлардан тышкары, аудитор корпоративдик башкаруу үчүн жооп берүүчү жактар уюмда ак ниетсиз аракеттердин тобокелдиктерин табуу жана ошол тобокелдиктерге жооп кайтаруу боюнча жетекчиликтин ишине, ошондой эле ички контролдоо системасына көзөмөлдү кантип жүзөгө ашыраарын түшүнүшү керек (A20-A22-пунктту караңыз).
22. Корпоративдик башкаруу үчүн жооп берүүчү бардык жактар ишкананы башкарууга катышкан учурлардан тышкары, аудитор корпоративдик башкаруу үчүн жооп берүүчү жактарга аларга уюмга таасир эткен реалдуу ак ниетсиз аракеттер жөнүндө кандай болбосун учурлар, ошондой эле ак ниетсиз аракеттерге шектенүүлөр же билдирүүлөр болгон учурлар тууралуу белгилүү болгондукту аныктоо үчүн суроо талаптарды

<sup>8</sup> АЭС 260 (кайра каралган) «Корпоративдик башкаруу үчүн жооп берүүчү жактар менен өз ара аракеттенүү», 13-пункт

жөнөтүшү керек. Мындай суроо талаптар бир четинен суроо талаптарга жетекчиликтен мурда алынган жоопторго тастыктоо алуу үчүн жасалат.

*Адаттан тыш жана күтүлбөгөн катыштарды табуу*

23. Аудитор талдоо жол-жоболорун аткарууда табылган, анын ичинде кирешени эсепке алуу эсептерине байланыштуу адаттан тыш жана күтүлбөгөн катыштар ак ниетсиз аракеттерден улам келип чыккан олуттуу бурмалоонун тобокелдиктерин белгилегендигин баалашы керек.

*Башка маалыматтар*

24. Аудитор алынган башка маалыматты ал ак ниетсиз аракеттерден улам келип чыккан олуттуу бурмалоонун тобокелдиктерин белгилегендигинин предметине талдашы керек (А23-пунктту караңыз).

*Ак ниетсиз аракеттердин тобокелдигинин факторлорун баалоо*

25. Аудитор тобокелдиктерди баалоонун башка жол-жоболорун жана ага байланыштуу аракеттерди колдонуунун натыйжасында алынган маалыматты ал ак ниетсиз аракеттердин тобокелдигинин бир же андан ашык факторлорунун бар болгондугун белгилебегендигин баалашы керек. Ак ниетсиз аракеттердин тобокелдигинин факторлору сөзсүз эле ак ниетсиз аракеттердин бар болушун белгилебесе да, алар көп учурда мындай аракеттер орун алган жагдайларда бар болот, ошондуктан ак ниетсиз аракеттерден улам келип чыккан олуттуу бурмалоонун тобокелдиктерин белгилеши мүмкүн (А24-А28-пункттарды караңыз).

**Ак ниетсиз аракеттерден улам келип чыккан олуттуу бурмалоолордун тобокелдиктерин табуу жана баалоо**

26. АЭС 315ке (кайра каралган) ылайык аудитор ак ниетсиз аракеттерден улам келип чыккан олуттуу бурмалоонун тобокелдиктерин финансылык отчеттуулуктун деңгээлинде жана операциялардын түрлөрүнө, эсептер боюнча калдыктарга жана маалыматты ачууга карата өбөлгөлөрдүн деңгээлинде табышы жана баалашы керек.<sup>9</sup>
27. Ак ниетсиз аракеттерден улам келип чыккан олуттуу бурмалоонун тобокелдиктерин табууда жана баалоодо аудитор, кирешени таанууда ак ниетсиз аракеттердин тобокелдиктери бар деген божомолдорду негиз катары алып, кирешени, кирешени таануу боюнча операциялардын кандай типтери же кандай өбөлгөлөр мындай тобокелдиктерге алып келээрин баалашы керек. Аудитор мындай божомолдоону ушул тапшырманын жагдайында колдонууга мүмкүн эмес деген тыянакка келген жана, мындан улам, кирешени таанууну ак ниетсиз аракеттерден улам келип чыккан олуттуу бурмалоонун тобокелдиги катары

---

<sup>9</sup> АЭС 315 (кайра каралган), 25-пункт

аныктабаган учурлар үчүн зарыл документация 48-пунктта аныкталган (А29-А31-пункттарды караңыз).

28. Аудитор ак ниетсиз аракеттердин натыйжасында келип чыккан олуттуу бурмалоонун бааланган тобокелдиктерин маанилүүлөргө таандык кылышы керек жана, мындан улам, мындай тобокелдиктерге таандык контролдоо аракеттерин кошо алганда, ал буга чейин муну кыла элек деңгээлде аудиттен өтүп жаткан ишканынын ички контролдоо системасы тарабынан түшүнүүгө жетиши керек (А32-А33-пункттарды караңыз).

**Ак ниетсиз аракеттерден улам келип чыккан олуттуу бурмалоолордун бааланган тобокелдиктерине жооп кайтаруу чаралары**

*Жалпы мүнөздөгү жооптор*

29. АЭС 330га ылайык аудитор жалпы мүнөздөгү жоопторду ак ниетсиз аракеттерден улам келип чыккан олуттуу бурмалоонун бааланган тобокелдиктерине жооп катары финансылык отчеттуулуктун деңгээлинде аныктоого тийиш<sup>10</sup> (А34-пунктту караңыз).
30. Ак ниетсиз аракеттерден улам келип чыккан олуттуу бурмалоонун бааланган тобокелдиктерине жалпы мүнөздөгү жооп кайтаруучу чараларды аныктоодо аудитор төмөнкүлөрдү кылууга тийиш:
- (а) Тапшырманы аткарууда маанилүү милдеттер жүктөлгөн жактардын билимин, көндүмдөрүн жана жөндөмдүүлүктөрүн эске алуу менен, ошондой эле ушул тапшырма боюнча ак ниетсиз аракеттерден улам келип чыккан олуттуу бурмалоонун тобокелдиктеринин аудитор тарабынан бааланышын эске алуу менен, персоналды дайындоого жана контролдоого (А35- А36-пункттарды караңыз);
  - (б) тигил же бул эсеп саясатын, өзгөчө субъективдүү баалоолорго жана татаал операцияларга тийиштүү бөлүгүндө ишкана тарабынан тандалышы жана колдонулушу жетекчиликтин финансылык кесепеттер менен манипуляциялоо боюнча аракеттеринин натыйжасында финансылык отчеттуулукту ак ниетсиз түзүүнүн белгиси болушу мүмкүн экендигин баалоого; жана
  - (с) аудитордук жол-жоболордун мүнөзүн, мөөнөттөрүн жана көлөмүн тандоодо күтүлбөгөндүк элементин колдонууга (А37-пунктту караңыз).

*Финансылык отчеттуулуктун айрым өбөлгөлөрүнүн деңгээлинде ак ниетсиз аракеттерден улам келип чыккан олуттуу бурмалоонун бааланган тобокелдиктерине жооп иретиндеги аудитордук жол-жоболор*

31. АЭС 330га ылайык аудитор мүнөзү, мөөнөттөрү жана көлөмү өбөлгөлөр

<sup>10</sup> АЭС 330, 5-пункт

деңгээлинде ак ниетсиз аракеттерден улам келип чыккан олуттуу бурмалоонун бааланган тобокелдиктерин эске алуу менен иштелип чыккан андан аркы аудитордук жол-жоболорду иштеп чыгууга тийиш<sup>11</sup> (А38-А41-пункттарды караңыз).

*Жетекчиликтин контролдоо каражаттарын кыйгап өтүү аракеттерине байланыштуу тобокелдиктерге жооп иретиндеги аудитордук жол-жоболор*

32. Жетекчиликтин ак ниетсиз аракеттерди жасоо бөлүгүндө уникалдуу мүмкүнчүлүктөрү бар, анткени ал бухгалтердик эсептин маалыматтары менен манипуляциялашы жана бардык жактан таасирдүү болуп көрүнгөн контролдоо аракеттерин кыйгап өтүп, алдамчылык финансылык отчеттуулукту даярдашы мүмкүн. Ар кандай ишканаларда жетекчилик тарабынан контролдоо каражаттарын кыйгап өтүү тобокелдигинин деңгээли өзгөрүп тургандыгына карабастан, мындай тобокелдик бардык ишканаларда бар. Мындай кыйгап өтүү ыкмаларынын күтүлбөгөндүгүнөн улам, мындай тобокелдик ак ниетсиз аракеттерден улам келип чыккан олуттуу бурмалоонун тобокелдиги болуп саналып, ошону менен бирге олуттуу тобокелдикти билдирет.
33. Жетекчилик тарабынан контролдоо каражаттарын кыйгап өтүү тобокелдиктери аудитор тарабынан баалангандыгына карабастан, ал төмөнкүлөргө чакырылган тиешелүү аудитордук жол-жоболорду иштеп чыгышы жана аткарышы керек:
  - (a) негизги регистрде бухгалтердик жазуулардын жана финансылык отчеттуулукту даярдоодо жасалган башка оңдоолордун тиешелүү мүнөзүн текшерүүгө. Мындай текшерүү үчүн аудитордук жол-жоболорду иштеп чыгууда жана аткарууда аудитор төмөнкүлөргө милдеттүү:
    - (i) финансылык отчеттуулукту даярдоо процессине катышкан жактарга бухгалтердик жазууларды жана башка оңдоолорду иштетүүгө таандык туура эмес же адаттан тыш аракеттер жөнүндө суроо талаптарды жөнөтүүгө;
    - (ii) отчеттук мезгилдин аягында аткарылган бухгалтердик жазууларды жана башка оңдоолорду алып коюуга; жана
    - (iii) бардык мезгил үчүн бухгалтердик жазууларды жана башка оңдоолорду текшерүү зарылчылыгын кароого (А42-А45-пункттарды караңыз);
  - (b) баалануучу маанилердин бир жактуулуктун предметине талдоого жана ошондой бир жактуулук орун алган болсо, бир жактуулукту жараткан жагдайлар ак ниетсиз аракеттерден улам келип чыккан

---

<sup>11</sup> АЭС 330, 6-пункт

олуттуу бурмалоонун тобокелдиги жөнүндө күбөлөндүрбөгөндүгүн баалоого. Мындай талдоону жүргүзүүдө аудитор төмөнкүлөрдү жүргүзүүгө тийиш:

- (i) финансылык отчеттуулукка киргизилген, жетекчилик тарабынан кабыл алынган ой жүгүртүүнүн баалануучу маанилерин жана чечимдерди, алар өз-өзүнчө алынганда негизделген болуп саналгандыгына карабастан, ак ниетсиз аракеттерден улам келип чыккан олуттуу бурмалоо тобокелдигин билдириши мүмкүн болгон ишканын жетекчилиги тарабынан мүмкүн болуучу бир жактуулукту белгилегендигинин предметине баалоого. Эгерде ошондой болсо, аудитор ошол жалпысынан алынган баалануучу маанилерди кайра баалашы керек; жана
- (ii) буга чейинки жылдын финансылык отчеттуулугунда чагылдырылган олуттуу баалануучу маанилерге таандык жетекчиликтин ой жүгүртүүлөрүнүн жана божомолдоолорунун ретроспективдүү талдоосун жүргүзүүгө (A46-A48-пункттарды караңыз);
- (c) ишканын аудиторунун жана анын айланасындагылардын түшүнүүсүн, ошондой эле аудиттин жүрүшүндө алынган башка маалыматты эске алуу менен аудитор ошол операциялардын коммерциялык логикасын (же анын жоктугун) алар финансылык отчеттуулукту ак ниетсиз түзүү максатында же активдерди мыйзамсыз ыйгарып алууну жашыруу максатында жасалгандыгы предметине ишканын демейки ишмердүүлүгүнүн алкагынан тышкары же башка негиздер боюнча адаттан тыш болгон олуттуу операциялар боюнча (A49-пункт).

34. Аудитор жетекчилик тарабынан контролдоо каражаттарын кыйгап өтүүнүн табылган тобокелдиктерине жооп катары жогоруда келтирилгендерге кошумча башка аудитордук жол-жоболорду аткарышы керектигин аныкташы керек (башкача айтканда, 33-пункттун талаптарын сактоо үчүн аткарылган жол-жоболор менен камтылбаган жетекчилик тарабынан контролдоо каражаттарын кыйгап өтүүнүн тигил же бул тобокелдиктери бар болгон учурларда).

**Аудитордук далилдерди баалоо (A50-пунктту караңыз)**

35. Аудитор финансылык отчеттуулуктун аудиттен өтүп жаткан ишканын анын түшүнүүсүнө шайкеш келгендигине карата жалпы тыянакка келгенде, аудит аяктаганга чейин аткарылган талдоо жол-жоболорун алар ак ниетсиз аракеттерден улам келип чыккан олуттуу бурмалоонун мурда табылбаган тобокелдигин белгилегендигинин предметине баалашы керек (A51-пунктту караңыз).

36. Эгерде аудитор бурмалоону тапса, ал ошол бурмалоону ак ниетсиз аракеттердин белгиси болуп саналбагандыгынын предметине баалашы керек. Тиешелүү белгилер бар болгондо, аудитор ак ниетсиз аракеттер сейрек болушу күмөн деген фактыны эске алып, аудиттин башка аспектерине карата, тактап айтканда жетекчилик тарабынан айтылган сөздөрдүн ишенимдүүлүгүнө карата ошол бурмалоонун натыйжаларын баалоого тийиш (А52-пунктту караңыз).
37. Эгерде аудитор олуттуу же олуттуу эмес бурмалоону тапса, жана анын ал ак ниетсиз аракеттердин натыйжасы болуп саналат же ошондой болуп саналышы мүмкүн жана аларга жетекчилик (тактап айтканда, жогорку жетекчилик) тартылган деп ишенүүгө негиздер бар болсо, аудитор ак ниетсиз аракеттерден улам келип чыккан олуттуу бурмалоонун тобокелдиктерин жана алардын бааланган тобокелдиктерге жооп иретиндеги аудитордук жол-жоболордун мүнөзүнө, мөөнөттөрүнө жана көлөмүнө таасир этүүсүн кайра баалашы керек. Мурда чогултулган далилдердин ишенимдүүлүгүн кайра баалап жатып, аудитор жагдайларды же шарттарды алар кызматкерлердин, жетекчиликтин же башка жактардын катышуусу менен алдын ала келишип алуу болгонун көрсөтпөгөндүк предметине да изилдеп чыгышы керек (А53-пунктту караңыз).
38. Эгерде аудитор финансылык отчеттуулук ак ниетсиз аракеттердин натыйжасында олуттуу бурмалангандыгын тастыктаса, же бул тууралуу тыянак чыгара албаса, аудитор аудит үчүн натыйжаларды баалоого тийиш (А54-пунктту караңыз)

#### **Аудитор тапшырманы аткарууну уланта албаган абалда**

39. Эгерде ак ниетсиз аракеттерден улам келип чыккан бурмалоонун же аларга карата шектенүүнүн натыйжасында аудитор өзгөчө жагдайларга туш болуп, алар анын тапшырманы аткарууну улантуу жөндөмдүүлүгүнө күмөн санатса, аудитор төмөнкүлөргө тийиш:
  - (a) ушул жагдайларга карата колдонулуучу кесиптик жана юридикалык милдеттерди аныктоого, анын ичинде аны аудит жүргүзүүгө дайындаган жакты же жактарды, же, айрым учурларда жөнгө салуу органдарын маалымдоого ал милдеттүү экендигин аныктоого;
  - (b) тапшырманы андан ары аткаруудан баш тартуу колдонулуучу мыйзамдар же ченемдик актылар тарабынан уруксат берилгенде тапшырманы андан ары аткаруудан баш тартуу туура болоорун талдоого; жана
  - (c) эгерде аудитор тапшырманы аткаруудан баш тартып жатса:

- (i) тиешелүү деңгээлдеги жетекчилик жана корпоративдик башкаруу үчүн жооп берүүчү жактар менен аудитордун тапшырманы андан ары аткаруудан баш тартуусун жана баш тартуунун себебин талкуулагыла; жана
- (ii) аудиторду дайындаган жакты же жактарды, же, айрым учурларда жөнгө салуу органдарын аудитордун тапшырманы андан ары аткаруудан баш тартуусу жана баш тартуунун себептери жөнүндө маалымдоо зарылчылыгы каралган мыйзамдын талаптары же кесиптик этиканын ченемдери бар болгондугун аныктагыла (A55-A58-пункттарды караңыз).

### Жазуу жүзүндөгү билдирүүлөр

40. Аудитор жетекчиликтен жана, мүмкүн болсо, корпоративдик башкаруу үчүн жооп берүүчү жактардан төмөнкүлөр жөнүндө жазуу жүзүндөгү билдирүүлөрдү алышы керек:
- (a) алар ак ниетсиз аракеттерди алдын алуу жана табуу үчүн ички контролдоо системасын иштеп чыгуу, киргизүү жана сактап туруу үчүн өзүнүн жоопкерчилигин тастыктагандыгы;
  - (b) алар финансылык отчеттуулук ак ниетсиз аракеттердин натыйжасында олуттуу бурмаланган болуп калуу тобокелдигин жетекчилик тарабынан баалоонун тиешелүү натыйжаларын аудиторго ачып көрсөткөндүгү;
  - (c) алар төмөнкүлөрдүн катышуусу менен болгон, ишканага таасир эткен ак ниетсиз аракеттер же ак ниетсиз аракеттерге шектенүүлөр жөнүндө аларга белгилүү болгондун бардыгын аудиторго ачып көрсөткөндүгү:
    - (i) жетекчиликтин;
    - (ii) ички контролдоо системасынын алкагында маанилүү функцияларды жүзөгө ашырган кызматкерлердин; же
    - (iii) ак ниетсиз аракеттери финансылык отчеттуулукка олуттуу таасир эткен башка жактардын; жана
  - (d) алар ишкананын финансылык отчеттуулугуна таасир эткен, кызматкерлер, мурдагы кызматкерлер, талдоочулар, жөнгө салуу органдары жана башка жактар тарабынан маалымдалган ак ниетсиз аракеттер же ак ниетсиз аракеттерге шектенүүлөр жөнүндө кандай болбосун билдирүүлөр тууралуу аларга белгилүү болгондун баардыгын аудиторго ачып көрсөткөндүгү (A59-A60-пункттарды караңыз).

### **Жетекчиликти жана корпоративдик башкаруу үчүн жооп берүүчү жактарды маалымдоо**

41. Эгерде аудитор ак ниетсиз аракеттерди тапса жана ак ниетсиз аракеттердин мүмкүн болушун белгилеген маалымат алса, ал ак ниетсиз аракеттерди алдын алуу жана табуу үчүн биринчи кезекте жоопкерчилик тарткан адамдарды маалымдоо үчүн тиешелүү деңгээлдеги жетекчиликке алардын милдеттерине түздөн-түз тиешеси бар фактылар жөнүндө маалымдоого тийиш (А61-А62-пункттарды караңыз).
42. Корпоративдик башкаруу үчүн жооп берүүчү бардык жактар ишкананы башкарууга катышкан учурлардан тышкары, эгерде аудитор төмөнкүлөрдүн катышуусу менен ак ниетсиз аракеттерди тапса же бар болушуна шектенсе:
  - (a) жетекчиликтин;
  - (b) ички контролдоо системасынын алкагында маанилүү функцияларды жүзөгө ашырган кызматкерлердин; же
  - (c) ак ниетсиз аракеттери финансылык отчеттуулукка олуттуу таасир эткен башка жактардын,

аудитор корпоративдик башкаруу үчүн жооп берүүчү жактарды ушул фактылар жөнүндө өз убагында билдирүүгө тийиш. Эгерде аудитор жетекчиликтин катышуусу менен болгон ак ниетсиз аракеттердин бар болушуна шектенсе, ал корпоративдик башкаруу үчүн жооп берүүчү жактарга ушул шектенүүлөр жөнүндө билдириши жана алар менен жүргүзүлүп жаткан аудиттин аякташы үчүн зарыл аудитордук жол-жоболордун мүнөзүн, мөөнөттөрүн жана көлөмүн талкуулоого тийиш (А61, А63-А65-пункттарды караңыз).

43. Аудитор корпоративдик башкаруу үчүн жооп берүүчү жактарды аудитордун пикири боюнча алардын компетенциясынын чөйрөсүнө кирген ак ниетсиз аракеттерге тиешеси бар бардык башка фактылар жөнүндө маалымдоого тийиш (А61, А66-пункттарды караңыз).

### **Ишканадан тыш жерде тиешелүү органдарга ак ниетсиз аракеттер жөнүндө маалымдоо**

44. Эгерде аудитор алдамчылыкты тапса же ага шектенсе, аудитор мыйзам, ченемдик актылар же тиешелүү этикалык талаптар шайкеш келгендигин аныкташы керек: (А67-А69-пункттарды караңыз)
  - (a) аудитор ишкананын чектеринен тышкары тиешелүү органга отчет беришин талап кылат.
  - (b) ушул жагдайларда ишкананын чектеринен тышкары тиешелүү органга отчеттуу жерде берүү алгылыктуу боло алган милдеттерди белгилейт.



## Документация

45. Аудитор аудитордук документацияга<sup>12</sup> аудиттен өтүп жаткан ишкананы жана анын чөйрөсүн аудитор тарабынан түшүнүүнүн төмөнкүдөй аспектилерин жана АЭС 315 (кайра каралган)<sup>13</sup> стандартында талап кылынгандай, олуттуу бурмалоонун тобокелдиктеринин бааланышын киргизиши керек:
- (a) ишкананын финансылык отчеттуулугун ак ниетсиз аракеттерден улам келип чыккан олуттуу бурмалоонун тобокелдигине тартылгандыгына карата аудитордук топтун мүчөлөрүнүн ортосунда талкуулоонун жүрүшүндө иштелип чыккан маанилүү чечимдерди; жана
  - (b) финансылык отчеттуулуктун деңгээлинде жана өбөлгөлөр деңгээлинде ак ниетсиз аракеттерден улам келип чыккан олуттуу бурмалоонун аныкталган жана бааланган тобокелдиктерин.
46. аудитор олуттуу бурмалоонун бааланган тобокелдиктерине жооп иретинде жол-жоболор боюнча аудитордук документацияга АЭС 330<sup>14</sup> стандартында талап кылынгандай, төмөнкүлөрдү киргизиши керек:
- (a) финансылык отчеттуулуктун деңгээлинде ак ниетсиз аракеттерден улам келип чыккан олуттуу бурмалоонун тобокелдиктерин баалоого байланыштуу жалпы мүнөздөгү жоопторду, ошондой эле аудитордук жол-жоболордун мүнөзүн, мөөнөттөрүн жана көлөмүн, ошондой эле ошол жол-жоболордун өбөлгөлөр деңгээлинде ак ниетсиз аракеттерден улам келип чыккан олуттуу бурмалоонун тобокелдиктерин баалоо менен байланыштыгын; же
  - (b) жетекчилик тарабынан контролдоо каражаттарын кыйгап өтүү тобокелдигин төмөндөтүүгө чакырылган жол-жоболорду кошо алганда, аудитордук жол-жоболордун натыйжаларын.
47. Аудитор аудитордук документацияга жетекчиликке, корпоративдик башкаруу үчүн жооп берүүчү жактарга, жөнгө салуучуларга жана башкаларга чейин жеткирилген ак ниетсиз аракеттер жөнүндө билдирүүлөрдү киргизиши керек.
48. Эгерде аудитор ушул тапшырманын жагдайларында кирешени таанууга карата ак ниетсиз аракеттерден улам келип чыккан олуттуу бурмалоонун тобокелдигинин бар болуу презумпциясын колдонууга мүмкүн эмес деген тыянакка келсе, ал ошол тыянак үчүн негиздемени аудитордук документацияга кошушу керек.

<sup>12</sup> АЭС 230, «Аудитордук документация», 8–11-пункттар жана А6-пункт

<sup>13</sup> АЭС 315 (кайра каралган), 32-пункт

<sup>14</sup> АЭС 330, 28-пункт

\*\*\*

## Пайдалануу боюнча колдонмо жана башка түшүндүрмө материалдар

### Ак ниетсиз аракеттердин мүнөздөмөсү (3-пунктту караныз)

A1. Ак ниетсиз аракеттер, алар финансылык отчеттуулукту ак ниетсиз түзүү же активдерди мыйзамсыз ыйгарып алуу болобу, ак ниетсиз аракеттерди жасоого түрткү берүүнү же басым кылууну, аларды билип жасоо мүмкүнчүлүгүн жана аларды актоо аракетин камтыйт. Мисалы:

- финансылык отчеттуулукту ак ниетсиз түзүүгө түрткү берүү же басым кылуу жетекчилик ишканадан тышкары же анын ичиндеги булактардан келип чыккан, өзгөчө финансылык көрсөткүчтөр боюнча план аткарылбай калган учурда жетекчилик үчүн натыйжалар өтө сезилээрлик болоорун эске алуу менен, кирешенин күтүлгөн (мүмкүн, реалдуу эмес) көрсөткүчтөрүнө же башка финансылык көрсөткүчтөргө жетишүүгө багытталган басым алдында болгондо орун алышы мүмкүн. Ошондой эле айрым жактар, мисалы, мындай жактар каражаттар боюнча эмес жашагандан улам активдерди мыйзамсыз ыйгарып алууга умтулууну баштан кечириши мүмкүн;
- ак ниетсиз аракеттерди билип жасоо мүмкүнчүлүгү тигил же бул жак ички контролдоо системасын кыйгап өтсө болот деп эсептеген учурларда, мисалы, ал адамга ишеним бар же ага ички контролдоо системасында конкреттүү кемчиликтер жөнүндө белгилүү болсо, орун алышы мүмкүн;
- ак ниетсиз аракеттерди жасаган жактар аларга актоо табышы мүмкүн. Айрым адамдар аларга чынчыл эмес аракеттерди билип туруп жана атайылап жасоого мүмкүндүк берген сапаттарга, мүнөзгө же этикалык баалуулуктардын жыйындысына ээ болот. Бирок, демейки жагдайларда чынчыл болгон адамдар да алар жетиштүү басымга кабылган жагдайда ак ниетсиз аракеттерди жасашы мүмкүн.

A2. Финансылык отчеттуулукту ак ниетсиз түзүү атайылап жасалган бурмалоолорду, анын ичинде финансылык отчеттуулуктун пайдалануучуларын адаштыруу үчүн финансылык отчеттуулукта суммаларды өткөрүп жиберүүнү же маалыматты ачып көрсөтүүнү камтыйт. Бул финансылык отчеттуулуктун пайдалануучуларын ишкананын ишмердүүлүгүнүн натыйжалуулугун жана кирешелүүлүгүн алар тараптан кабыл алуусуна таасир этүү жолу менен адаштыруу үчүн жетекчиликтин финансылык натыйжуулук менен манипуляциялоо аракеттеринен улам болушу мүмкүн. Финансылык натыйжа менен мындай манипуляциялоо маанилүү эмес аракеттерден же божомолдорду

мыйзамсыз оңдоодон жана жетекчиликтин ой жүгүртүүлөрүн өзгөртүүдөн башталышы мүмкүн. Басым көрсөтүүчү жана түрткү берүүчү жүйөөлөр мындай аракеттердин натыйжасы финансылык отчеттуулукту ак ниетсиз түзүү болгон чектерге жеткен аракеттерге алып келиши мүмкүн. Мындай жагдай рыноктун күтүүлөрүн актоого умтулуу басымынын алдында же финансылык натыйжалуулукка байланыштуу компенсациялардын өлчөмдөрүн көбөйтүүнү каалагандыктан улам жетекчилик финансылык отчеттуулукту олуттуу бурмалоо жолу менен ак ниетсиз түзүүгө алып келген позицияларды атайылап ээлегенде орун алышы мүмкүн. Айрым ишканаларда жетекчилик салыктарды минималдаштыруу үчүн кирешени олуттуу өлчөмгө төмөндөтүүгө же банктык каржылоону алуу мүмкүнчүлүгүн камсыз кылыш үчүн кирешени көбөйтүүгө кызыкдар болушу мүмкүн.

А3. Финансылык отчеттуулукту ак ниетсиз түзүү төмөнкүлөрдүн натыйжасы болушу мүмкүн:

- манипуляциялоонун, фальсификациялоонун (жасалмалоону кошо алганда) же алардын негизинде финансылык отчеттуулук даярдалган бухгалтердик эсептин маалыматтарына же тастыктоочу документтерге өзгөртүүлөрдү киргизүүнүн;
- финансылык отчеттуулукту бурмалоонун же финансылык отчеттуулуктан окуяларды, операцияларды жана башка маанилүү маалыматты атайылап алып коюнун;
- суммаларга, классификацияга, маалыматты берүү жана ачып көрсөтүү ыкмаларына таандык эсепке алуу принциптерин атайылап туура эмес колдонуунун.

А4. Көп учурларда финансылык отчеттуулукту ак ниетсиз түзүү бардык жактан майнаптуу таасир эткендей болуп көрүнгөн контролдоо каражаттарын жетекчилик тарабынан кыйгап өтүү менен коштолот. Ак ниетсиз аракеттер төмөнкүдөй ыкмаларды колдонуу менен контролдоо каражаттарын кыйгап өтүүнүн жардамы менен жетекчилик тарабынан атайылап жасалышы мүмкүн:

- өзгөчө отчеттук мезгилдин эң аягында, иштин көрсөткүчтөрүн ылайыктоо же башка максаттарга жетишүү үчүн жалган бухгалтердик жазууларды жүзөгө ашыруу;
- айрым баланстык көрсөткүчтөрдүн бааланауучу маанилерин эсептөөдө колдонулган божомолдорду жана ой жүгүртүүлөрдү негизсиз өзгөртүү;
- отчеттук мезгилде орун алган окуяларды жана операцияларды финансылык отчетто өткөрүп жиберүү, эртерээк же кечирээк таануу;

- финансылык отчеттуулукту даярдоонун колдонулуучу концепциясына ылайык талап кылынган же ишенимдүү түшүнүк үчүн зарыл маалыматты өткөрүп жиберүү, жашыруу же туура эмес ачып көрсөтүү;
- финансылык отчеттуулукта чагылдырылган суммаларга таасир этиши мүмкүн болгон фактыларды жашыруу же ачып көрсөтпөө;
- ишкананын финансылык абалы же финансылык натыйжалуулугу жөнүндө маалыматты жалган түрдө көрсөтүү максатында түзүлгөн бүтүмдөрдүн татаал схемаларын колдонуу;
- олуттуу жана адаттан тыш операцияларга таандык бухгалтердик жазууларга жана документтерге өзгөртүүлөрдү киргизүү.

А5. Активдерди мыйзамсыз ыйгарып алуу көп учурда чоң эмес жана олуттуу эмес суммаларга карата кызматкерлер тарабынан жасалган ишкананын активдерин уурдоону билдирет. Бирок ыйгарып алуу активдерди ыйгарып алууну аны табууга татаал болгудай кылып жымсалдатуу же жашыруу үчүн мүмкүнчүлүктөрү көбүрөөк болгон жетекчиликтин катышуусу менен жүзөгө ашырылышы мүмкүн. Активдерди мыйзамсыз ыйгарып алуу төмөнкүлөрдү кошо алганда, ар кандай ыкмалар менен жасалышы мүмкүн:

- кирешени ыйгарып алууну (мисалы, дебитордук карыз боюнча түшүүлөрдү ыйгарып алуу же кардарлардын эсептен чыгарылган өздүк эсептери боюнча түшүүлөрдү жеке банктык эсептерге кайра жөнөтүү);
- материалдык активдерди же интеллектуалдык менчик объекттерин уурдоону (мисалы, запастарды жеке колдонуу же кайра сатуу үчүн уурдоо, калдыктарды кайра сатуу үчүн уурдоо, сыйакы үчүн өндүрүш технологиясы жөнүндө маалыматтарды өткөрүп берүү тууралуу атаандаш менен келишип алуу);
- алынбаган товарлар жана кызмат көрсөтүүлөрү үчүн төлөө эсебинен ишкананын атынан төлөмдөрдү жүргүзүү (мисалы, жалган берүүчүлөргө төлөмдөр, сатып алуу бааларын жогорулатуу максатында ишкананын сатып алуулары үчүн жооптуу адамдарды берүүчүлөр тарабынан коммерциялык сатып алуу);
- ишкананын активдерин жеке максаттарда колдонуу (мисалы, ишкананын активдерин жеке зайым же байланышкан жактын зайымы үчүн күрөөнүн предмети катары пайдалануу).

Көп учурларда активдерди мыйзамсыз ыйгарып алуу активдердин жетишпестигинин же алар зарыл уруксат берүүчү жол-жоболорду сактоосуз күрөөгө коюлгандыгынын фактысын жашыруу максатында жасалма же адаштырган жазуулар же документтер менен коштолот.

## **Ак ниетсиз аракеттерди алдын алуу жана табуу үчүн жоопкерчилик**

### *Аудитордун милдеттери (9-пунктту караңыз)*

- А6. Мыйзам, ченемдик актылар же тиешелүү этикалык талаптар аудитордон кошумча жол-жоболорду аткарууну жана кошумча чараларды көрүүнү талап кылышы мүмкүн. Мисалы, Бухгалтерлердин этикасынын эл аралык стандарттары боюнча кеңеш тарабынан басып чыгарылган Кесипкөй бухгалтерлердин этика кодекси (БЭЭСК Кодекси) аудитордон мыйзамдардын жана ченемдик актылардын аныкталган же божомолдонгон сакталбагандыгына жооп катары чара көрүшүн жана андан аркы аракеттердин зарылчылыгын аныкташын талап кылат. Мындай чаралар мыйзамдардын жана ченемдик актылардын аныкталган же божомолдонгон сакталбагандыгы жөнүндө топтук тапшырма боюнча өнөктөштү, компоненттердин аудиторлорун же топтун финансылык отчеттуулугунун аудитинен айырмаланган максаттар үчүн топтун компоненттеринде ишти аткарган башка аудиторлорду маалымдоону камтышы мүмкүн.<sup>15</sup>

### *Мамлекеттик сектордун ишканаларынын өзгөчөлүктөрү*

- А7. Мамлекеттик сектордун ишканаларынын аудиторунун ак ниетсиз аракеттерге карата милдеттери мамлекеттик сектордун ишканаларына карата колдонулуучу мыйзамдарда, ченемдик актыларда же башка укуктук булактарда белгилениши мүмкүн. Мындан улам, мамлекеттик сектордун аудиторунун милдеттери финансылык отчеттуулукту олуттуу бурмалоонун тобокелдиктерин талдоо менен чектелбей, ак ниетсиз аракеттердин тобокелдиктерин талдоо боюнча милдеттердин кыйла кеңири чөйрөсүн камтышы мүмкүн.

### **Кесипкөй скептицизм (13-15-пункттарды караңыз)**

- А8. Кесипкөй скептицизмди сактоо жөнүндө талап аудитор алынган маалымат жана чогултулган аудитордук далилдер ак ниетсиз аракеттерден улам келип чыккан мүмкүн болуучу олуттуу бурмалоолорду билдирбейби деген суроону өзүнө дайыма берип турушу керек дегенди билдирет. Бул аудитордук далилдер катары колдонулган маалыматтын ишенимдүүлүгүн, жана, колдонууга мүмкүн болсо, аны даярдоодо жана актуалдуу абалда сактоодо колдонулган контролдоо каражаттарын камтыйт. Ак ниетсиз аракеттердин мүнөздүү өзгөчөлүктөрүнөн улам, аудитордун кесипкөй скептицизми ошондой аракеттердин натыйжасында келип чыккан олуттуу бурмалоонун тобокелдиктерин талдоодо өзгөчө маанилүү.
- А9. Аудитор жетекчиликтин жана корпоративдик башкаруу үчүн жооп берүүчү жактардын чынчылдыгынын жана ак ниеттүүлүгүнүн мурдагы

<sup>15</sup> Мисалы, БЭЭСК Кодексинин 225.21–225.22-бөлүмдөрүн караңыз

тажрыйбасын эсепке албайт деп күтүүгө мүмкүн эмес болсо дагы, аудитордун кесипкөй скептицизми ак ниетсиз аракеттерден улам келип чыккан олуттуу бурмалоонун тобокелдиктерин талдоодо өзгөчө маанилүү, анткени жагдайлар өзгөрүп калган болушу мүмкүн.

A10. АЭСке ылайык жүргүзүлгөн аудит документтин түп нускалыгын текшерүүнү чанда камтыйт, жана аудитордун кесиптик даярдыгы, ошондой эле ага коюлган талаптар ал ушул чөйрөдө адис болуп саналгандыкты болжолдобойт.<sup>16</sup> Бирок, аудитор тигил же бул документ түп нуска эмес болуп саналышы же документтердин шарттарына аудиторго маалымдалбаган өзгөртүүлөр киргизилиши мүмкүн деп болжолжолдоого мажбур кылган шарттарды тапканда, жагдайды кошумча изилдөөнүн мүмкүн болуучу жол-жоболору төмөнкүлөрдү камтышы мүмкүн:

- ырастоону түздөн-түз үчүнчү жактан алууну;
- документтин түп нускалыгын белгилөө үчүн экспертиза жүргүзүүнү.

#### **Аудитордук топтун мүчөлөрүнүн ортосунда талкуулоо (16-пунктуу караңыз)**

A11. Ишкананын финансылык отчеттуулугунун ак ниетсиз аракеттерден улам келип чыккан олуттуу бурмалоого кабылуу мүмкүндүгүн аудитордук топтун мүчөлөрүнүн ортосунда талкуулоо:

- аудитордук топтун кыйла тажрыйбалуу мүчөлөрүнө ушул ишкананын финансылык отчеттуулугу ак ниетсиз аракеттерден улам келип чыккан олуттуу бурмалоого кантип жана кайсы жерде кабылышы мүмкүн деген өзүнүн ой-пикирлери менен бөлүшүүгө мүмкүнчүлүк берет.
- аудиторго ушундай тобокелдиктерге жооп катары тиешелүү аудитордук жол-жоболорду ойлонуштурууга жана айрым аудитордук жол-жоболорду аткаруу үчүн аудитордук топтун конкреттүү мүчөлөрүн аяктоого мүмкүнчүлүк берет;
- аудиторго аудитордук жол-жоболордун натыйжалары жөнүндө маалыматты аудитордук топтун мүчөлөрү тарабынан биргелешип колдонуунун тартибин, ошондой эле аудиторго белгилүү болушу мүмкүн болгон ак ниетсиз аракеттер жөнүндө бардык билдирүүлөрдү кароо тартибин аныктоого мүмкүнчүлүк берет.

A12. Талкуулоо төмөнкүдөй маселелерди камтышы мүмкүн:

---

<sup>16</sup> АЭС 200, А49-пункт

- аудитордук топтун мүчөлөрүнүн ортосунда, алардын ой-пикири боюнча, аудиттен өтүп жаткан ишкананын финансылык отчеттуулугу (өзүнчө отчеттуулукту жана маалыматты ачып көрсөтүүнү кошо алганда) ак ниетсиз аракеттерден улам келип чыккан олуттуу бурмалоого кантип жана кайсы жерде кабылышы мүмкүндүгү, финансылык отчеттуулукту даярдоодо жетекчилик ак ниетсиз аракеттерди кантип жашырышы мүмкүндүгү жана ишкананын активдери кантип мыйзамсыз ыйгарып алынышы мүмкүндүгү жөнүндө пикир алмашууну;
- финансылык натыйжалар менен манипуляциялоону белгилеген жагдайларды, жана финансылык натыйжалар менен манипуляциялоо үчүн жетекчилик тарабынан колдонулган, жана финансылык отчеттуулукту ак ниетсиз түзүүгө алып келиши мүмкүн болгон тиешелүү ыкмаларды кароону;
- жетекчилик, ачып көрсөтүлгөн маселелерди талаптагыдай түшүнүүнү татаалдаштыруу менен (мисалы, көптөгөн олуттуу эмес маалыматты киргизип же түшүнүксүз же эки маанилүү баяндоону колдонуп), маалыматы ачып көрсөтүүгө аракет кылышы мүмкүндүгүн;
- жетекчиликке же башка жактарга ак ниетсиз аракеттерди жасоого түрткү бериши же басым кылышы мүмкүн болгон, ак ниетсиз аракеттерди жасоо үчүн мүмкүнчүлүк түзгөн жана жетекчилик же башка жактар тарабынан ак ниетсиз аракеттерди актоого түрткү берген маданий факторлордун же шарттардын бар болушун белгилеген белгилүү тышкы жана ички факторлорду изилдөөнү;
- мыйзамсыз ыйгарып алынуу тобокелдигине кабылышы мүмкүн болгон акча каражаттарына же башка активдерге жеткиликтүүлүгү бар кызматкерлерди жетекчилик тарабынан контролдоонун болушун талдоону;
- аудитордук топко белгилүү болуп калган, жетекчиликтин же кызматкерлердин жүрүш-турумунда же жашоо мүнөзүндө кандай болбосун адаттан тыш өзгөрүүлөрдү кароону;
- аудиттин бүтүл жүрүшүндө ак ниетсиз аракеттерден улам келип чыккан олуттуу бурмалоонун мүмкүн болушуна карата ой-пикирдин тиешелүү мүнөзүн сактоого өзгөчө көңүл бурууну;
- алардын табылышы ак ниетсиз аракеттердин мүмкүн болушун белгилеген жагдайларды талдоону;
- күтүлбөгөндүк элементин аудитордук жол-жоболордун мүнөзүнө, мөөнөттөрүнө жана көлөмүнө кантип киргизүү керектигин кароону;

- ак ниетсиз аракеттердин натыйжасында аудиттен өтүп жаткан ишкананын финансылык отчеттуулугунун олуттуу бурмаланышынын тобокелдиктерине жооп катары тандоого мүмкүн болгон аудитордук жол-жоболорду кароону, ошондой эле тандалган аудитордук жол-жоболордун кайсылары ушул өңүттө кыйла майнаптуу экендиги тууралуу чечим кабыл алууну;
- аудиторго белгилүү болуп калган ак ниетсиз аракеттер жөнүндө ар кандай билдирүүлөрдү кароону;
- контролдоо каражаттарын жетекчилик тарабынан кыйгап өтүү тобокелдигин талдоону.

### **Тобокелдиктерди баалоо жол жоболору жана коштоочу аракеттер**

#### *Жетекчиликке суроо-талаптарды жөнөтүү*

Ак ниетсиз аракеттерден улам келип чыккан бурмалоонун тобокелдигин жетекчилик тарабынан баалоо (18(a)-пунктту караңыз)

A13. Жетекчилик ишкананын ички контролдоо системасы жана ишкананын финансылык отчеттуулугун дардоо үчүн жоопкерчиликти өзүнө алат. Демек, аудитор ак ниетсиз аракеттердин тобокелдигин жана аларды алдын алууга жана табууга багытталган бар болгон контролдоо каражаттарын жетекчиликтин өзү тарабынан баалоого карата маалыматты жетекчиликтен алгандыгы туура болот. Мындай тобокелдикти жана контролдоо каражаттарын жетекчилик тарабынан баалоо мүнөзү, көлөмү жана жыштыгы ар кандай ишканаларда ар түрдүү болушу мүмкүн. Айрым ишканаларда жетекчилик жыл сайын жетиштүү түрдө деталдаштырылган баалоо же үзгүлтүксүз мониторинг жүргүзүшү мүмкүн. Башка ишканаларда жетекчиликтин баалоосу азыраак түзүмдөштүрүлгөн болушу жана азыраак жүргүзүлүшү мүмкүн. Аудиттен өтүп жаткан ишкананын контролдук чөйрөсүн аудитор тарабынан түшүнүү үчүн жетекчилик тарабынан мындай баалоону жүргүзүүнүн мүнөзү, көлөмү жана жыштыгы маанилүү. Мисалы, жетекчилик ак ниетсиз аракеттердин тобокелдигинин баалоосун жүргүзбөгөн факт, айрым жагдайларда жетекчилик ички контролдоо системасына жетишсиз көңүл бургандыгынын белгиси болуп саналат.

#### Чакан ишканалардын өзгөчөлүктөрү

A14. Айрым ишканаларда, өзгөчө чакан ишканаларда, жетекчиликтин баалоосу ак ниетсиз аракеттердин тобокелдиктерине же кызматкерлер тарабынан активдерди ыйгарып алууга топтолушу мүмкүн.

Ак ниетсиз аракеттердин тобокелдиктерин аныктоо жана аларга жооп кайтаруу боюнча жетекчиликтин жол-жоболору (18(b)-пунктту караңыз)

A15. Бир нече бөлүмдөрү бар ишканалар болгон учурда жетекчиликтин жол-



жоболору ар кандай бөлүмдөрдүн же бизнес-сегменттердин мониторингинин ар кандай деңгээлдерин камтышы мүмкүн. Жетекчилик айрым бөлүмдөрдө же бизнес-сегменттерде ак ниетсиз аракеттердин тобокелдиги кыйла жогору болгондугун аныкташы мүмкүн.

*Жетекчиликке жана ишкананын ичиндеги башка жактарга суроо-талаптарды жөнөтүү (19-пунктту караңыз)*

A16. Аудитордон жетекчиликке суроо-талаптарды жөнөтүү финансылык отчеттуулукта кызматкерлердин ак ниетсиз аракеттеринин натыйжасында келип чыккан олуттуу бурмалоонун тобокелдиктерине карата пайдалуу маалымат алууга мүмкүнчүлүк берет. Бирок мындай суроо-талаптар финансылык отчеттуулукта жетекчиликтин ак ниетсиз аракеттеринин натыйжасында келип чыккан олуттуу бурмалоо тобокелдиктерине карата пайдалуу маалымат бериши күмөн. Ишкананын ичиндеги башка адамдарга суроо-талаптарды жөнөтүү аудитор суроо-талапсыз маалымат ала албаган кызматкерлерден маалымат алуу мүмкүндүгүн бериши мүмкүн.

A17. Аудитор дарегине ак ниетсиз аракеттердин бар болушу же алардын бар болушуна шектенүүлөр жөнүндө суроо-талаптарды жөнөтүшү мүмкүн болгон ишкананын ичиндеги башка жактар, мисалы, төмөнкүлөр болушу мүмкүн:

- финансылык отчеттуулукту даярдоо процесси менен түздөн-түз байланыштуу эмес операциялык персонал;
- кызматтык ыйгарым укуктарынын деңгээлдери ар кандай кызматкерлер;
- татаал же адаттан тыш бүтүмдөрдү демилгелөөгө, иштетүүгө же эсепке алууга байланыштуу кызматкерлер, ошондой эле ошондой кызматкерлердин ишин жетектөөнү жана көзөмөлдөөнү жүзөгө ашыргандар;
- ишкананын юрисконсульту;
- этика боюнча башкы адис же ага теңдештирилген адам;
- ак ниетсиз аракеттер жөнүндө билдирүүлөрдү кароо боюнча ыйгарым укуктары бар жак же жактар.

A18. Көп учурларда жетекчилик ак ниетсиз аракеттерди жасоо үчүн эң ыңгайлуу абалда болот. Мындан улам, суроо-талаптарга жетекчиликтен алынган жоопторду баалоодо, кесипкөй скептицизмди сактап, аудитор суроо талап кылынган башка маалыматка жоопторду тастыктоону зарыл деп эсептеши мүмкүн.

*Ички аудит кызматына суроо-талаптарды жөнөтүү (20-пунктту караңыз)*

A19. АЭС 315те (кайра каралган) жана АЭС 610до (кайра каралган, 2013-ж.) ички аудит кызматы иштеген ишканалардагы аудитке карата талаптар белгиленген жана сунуштамалар берилген.<sup>17</sup> Ушул АЭСтин ак ниетсиз аракеттерге карата талаптарын аткарууда аудитор ушул кызматтын төмөнкүдөй аракеттери жөнүндө суроо-талаптарды жөнөтүшү мүмкүн:

- эгерде алар аткарылса, ак ниетсиз аракеттерди табуу максатында жылдын ичинде ички аудит кызматы тарабынан жүзөгө ашырылган жол-жоболор кандайлыгын;
- ошол жол-жоболорду аткаруунун натыйжасында табылган фактыларга карата жетекчилик тарабынан адекваттуу жооп кайтаруу болгон-болбогонун.

*Корпоративдик башкаруу үчүн жооп берүүчү жактар тарабынан жүзөгө ашырылган көзөмөлдөө чараларын түшүнүүнү алуу (21-пунктту караңыз)*

A20. Корпоративдик башкаруу үчүн жооп берүүчү жактар тобокелдиктердин мониторинги, финансылык контроль жана мыйзамдардын сакталышы боюнча ишкананын системаларын көзөмөлдөөнү жүзөгө ашырат. Көптөгөн өлкөлөрдө корпоративдик башкаруу методдору жакшы иштелип чыккан жана корпоративдик башкаруу үчүн жооп берүүчү жактар ак ниетсиз аракеттердин тобокелдиктерин уюм тарабынан баалоону жана ички контролдоонун тиешелүү каражаттарын көзөмөлдөөнү жүзөгө ашырууда активдүү роль ойношот. Корпоративдик башкаруу үчүн жооп берүүчү жактардын жана жетекчиликтин милдеттери өзгөрүшү мүмкүн болгондуктан, аудитор тиешелүү жактар тарабынан жүзөгө ашырылган көзөмөлдөө чараларын түшүнүү үчүн алардын милдеттерин түшүнүшү маанилүү.<sup>18</sup>

A21. Корпоративдик башкаруу үчүн жооп берүүчү жактар тарабынан жүзөгө ашырылуучу көзөмөлдөө чараларын түшүнүү аудиттен өтүп жаткан ишкана жетекчилик тарабынан жасалган ак ниетсиз аракеттерге кандай деңгээлде тартылышы мүмкүн экендиги, ошондой эле жетекчиликтин компетенттүүлүгүнүн жана ак ниеттүүлүгүнүн деңгээли кандай экендиги жөнүндө түшүнүк бериши мүмкүн. Аудитор мындай түшүнүүнү бир катар ыкмалар менен алышы мүмкүн, мисалы, ошол маселелер талкууланган кеңешмелерге катышуу, ошондой кеңешмелердин протоколдору менен таанышуу же корпоративдик башкаруу үчүн жооп берүүчү жактарга суроо-талаптарды жөнөтүү жолу менен.

## Чакане ишканалардын өзгөчөлүктөрү

<sup>17</sup> АЭС 315 (кайра каралган), 6(а) жана 23-пункттар, жана АЭС 610 (2013-ж. кайра каралган) «Ички аудитторлордун ишин пайдалануу»

<sup>18</sup> АЭС 260 (кайра каралган), А1–А8-пункттар, эгерде корпоративдик башкаруунун түзүмү талаптагыдай аныкталган эмес болсо, аудитор баарлашкандар менен талкуулоо.

A22. Айрым учурларда корпоративдик башкаруу үчүн жооп берүүчү бардык жактар ишкананы башкарууга катышат. Бул жалгыз менчик ээси башкарып, башка эч ким көзөмөлдөө функцияларын жүзөгө ашырбаган чакан ишканада орун алышы мүмкүн. Мындай учурларда аудитор тарабынан эч кандай аракеттер жасалбайт, анткени анда башкаруудан бөлүнгөн көзөмөлдөө функциясы жок.

*Башка маалыматты кароо (24-пунктту караңыз)*

A23. Талдоо жол-жоболорун колдонуунун натыйжасында алынган маалыматка кошумча катары, ак ниетсиз аракеттерден улам келип чыккан олуттуу бурмалоонун тобокелдиктерин табуу үчүн уюм жана анын айлана-чөйрөсү жөнүндө башка маалымат да пайдалуу болуп калышы мүмкүн. Мындай тобокелдиктерди табуу үчүн пайдалуу маалыматты аудитордук топтун мүчөлөрүнүн арасында талкуулоолорду өткөрүү бериши мүмкүн. Мындан тышкары, аудитор тарабынан жүргүзүлгөн кардарлар менен мамилелерди кабыл алуу жана улантуу жол-жоболорунун жүрүшүндө алынган маалымат, ошондой эле ошол эле ишкана үчүн башка тапшырмаларды аткарууда алынган тажрыйба ак ниетсиз аракеттерден улам келип чыккан олуттуу бурмалоо тобокелдиктерин табууда маанилүү болуп калышы мүмкүн.

*Ак ниетсиз аракеттердин тобокелдигинин факторлорун баалоо (25-пунктту караңыз)*

A24. Ак ниетсиз аракеттер адатынча жашыруун кылынганынын фактысы, аларды табууну өтө татаалдатышы мүмкүн. Ага карабастан, аудитор ак ниетсиз аракеттерди жасоого түрткү берүүнү же басымды белгилеген же ак ниетсиз аракеттерди жасоо мүмкүнчүлүгүн камсыз кылган окуяларды же шарттарды (ак ниетсиз аракеттердин тобокелдиктеринин факторлорун) аныкташы мүмкүн. Мисалы:

- кошумча үлүштүк каржылоону тартуу үчүн үчүнчү жактардын күтүүлөрүнө шайкеш келүү зарылчылыгы ак ниет эмес аракеттерди жасоого түртүүчү басымды түзүшү мүмкүн;
- кирешенин реалдуу эмес максаттуу көрсөткүчтөрүнө жетишүү үчүн олуттуу бонустарды белгилөө ак ниетсиз аракеттерди жасоого түрткү бериши мүмкүн; жана
- контролдук чөйрө, эгерде ал майнаптуу эмес болсо, ак ниетсиз аракеттерди жасоого мүмкүнчүлүк түзүшү мүмкүн.

A25. Ак ниетсиз аракеттердин тобокелдигинин факторлорун олуттуулуктун жогорулашынын даражасы боюнча ажырымдоо оңой эмес. Ак ниетсиз аракеттердин тобокелдигинин факторлорунун олуттуулугу ар түрдүү болушу мүмкүн. Ошол факторлордун айрымдары түзүлгөн шарттар олуттуу бурмалоонун тобокелдиктерин төмөндөткөн ишканаларда болот.

Мындан улам, ак ниетсиз аракеттердин тобокелдигинин тигил же бул фактору бар болгондугун жана финансылык отчеттуулуктун ак ниетсиз аракеттерден улам келип чыккан олуттуу бурмалоосунун тобокелдиктерин баалоодо эсепке алыш керектигин аныктоо кесипкөй ой жүгүртүүнү талап кылат.

A26. Финансылык отчеттуулукту ак ниетсиз түзүүгө жана активдерди мыйзамсыз ыйгарып алууга таандык ак ниетсиз аракеттердин тобокелдигинин факторлорунун мисалдары 1-тиркемеде келтирилген. Тобокелдиктин факторлорунун иллюстрациялык мисалдары адатынча ак ниетсиз аракеттерди жасоо учурларында бар болгон үч негизги шарттардын негизинде классификацияланган:

- ак ниетсиз аракеттерди жасоого түрткү берүү же басым кылуу;
- ак ниетсиз аракеттерди түшүнүп жасоо мүмкүнчүлүгү; жана
- жасалып жаткан ак ниетсиз аракетти актоо жөндөмдүүлүгү.

Ак ниетсиз аракеттерди актоого мүмкүнчүлүк берген мамилеге байланыштуу тобокелдиктин факторлору аудитор тарабынан байкоо үчүн жеткиликтүү эмес болуп калышы мүмкүн. Ага карабастан, аудитор мындай маалыматтын бар болушу жөнүндө билип калышы мүмкүн. 1-тиркемеде сыпатталган ак ниетсиз аракеттердин тобокелдигинин факторлору аудитор кабылышы мүмкүн болгон жагдайлардын кеңири спектрин камтыгандыгына карабастан, алар жөн эле мисал болуп саналат, тобокелдиктин башка да факторлору болушу мүмкүн.

A27. Аудиттен өтүп жаткан ишканын менчигинин өлчөмү, татаалдыгы жана түзүмү ак ниетсиз аракеттердин тобокелдигинин тиешелүү факторлорунун талдоосуна олуттуу таасир этет. Мисалы, ири ишкана болгон учурда адатта жетекчилик тарабынан мыйзамсыз аракеттерди жасоо мүмкүнчүлүгүн чектеген төмөнкүдөй факторлор болушу мүмкүн:

- корпоративдик башкаруу үчүн жооп берүүчү жактар тарабынан болгон майнаптуу көзөмөл;
- ички аудиттин майнаптуу кызматы;
- документалдуу таризделген жүрүм-турум кодексинин болушу жана анын сакталышын камсыз кылуу.

Мындан тышкары, бизнес-сегменттин деңгээлинде каралган ак ниетсиз аракеттердин тобокелдигинин факторлору бүтүндөй ишкана деңгээлинде ошол факторлорду талдоодо келип чыккандан айырмаланган натыйжаны бериши мүмкүн.

Чакан ишканалардын өзгөчөлүктөрү

A28. Чакан ишкана болгон учурда ушул ой-пикирлердин айрымдары же

бардыгы колдонулушу мүмкүн эмес же аз жөндүү болуп калышы мүмкүн. Мисалы, чакан ишкананын документалдуу таризделген жүрүм-турум кодекси жок болушу, бирок анын ордуна жетилген корпоративдик маданияты болушу мүмкүн, анын алкагында оозеки баарлашууда да, жетекчилик тарабынан көрсөтүлгөн жеке үлгү менен да ак ниеттүүлүктүн жана этикалык жүрүм-турумдун маанилүүлүгү баса белгиленеши мүмкүн. Чакан ишкананын жетекчилигинде бир адамдын үстөмдүк кылуусу жетекчиликтин ички контролдоо системасына жана финансылык отчеттуулукту даярдоо процессине карата тиешелүү мамиле кылууну көрсөтө жана жайылта албагандыгын өз алдынча белгилебейт. Айрым ишканаларда жетекчиликтен уруксат алуу зарылчылыгы башка жактан жетиштүү эмес контролдоо каражаттарын компенсациялап, кызматчылар тарабынан ак ниетсиз аракеттердин тобокелдигин төмөндөтүшү мүмкүн. Бирок жетекчиликте бир адамдын үстөмдүк кылуусу ички контролдоо системасынын потенциалдуу кемчилиги да болушу мүмкүн, себеби бул жетекчилик тарабынан контролдоо каражаттарын кыйгап өтүү үчүн мүмкүнчүлүккө алып келет.

### **Ак ниетсиз аракеттерден улам келип чыккан олуттуу бурмалоолордун тобокелдиктерин табуу жана баалоо**

*Кирешени таанууда ак ниетсиз аракеттердин тобокелдиктери (27-пунктту караңыз)*

- A29. Көпчүлүк учурларда кирешени таанууга карата финансылык отчеттуулукту даярдоодо ак ниетсиз аракеттерден улам келип чыккан олуттуу бурмалоо, мисалы, кирешени мөөнөтүнөн мурда таануунун же жалган кирешени чагылдыруунун жардамы менен кирешенин көрсөткүчтөрүн ашыкча жогорулатуунун натыйжасы болуп саналат. Ошондой эле ал, мисалы, кирешени таанууну кийинки мезгилге туура эмес которуунун жардамы менен кирешени төмөндөтүүнүн натыйжасы болушу мүмкүн.
- A30. Кирешени таанууда ак ниетсиз аракеттердин тобокелдиктери кээ бир ишканаларда башкаларга караганда жогору болушу мүмкүн. Мисалы, баалуу кагаздары уюштурулган соодага киргизилген ишканаларда кирешени туура эмес таануу жолу менен, мисалы, иштин натыйжалуулугу түшкөн кирешенин же пайданын жылдык өсүшүнүн көрсөткүчтөрү менен өлчөнгөндө, жетекчиликке финансылык отчеттуулукту ак ниетсиз түзүүгө басым кылуунун же түрткү берүүнүн факторлору бар болушу мүмкүн. Ошондой эле, мисалы, сатуулардан түшкөн кирешенин олуттуу бөлүгүн накталай акча каражаттары менен эсептешип алган ишканаларда түшкөн кирешени таанууда ак ниетсиз аракеттердин кыйла жогору тобокелдиктери бар болушу мүмкүн.
- A31. Түшкөн кирешени таанууда ак ниетсиз аракеттердин тобокелдиктери бар болушунун презумпциясы четке кагылышы мүмкүн. Мисалы, жалгыз

түрдөгү жөнөкөй операциялар жүзөгө ашырылган учурда, мисалы, кыймылсыз мүлктүн жалгыз объектисин ижарага берүүдөн түшкөн кирешени таанууда, аудитор кирешени таанууда ак ниетсиз аракеттерден улам келип чыккан олуттуу бурмалоонун тобокелдигинин жоктугу жөнүндө тыянак чыгарышы мүмкүн.

*Ак ниетсиз аракеттерден улам олуттуу бурмалоонун тобокелдиктерин табуу жана баалоо жана ишканынын тиешелүү контролдоо каражаттарын түшүнүү (28-пунктту караңыз)*

A32. Жетекчилик өзүнүн ой жүгүртүүсүнөн улам, киргизилиши ал тараптан чечилген контролдоо каражаттарынын мүнөзүн жана көлөмүн, ошондой эле кабыл алынышы ал тараптан чечилген тобокелдиктердин мүнөзүн жана көлөмүн аныктай алат.<sup>19</sup> ай контролдоо каражаттарын киргизүү керек экендигин аныктоодо жетекчилик финансылык отчеттуулук ак ниетсиз аракеттердин натыйжасында олуттуу бурмаланган болуп калышы мүмкүндүгүнүн тобокелдиктерин талдайт. Ушул талдоонун алкагында жетекчилик ак ниетсиз аракеттерден улам келип чыккан олуттуу бурмалоонун тобокелдиктерин күтүлүүчү төмөндөшүнө салыштырмалуу тигил же бул контролдоо каражатын киргизүү жана кармап туруу экономикалык жактан максатка ылайыктуу эмес деген тыянакка келиши мүмкүн.

A33. Ушундан улам, аудиторго ак ниетсиз аракеттерди алдын алуу жана табуу үчүн жетекчилик тарабынан иштелип чыккан, киргизилген жана сакталып турган контролдоо каражаттарын түшүнүүгө жетишүү маанилүү. Мында аудитор, мисалы, жетекчилик кызматтык милдеттерди жетишсиз бөлүштүрүүгө байланыштуу тобокелдиктерди кабыл алууну аң сезимдүү кабыл алгандыгын билип калышы мүмкүн. Ушул маселелер менен танышууда чогултулган маалымат финансылык отчеттуулук ак ниетсиз аракеттерден улам келип чыккан олуттуу бурмалоону камтышы мүмкүн деген тобокелдиктерди аудитор тарабынан баалоого таасир этиши мүмкүн болгон ак ниетсиз аракеттердин тобокелдигинин факторлорун табуу үчүн да пайдалуу болушу мүмкүн.

**Ак ниетсиз аракеттерден улам келип чыккан олуттуу бурмалоолордун бааланган тобокелдиктерине жооп иретиндеги аудитордук жол-жоболор**

*Жалпы мүнөздөгү жооптор (29-пунктту караңыз)*

A34. Ак ниетсиз аракеттерден улам келип чыккан олуттуу бурмалоонун бааланган тобокелдиктерине жооп катары жалпы мүнөздөгү жоопторду аныктоо адатта жалпысынан аудитти жүргүзүү, мисалы, төмөнкүлөр аркылуу жогорулатылган кесипкөй скептицизмди чагылдырышы керек экендигин эске алуу менен жүргүзүлөт:

---

<sup>19</sup> АЭС 315 (кайра каралган), А56-пункт

- олуттуу бүтүмдөр боюнча текшерилип жаткан документациянын мүнөзүн жана көлөмүн аныктоодо жогорулатылган кылдаттык;
- олуттуу маселелер боюнча жетекчиликтин түшүндүрмөлөрүн жана билдирүүлөрүн ырастоо зарылчылыгын көбүрөөк таануу.

Ошондой эле, тигил же бул пландаштырылган жол-жоболордон тышкары, кыйла жалпы мүнөздөгү ой-пикирлер эске алынат; мындай ой-пикирлер төмөндө талкууланган, 30-пунктта сыпатталган маселелерди камтыйт.

*Кызматкерлерди дайындоо жана аларды көзөмөлдөө (30(а)-пунктту караңыз)*

А35. Аудитор ак ниетсиз аракеттерден улам келип чыккан олуттуу бурмалоонун табылган тобокелдиктерине, мисалы, соттук эксперттер жана маалыматтык технологиялар чөйрөсүндөгү адистер сыяктуу атайын билимдери жана көнүмдөрү бар кошумча кызматкерлерди тартуу жолу менен, же аудитордук топтун курамына кыйла тажрыйбалуу кызматкерлерди дайындоо жолу менен жооп кайтарышы мүмкүн.

А36. Контролдоонун даражасы ак ниетсиз аракеттерден улам келип чыккан олуттуу бурмалоонун тобокелдиктерин аудитор тарабынан баалоону, ошондой эле ишти аткарып жаткан аудитордук топтун мүчөлөрүнүн көнүмдөрүн жана жөндөмдүүлүктөрүн чагылдырат.

*Аудитордук жол-жоболорду тандоодогу күтүлбөстүк (30(с)-пунктту караңыз)*

А37. Аткарылып жаткан аудитордук жол-жоболордун мүнөзүн, мөөнөттөрүн жана көлөмүн тандоодо күтүлбөстүк элементин киргизүү маанилүү болуп саналат, анткени адатынча аудиттин жүрүшүндө жүргүзүлгөн жол-жоболор менен тааныш ишкананын ичиндеги жактар финансылык отчеттуулукту түзүүдө ак ниетсиздикти жашырууга жакшыраак даяр болушу мүмкүн. Бул, мисалы, төмөнкүдөй жолдор менен жетишилет:

- маанилүүлүгүнөн же тобокелдигинен улам башынан текшерилбеген эсептер боюнча калдыктарга жана өбөлгөлөргө карата маани-маңызы боюнча текшерүүнүн жол-жоболорун тандоо жолу менен жүргүзүү;
- аудитордук жол-жоболорду жүргүзүүнүн башынан пландаштырылган мөөнөттөрүн өзгөртүү;
- тандап алуунун альтернативдик методдорун колдонуу;
- ар кайсы бөлүмдөрдө же жол-жоболорду жүргүзүү үчүн бөлүмдөрдүн тизмегин жарыялоосуз аудитордук жол-жоболорду жүргүзүү.

*Финансылык отчеттуулуктун айрым өбөлгөлөрүнүн денгээлинде ак ниетсиз аракеттерден улам келип чыккан олуттуу бурмалоонун бааланган*

*тобокелдиктерине жооп иретиндеги аудитордук жол-жоболор (31-пунктту караңыз)*

А38. Өбөлгөлөрдүн деңгээлинде ак ниетсиз аракеттерден улам келип чыккан олуттуу бурмалоонун бааланган тобокелдиктерине жооп иретиндеги аудитордук жол-жоболор бир катар багыттар боюнча аудитордук жол-жоболордун мүнөзүнүн, мөөнөттөрүнүн жана көлөмүнүн өзгөртүлүшүн камтышы мүмкүн:

- Кыйла ишенимдүү жана жөндүү аудитордук далилдерди чогултуу максатында жана кошумча тастыктоочу маалымат алуу максатында аткарылып жаткан аудитордук жол-жоболордун мүнөзүн өзгөртүү зарылчылыгы келип чыгышы мүмкүн. Бул аткарылып жаткан аудитордук жол-жоболордун түрүнө да, алардын курамына да таасир этиши мүмкүн. Мисалы:
  - айрым активдерге физикалык байкоо жүргүзүү же инспекциялоо кыйла маанилүү болуп калышы мүмкүн, же болбосо аудитор олуттуу эсептерде же операцияларды эсепке алуунун электрондук файлдарында камтылган маалымдар жөнүндө кошумча далилдерди чогултуу үчүн аудиттин компьютердик методдорун колдонуу жөнүндө чечим кабыл алышы мүмкүн;
  - аудитор кошумча ырастоочу маалымат алуунун жол-жоболорун иштеп чыгышы мүмкүн. Мисалы, ал пайда боюнча күтүүлөргө шайкеш келүү зарылчылыгы жетекчиликке басым кылып жаткандыгын билсе, ошого байланыштуу, берүүнү күтпөстөн, түшкөн кирешени таанууга тоскоолдук кылган шарттары менен сатып алуу-сатуу келишимин түзүү жолу менен, же төлөмдөрдү талап кылуу жолу менен сатуулардын көрсөткүчтөрүн жетекчилик тарабынан жогорулатуу тобокелдиги орун алышы мүмкүн. Мындай жагдайларда аудитор, мисалы, карыздардын суммаларын гана эмес, берүүнүн күнүн, кайтарып берүү укуктарынын бар болушун жана шарттарын кошуп, сатып алуу-сатуу келишимдеринин айрым шарттарын да ырастоо үчүн тышкы ырастоолорду иштеп чыгышы мүмкүн. Мындан тышкары, аудитор ишкананын финансысы менен байланышпаган персоналына сатып алуу-сатуу келишимдеринде жана берүүнүн шарттарында ар кандай өзгөртүүлөргө карата суроо-талаптарды жөнөтүү менен мындай тышкы ырастоолорду толуктоону майнаптуу деп эсептеши мүмкүн.
- Кээде маани-маңызы боюнча текшерүүнүн аудитордук жол-жоболорун жүргүзүүнүн башында пландаштырылган мөөнөттөрүн



өзгөртүү зарылчылыгы келип чыгышы мүмкүн. Аудитор отчеттук мезгилдин аягында же андан бир аз мурун маани-маңызы боюнча текшерүү жол-жоболорун жүргүзүү ак ниетсиз аракеттерден улам келип чыккан олуттуу бурмалоонун табылган тобокелдигине көбүрөөк ылайык келет деген тыянакка келиши мүмкүн. Аудитор атайылап бурмалоонун же манипуляциялоонун бааланган тобокелдиктерин эске алуу менен аудитордук тыянактардын болжолдоосу боюнча аудитордук жол-жоболор аралык отчеттуулуктун күнүнөн тартып мезгилдин аягына чейин натыйжага жетишпейт деген тыянакка келиши мүмкүн. Тескерисинче, мисалы, түшкөн кирешени туура эмес таанууга байланыштуу атайылап жасалган бурмалоо аралык мезгилде башталышы мүмкүн болгондуктан, аудитор отчеттук мезгилдин башында же анын бардык учурунда орун алган операцияларга карата маани-маңызы боюнча текшерүүнүн жол-жоболорун жүргүзүү жөнүндө чечим кабыл алышы мүмкүн.

- Колдонулуучу жол-жоболордун көлөмү ак ниетсиз аракеттерден улам келип чыккан олуттуу тобокелдиктердин бааланышын чагылдырат. Мисалы, ылгоо өлчөмдөрүн көбөйтүү же талдоо жол-жоболорун көбүрөөк даражадагы деталдаштыруу менен жүргүзүү максатка ылайыктуу болуп калышы мүмкүн. Мындан тышкары, аудиттин компьютердик методдору операцияларды эсепке алуунун жана эсептердин электрондук файлдарын толугураак текшерүү мүмкүнчүлүгүн камсыз кылышы мүмкүн. Ушул ыкмалар негизги электрондук файлдардан айрым операцияларды тандап алуу үчүн, тигил же бул белгилери боюнча операцияларды сорттоо үчүн же тандап алынгандарды гана эмес, баарын башкы топтомдо тестирилөө үчүн колдонулушу мүмкүн.

A39. Эгерде аудитор запастардын көлөмүнө таасир эткен ак ниетсиз аракеттерден улам келип чыккан олуттуу бурмалоонун тобокелдигин тапса, ишкананын запастар боюнча маалыматтарын изилдөө запастарды инвентаризациялоонун жүрүшүндө же аны өткөрүүдөн кийин өзгөчө көңүл бурууга тийиш болгон жайгаштыруу жерлерин же объекттерди табууга жардам бериши мүмкүн. Мындай талдоо алдын ала маалымдоосуз жайгаштыруунун белгилүү жерлеринде запастарды физикалык инвентаризациялоону же бардык жайгашуу жерлеринде бир убакта өткөрүлүүчү инвентаризациялоону өткөрүү жөнүндө чечимге алып келиши мүмкүн.

A40. Аудитор бир катар эсептерге жана өбөлгөлөргө таасир эткен ак ниетсиз аракеттерден улам келип чыккан олуттуу бурмалоонун тобокелдигин табышы мүмкүн. Аларга активдерди баалоо, тигил же бул операцияларга (сатып алуулар, кайра түзүмдөштүрүү же бизнестин бир бөлүгүнүн чыгып кетиши сыяктуу) таандык баалоо маанилери жана башка олуттуу

милдеттенмелер (пенсиялык жана эмгек ишмердүүлүгүнүн аякташы боюнча сыйлык акыларды төлөө боюнча башка милдеттенмелер же айлана-чөйрөнү реабилитациялоо боюнча милдеттенмелер сыяктуу) таандык. Ошондой эле тобокелдик бир нече жолку баалоолорго таандык божомолдордо маанилүү өзгөртүүлөргө да тиешелүү болушу мүмкүн. Аудиттен өтүп жаткан ишканалары жана анын чөйрөсүн изилдөөдө чогултулган маалымат аудиторго жетекчиликтин мындай баалоолорунун жана алардын негизин түзгөн ой жүгүртүүлөрдүн жана божомолдордун негизделгендигин баалоого жардам бериши мүмкүн. Буга чейинки мезгилдерде колдонулган жетекчиликтин окшош ой жүгүртүүлөрүнүн жана божомолдорунун ретроспективдүү талдоосу да жетекчиликтин баалоолорун колдогон ой жүгүртүүлөрдүн жана божомолдордун негизделгендиги жөнүндө түшүнүк бериши мүмкүн.

- A41. Ак ниетсиз аракеттерден улам келип чыккан олуттуу бурмалоонун бааланган тобокелдиктерине жооп катары мүмкүн болуучу аудитордук жол-жоболордун мисалдары, анын ичинде күтүлбөстүк элементин киргизүүнү иллюстрациялаган мисалдар 2-тиркемеде келтирилген. Ушул Тиркеме финансылык отчеттуулукту даярдоодо ак ниетсиз аракеттердин, тактап айтканда түшкөн кирешени таануунун натыйжасында финансылык отчеттуулукту даярдоодо ак ниетсиздиктин натыйжасында да, активдерди мыйзамсыз ыйгарып алуунун натыйжасында да келип чыккан олуттуу бурмалоонун тобокелдиктерин аудитор тарабынан баалоого жооп катары болгон чаралардын мисалдарын камтыйт.

*Жетекчиликтин контролдоо каражаттарын кыйгап өтүү аракеттерине байланыштуу тобокелдиктерге жооп иретиндеги аудитордук жол-жоболор*

Бухгалтердик жазуулар жана башка оңдоолор (33(а)-пунктту караңыз)

- A42. Көп учурларда финансылык отчеттуулуктун ак ниетсиз аракеттерден улам келип чыккан олуттуу бурмалоосу туура эмес же санкцияланбаган бухгалтердик жазууларды киргизүү жолу менен финансылык отчеттуулукту даярдоо процесси менен манипуляциялоону билдирет. Мындай бүткүл жыл ичинде, же мезгилдин аягында же жетекчилик финансылык отчеттуулукта берилген, бухгалтердик жазууларда чагылдырылбаган суммаларга, мисалы, консолидациялоого, жана кайра классификациялоого байланыштуу оңдоолорду киргизүү жолу менен оңдоолорду киргизгенде болушу мүмкүн.
- A43. Андан тышкары, бухгалтердик жазууларды контролдоо каражаттарын мыйзамсыз кыйгап өтүүгө байланыштуу олуттуу бурмалоонун аудитор тарабынан каралышы маанилүү роль ойнойт, анткени автоматташтырылган жол-жоболор жана контролдоо каражаттары кокустан кетирилген катанын тобокелдигин төмөндөтүшү мүмкүн, бирок кандайдыр бир жактар ошол автоматташтырылган жол-жоболорду, мисалы, негизги регистрге же финансылык отчеттуулукту даярдоо

системасында автоматтык түрдө чагылдырылган суммаларды өзгөртүү жолу менен ак ниетсиздик менен айланып өтүшүнүн тобокелдигин жокко чыгарбайт. Мындан тышкары, маалыматтык технологияларды колдонууда маалымат автоматтык режимде өткөрүп берилсе, маалыматтык системаларда мындай кийлигишүүнүн көрүнөө далилдери өтө аз калышы же таптакыр калбашы мүмкүн.

А44. Текшерүү үчүн бухгалтердик жазууларды жана башка оңдоолорду белгилөөдө жана тандоодо жана тандап алынган беренелер боюнча тастыктоочу материалдарды изилдөөнүн алгылыктуу методун аныктоодо төмөнкүдөй маселелер актуалдуу болуп саналат:

- *Ак ниетсиз аракеттерден улам келип чыккан олуттуу бурмалоонун тобокелдиктерин баалоо* – ак ниетсиз аракеттердин тобокелдигинин факторлорунун жана ак ниетсиз аракеттерден улам келип чыккан олуттуу бурмалоонун тобокелдиктерин аудитор тарабынан баалоонун жүрүшүндө алынган маалыматтын бар болушу аудиторго текшерүү жүргүзүү үчүн бухгалтердик жазуулардын жана башка оңдоолордун конкреттүү түрлөрүн белгилөөгө жардам берет.
- *бухгалтердик жазууларды жана башка оңдоолорду контролдоонун колдонулуучу каражаттары* – бухгалтердик жазууларды жана башка оңдоолорду даярдоону жана жүргүзүүнү контролдоонун майнаптуу каражаттары, аудитор ошол контролдоо каражаттарынын операциялык майнаптуулугун текшерген шартта, зарыл текшерүүлөрдүн көлөмүн маңызы боюнча азайтышы мүмкүн.
- *ишканалардын финансылык отчеттуулугун даярдоо жол-жобосу жана алынышы мүмкүн болгон далилдердин мүнөзү*, – көпчүлүк ишканалар үчүн операцияларды стандарттуу иштеп чыгуу кол менен жана автоматташтырылган этаптардын жана жол-жоболордун айкалышын камтыйт. Ошондой эле, бухгалтердик жазууларды жана башка оңдоолорду иштеп чыгуу кол менен да, автоматташтырылган да жол-жоболорду жана контролдоо каражаттарын камтышы мүмкүн. Эгерде финансылык отчеттуулукту даярдоо процессине маалыматтык технологиялар тартылган болсо, бухгалтердик жазуулар жана башка оңдоолор электрондук формада гана боло алат;
- *атайылап бурмаланган бухгалтердик жазуулардын же башка оңдоолордун мүнөздүү өзгөчөлүктөрү* – талаптагыдай эмес бухгалтердик жазуулардын же башка оңдоолордун көп учурда уникалдуу аныктоочу өзгөчөлүктөрү бар. Мындай өзгөчөлүктөр (а) байланышпаган, адаттан тыш же чанда колдонулуучу эсептер боюнча аткарылган; (б) адатта бухгалтердик жазууларды жүргүзүү

менен алектенбеген жактар тарабынан аткарылган; (с) мезгилдин аягында аткарылган же мезгил аяктагандан кийин кыскача маалыматты билдирген, мында алар боюнча түшүндүрмөлөр же сыпаттамалар аз же болбосо таптакыр жок; (d) финансылык отчеттуулукту даярдоонун алдында, же болбосо анын учурунда аткарылган жана бухгалтердик регистрлерде чагылдырылбаган жазууларды камтышы; (е) толук сандарды камтыган же бирдей цифралар менен аяктаган сандарды камтышы мүмкүн;

- *эсептердин мүнөзү жана татаалдыгы* – талаптагыдай эмес бухгалтердик жазуулар же оңдоолор (a) татаал же мүнөзү боюнча адаттан тыш операцияларды камтыган; (b) мезгилдин аягына карата олуттуу баалануучу маанилерди жана оңдоолорду камтыган (с) өткөн мезгилде бурмалоолорго кабылган; (d) өз убагында оңдолбогон же оңдолбогон айырмаларды камтыган; (е) компаниянын ичиндеги операцияларды камтыган; (f) ак ниетсиз аракеттерден улам келип чыккан олуттуу бурмалоонун табылган тобокелдиги менен байланыштуу эсептерге таандык болушу мүмкүн. Бир нече турган жери же компоненттери бар ишканын аудитинде бухгалтердик жазууларды ар кандай бөлүмдөрдөн тандап алуунун максатка ылайыктуулугу каралат;
- *ишканын демейки ишмердүүлүгүнүн алкактарынан тышкары жүргүзүлгөн бухгалтердик жазуулар же башка оңдоолор*, - стандарттуу эмес бухгалтердик жазуулар ар айлык сатуулар, накталай акча менен сатып алуулар жана төлөмдөр сыяктуу операцияларды чагылдыруу үчүн дайыма жүргүзүлүүчү бухгалтердик жазуулардай эле деңгээлде ички контролдоо каражаттары тарабынан каралууга жатпашы мүмкүн.

A45. Бухгалтердик жазууларды жана башка оңдоолорду тестирилөөнүн мүнөзүн, мөөнөттөрүн жана көлөмүн аныктоодо аудитор кесипкөй ой жүгүртүүнү пайдаланат. Бирок көп учурда атайылап бурмаланган бухгалтердик жазуулар жана башка оңдоолор отчеттук мезгилдин аягында жүргүзүлгөндүктөн, 33(a)(iii)-пункт аудитордон ошол убакта жүргүзүлгөн бухгалтердик жазуулардын жана башка оңдоолордун тандап алуусун талап кылат. Мындан тышкары, финансылык отчеттуулукта ак ниетсиз аракеттерден улам келип чыккан олуттуу бурмалоолор бүткүл мезгил ичинде орун алышы жана ак ниетсиз аракеттерди жасоо ыкмасын жашыруу боюнча олуттуу аракеттерди билдириши мүмкүн болгондуктан, 3i (a)(iii)-пункт аудитордон бүткүл мезгил үчүн бухгалтердик жазууларды жана башка оңдоолорду тестирилөөнүн зарылчылыгы жөнүндө маселени да кароону талап кылат.

*Баалануучу маанилер* (33(b)-пунктту караңыз)

A46. Финансылык отчеттуулукту даярдоо жетекчиликтен олуттуу баалоо

маанилерине тийиштүү бир катар ой жүгүртүүлөрдү же божомолдорду иштеп чыгууну, жана мындай маанилердин негизделгендигин дайыма мониторингдөөнү талап кылат. Көп учурларда финансылык отчеттуулукту даярдоодогу ак ниетсиздик баалануучу маанилерди атайылап бурмалоо жолу менен жетишилет. Бул, мисалы, финансылык отчеттуулуктун пайдалануучуларын ишканын ишмердүүлүгүнүн натыйжалуулугун жана кирешелүүлүгүн алар тараптан кабыл алынышына таасир этүү жолу менен адаштыруу максатында эки же андан көп отчеттук мезгил үчүн пайданын теңделишин камсыз кылуу же пайданын белгилүү деңгээлине жетишүү үчүн бардык баалануучу милдеттенмелерди же резервдерди бир түрдүү ыкма менен төмөн баалоо же ашыкча баалоо жолу менен жүргүзүлүшү мүмкүн.

- A47. Буга чейинки жыл үчүн финансылык отчеттуулукта чагылдырылган олуттуу баалануучу маанилерге таандык жетекчиликтин ой жүгүртүүлөрүнүн жана божомолдорунун ретроспективдүү талдоосун жүргүзүүнү дайындоо жетекчилик тарабынан мүмкүн болуучу бир жактуулук белгилери бар болгондугун аныктоодо турат. Мындай талдоо аудитордун буга чейинки жылы чыгарылган жана ошол учурда жеткиликтүү болгон маалыматка негизделген кесипкөй ой жүгүртүүлөрүнө шек келтирүүнү көздөбөйт.
- A48. Ошондой эле, ретроспективдүү талдоону жүргүзүү АЭС 540<sup>20</sup> стандартында талап кылынат. Мындай талдоо буга чейинки мезгилде жетекчилик тарабынан баалануучу маанилерди иштеп чыгуу жол-жоболорунун, аудитордук далилдердин же, колдонууга мүмкүн болсо, учурдагы мезгилдин баалануучу маанилерин иштеп чыгууга тиешеси бар баалануучу маанилерди андан аркы кайра баалоонун, ошондой эле финансылык отчеттуулукта ачып көрсөтүлүшү талап кылынышы мүмкүн болгон бухгалтердик баалоолордун айкын эместиги сыяктуу маселелер боюнча аудитордук далилдердин майнаптуулугу жөнүндө маалымат алуу үчүн тобокелдикти баалоо жол-жобосу катары жүргүзүлөт. Ушул стандартка ылайык аудитор тарабынан аткарылып жаткан практикада ак ниетсиз аракеттерден улам келип чыккан олуттуу бурмалоонун тобокелдигин билдириши мүмкүн болгон бир жактуулуктун бар болушу предметине жетекчиликтин ой жүгүртүүлөрүн жана божомолдорун талдоо АЭС 540 стандартында талап кылынган талдоо менен айкалышта жүргүзүлүшү мүмкүн.

*Олуттуу операциялардын экономикалык негиздемеси (33(с)-пунктту караңыз)*

- A49. . Ишканын демейки ишмердүүлүгүнүн алкактарынан тышкары чыккан же башка негиздер боюнча адаттан тыш болуп билдирилген олуттуу

<sup>20</sup> АЭС 540 «Адилет наркты баалоону жана маалыматты тиешелүү ачып көрсөтүүнү кошо алганда баалануучу маанилердин аудити», 9-пункт

операциялар финансылык отчеттуулукту даярдоодо ак ниетсиз аракеттерди жасоо же активдерди мыйзамсыз ыйгарып алуу максатында орун алышы мүмкүндүгүн белгилеген белгилер төмөнкүдөй:

- мындай операциялар формасы боюнча ашыкча татаал болуп белгиленет (мисалы, бир бириктирилген топтон бир нече ишканалар же бири бирине байланышпаган бир нече тышкы жактар катышканда);
- жетекчилик мындай операциялардын мүнөзүн жана эсепке алуу тартибин ишкананын корпоративдик башкаруусу үчүн жооп берүүчү жактар менен талкуулаган эмес, ал эми алар боюнча документация жетиштүү эмес;
- жетекчилик анын экономикалык маңызына караганда тиешелүү операцияны эсепке алуу тартибине көбүрөөк көңүл бурат;
- атайын багыттагы ишканаларды кошо алганда, бириктирилүүгө жатпаган байланыштуу тараптардын катышуусу менен операциялар корпоративдик башкаруу үчүн жооп берүүчү жактар тарабынан талаптагыдай талданган эмес жана жактырылган эмес;
- операцияга идентификацияланбаган байланыштуу тараптар же аудиттен өтүп жаткан ишкананын жардамысыз операцияларды жүргүзүү боюнча мүлктүк же финансылык мүмкүнчүлүктөрү жок тараптар катышат.

#### **Аудитордук далилдерди баалоо (35–38-пункттарды караңыз)**

A50. АЭС 330да талап кылгандай, аудитор аткарылган аудитордук жол-жоболордун жана чогултулган аудитордук далилдердин негизинде өбөлгөлөр деңгээлинде олуттуу бурмалоонун тобокелдиктерин баалоо канчалык актуалдуу болуп калышын аныкташы керек.<sup>21</sup> Актуалдуулуктун ушул баалоосу көбүнчө сапаттык мүнөзгө ээ жана аудитордун ой жүгүртүүсүнө негизделет. Мындай баалоо ак ниетсиз аракеттерден улам келип чыккан олуттуу бурмалоонун тобокелдиктери жөнүндө, ошондой эле кошумча же альтернативдик аудитордук жол-жоболорду жүргүзүү жөнүндө кыйла деталдуу түшүнүк бериши мүмкүн. 3-тиркемеде ак ниетсиз аракеттердин мүмкүнчүлүгүн белгилеген жагдайлардын мисалдары камтылган.

#### *Жалпы тыянакты түзүүнүн жүрүшүндө аудит аяктаар алдында аткарылган талдоо жол-жоболору (35-пунктту караңыз)*

A51. Кайсы тенденциялар жана мамилелер ак ниетсиз аракеттерден улам келип чыккан олуттуу бурмалоонун тобокелдигин белгилегендигин аныктоо

---

<sup>21</sup> АЭС 330, 25-пункт.

кесиптик ой жүгүртүүнүн иштеп чыгууну талап кылат. Жылдын аягында түшкөн кирешени жана пайда алууну билдирген адаттан тыш мамилелер өзгөчө кызыкчылыкты жаратат. Мисалы, отчеттук мезгилдин акыркы апталарында кирешенин адаттан тыш ири суммаларынын, же адаттан тыш операциялардын, же операциялык иштен келип чыккан акча агымдарынын түзүмүндөгү тенденцияларга ылайык келбеген кирешенин отчеттуулукта пайда болушу сыяктуу.

*Табылган бурмалоолорду талдоо (36–38-пункттарды караңыз)*

A52. Ак ниетсиз аракеттер ак ниетсиз аракеттерди жасоого түрткүнү же басымды, аларды билип жасоо мүмкүнчүлүгүн же ошол аракеттерди кандайдыр бир актоону билдиргендиктен, ак ниетсиз аракеттердин учуру бир жолку мүнөздүү болбошу мүмкүн. Демек, белгилүү бөлүмдөгү көптөгөн бурмалоолор сыяктуу, бурмалолор, алардын суммардык майнабы олуттуу болуп саналбаса да, ак ниетсиз аракеттерден улам келип чыккан олуттуу бурмалоонун тобокелдигинин белгиси болушу мүмкүн.

A53. Аныкталган ак ниетсиз аракеттердин кесепеттери жагдайларга байланыштуу болот. Мисалы, жалпысынан олуттуу эмес ак ниетсиз аракеттер, эгерде аларды жасоого жогорку жетекчилик катышкан болсо, олуттуу болуп калышы мүмкүн. Мындай жагдайларда мурда чогултулган далилдердин ишенимдүүлүгү суроолорду жаратышы мүмкүн, себеби айтылган сөздөрдүн толуктугунда жана чындыгында же бухгалтердик эсептин маалыматтарынын жана документациянын түп нускада болгондугуна күмөн саноолор пайда болушу мүмкүн. Ошондой эле, кызматкерлердин, жетекчиликтин же тышкы жактардын катышуусу менен алдын ала сүйлөшүп алуу мүмкүнчүлүгү да болушу мүмкүн.

A54. АЭС 450<sup>22</sup> жана АЭС (700 (кайра каралган)<sup>23</sup> бурмалоолорду баалоо жана кароо боюнча жана аудитордук корутундууда аудитордун пикирине алардын таасир этүүсү боюнча талаптарды белгилейт жана сунуштамаларды берет.

**Аудитор тапшырманы аткарууну уланта албаган абалда (38-пунктту караңыз)**

A55. Өзгөчө жагдайлардын мисалдары, алардын пайда болушу аудитордун аудитордук тапшырманы аткарууну улантуу жөндөмүнө шек келтириши мүмкүн:

- ишкана, финансылык отчеттуулуктун максаттары үчүн ушул ак ниетсиз аракеттер маанилүү эмес болсо дагы, ак ниетсиз

<sup>22</sup> АЭС 450 «Аудиттин жүрүшүндө табылган бурмалоолорду баалоо».

<sup>23</sup> АЭС 700 (кайра каралган) «Финансылык отчеттуулук жөнүндө пикирди калыптандыруу жана корутундуну түзүү»

аракеттерге карата түзүлгөн кырдаалдарда кабыл алынышын аудитор зарыл деп эсептеген талаптагыдай чараларды көрбөйт;

- ак ниетсиз аракеттерден улам келип чыккан олуттуу бурмалоонун тобокелдиктерин аудитор тарабынан талдоо жана тестирилөөнүн тиешелүү натыйжалары олуттуу болуп саналган жана бардык жерде болуучу мүнөзү бар ак ниетсиз аракеттердин олуттуу тобокелдигин белгилейт; же
- аудитор жетекчиликтин же болбосо корпоративдик башкаруу үчүн жооп берүүчү жактардын даярдык же ак ниеттүүлүк деңгээли жөнүндө олуттуу тынчсызданууда.

A56. Ар кандай мүмкүн болуучу жагдайлардан улам аудитор тапшырманы аткаруудан баш тартууга тийиш болгон бардык жагдайлардын толук сыпаттамасын берүү мүмкүн эмес. Аудитордун чечимине таасир эткен факторлор жетекчиликтин мүчөлөрүнүн же корпоративдик башкаруу үчүн жооп берүүчү жактардын ак ниетсиз аракеттерге тартылгандыгын (бул жетекчилик тарабынан айтылган сөздөрдүн ишенимдүүлүгүнө таасир этиши мүмкүн), ошондой эле ишкана менен ассоциациялангандыктын сакталышынын аудиторго таасир этүүсүн камтыйт.

A57. Мындай жагдайларда аудитордун кесиптик жана юридикалык милдеттери бар, жана ошол милдеттер ар кайсы өлкөлөрдө ар башка болушу мүмкүн. Мисалы, айрым өлкөлөрдө аудитордун аны дайындаган жакты же жактарды, же, айрым учурларда, жөнгө салуучу органдарды кабарлоо же маалымдоо укугу же милдети бар. Конкреттүү жагдайлардын өзгөчө мүнөзүн жана мыйзамдардын талаптарын эсепке алуу зарылчылыгын эске алып, аудитор тапшырманы андан ары аткаруудан баш тартуу жөнүндө чечим кабыл алууда жана акционерлерге, жөнгө салуучу органдарга же башка жактарга баяндаманы жөнөтүү мүмкүнчүлүгүн кошо алганда, андан аркы зарыл кадамдарды аныктоодо юридикалык консультацияга кайрылуунун максатка ылайыктуу деп чечиши мүмкүн.<sup>24</sup>

#### *Мамлекеттик сектордун ишканаларынын өзгөчөлүктөрү*

A58. Көп учурларда мамлекеттик сектордо тапшырманын мүнөзүнөн же коомдук кызыкчылыктардан улам аудитордун тапшырманы андан ары аткаруудан баш тартуу мүмкүнчүлүгү жок болушу мүмкүн.

---

<sup>24</sup> Басып чыгарылган БЭЭСК Кодекси иштеп жаткан аудиторду алмаштырган аудитор менен маалымат алмашуу тартиби боюнча сунуштамаларды камтыйт.



**Жазуу жүзүндөгү билдирүүлөр (40-пунктту караңыз)**

- A59. АЭС 580<sup>25</sup> аудит жүргүзүүдө жетекчиликтен жана, мүмкүн болсо, корпоративдик башкаруу үчүн жооп берүүчү жактардан тиешелүү билдирүүлөрдү алуу боюнча талаптар белгиленген жана сунуштамалар камтылган. Ишкананын өлчөмүнө карабастан, жетекчилик жана, мүмкүн болсо, корпоративдик башкаруу үчүн жооп берүүчү жактар, алар финансылык отчеттуулукту даярдоо боюнча өзүнүн милдеттерин аткаргандыгын тастыктоого толуктоо катары ак ниетсиз аракеттерди камсыз кылууну жана табууну камсыз кылууга чакырылган ички контролдоо системасын иштеп чыгуу, киргизүү жана сактап туруу үчүн өзүнүн жоопкерчилигин ырастагандыгы маанилүү болуп саналат.
- A60. Ак ниетсиз аракеттердин табиятынан жана аудиторлор финансылык отчеттуулукта ак ниетсиз аракеттерден улам келип чыккан олуттуу бурмалоолорду табууда кабылган кыйынчылыктардан улам аудитор жетекчиликтен жана, мүмкүн болсо, корпоративдик башкаруу үчүн жооп берүүчү жактардан алар аудиторго төмөнкүлөрдү ачып көрсөткөндүгүн ырастаган жазуу жүзүндөгү билдирүүнү алгандыгы маанилүү болуп саналат:
- (a) финансылык отчеттуулук ак ниетсиз аракеттердин натыйжасында олуттуу бурмаланган болуп калышы мүмкүндүгүнүн тобокелдигин баалоону жетекчилик тарабынан жүргүзүүнүн натыйжаларын; жана
  - (b) ишканага таасир эткен кандай болбосун реалдуу ак ниетсиз аракеттердин учурлары, ошондой эле ак ниетсиз аракеттер жөнүндө шектенүүлөр же билдирүүлөр болгон учурлар жөнүндө аларга белгилүү болгондун баардыгын.

<sup>25</sup> «Жазуу жүзүндөгү билдирүүлөр» АЭС 580

**Жетекчиликти жана корпоративдик башкаруу үчүн жооп берүүчү  
жактарды маалымдоо (41-43-пункттарды караңыз)**

А61. Айрым юрисдикцияларда мыйзамдар же ченемдик актылар аудитордун жетекчилик же башкаруу үчүн жоопкерчилик жүктөлгөн жактар менен белгилүү маселелер боюнча баарлашуусун чектеши мүмкүн. Мыйзамдар же ченемдик актылар ишкананы алдын ала эскертүүнү кошо алганда, мисалы, акчаларды адалдоого каршы күрөшүү боюнча мыйзамдарга ылайык аудитор тиешелүү органы алдамчылык жөнүндө маалымдоого милдеттүү болгондо, иш жүзүндөгү же шек жараткан мыйзамсыз аракетти тиешелүү орган тарабынан тергөөгө жолтоо кылышы мүмкүн болгон билдирүүгө же башка аракеттерге конкреттүү түрдө тыюу салышы мүмкүн. Мындай жагдайларда аудитор тарабынан каралып жаткан маселелер татаал болуп, аудитор юридикалык консультация алуунун максатка ылайыктуу деп чечиши мүмкүн.

*Жетекчиликти маалымдоо (41-пунктту караңыз)*

А62. Аудитор ак ниетсиз аракеттердин болушунун же болуу мүмкүндүгүнүн далилдерин алганда, ошол маалыматты тиешелүү деңгээлдеги жетекчиликтин мүчөлөрүнүн маалымына жагдайлар мүмкүнчүлүк беришинче тез жеткирүүсү маанилүү болуп саналат. Мунун олуттуу мааниси болбосо да (мисалы, ишкананын уюштуруу-штаттык түзүмүндө маанилүү эмес кызмат ордун ээлеген кызматкер тарабынан майда уурдоо жасалган учурда), аны кылуу керек. Мындай маалымдоонун максаттары үчүн жетекчиликтин кандай деңгээли талаптагыдай болоорун аныктоо кесипкөй ой жүгүртүүнүн предметин түзүп, алдын ала сүйлөшүп алуунун мүмкүнчүлүгү, ошондой эле божомолдонгон ак ниетсиз аракеттердин мүнөзү жана жайылгандыгы сыяктуу факторлорго байланыштуу болот. Адатта жетекчиликтин талаптагыдай деңгээли божомолдонгон ак ниетсиз аракеттерге катышууга шектелген жактар ээлеген тепкичтен жок дегенде бир тепкич жогору болот.

*Корпоративдик башкаруу үчүн жооп берүүчү жактар менен маалыматтык  
өз ара аракеттенүү (42-пунктту караңыз)*

А63. Корпоративдик башкаруу үчүн жооп берүүчү жактарды маалымдоо оозеки же жазуу жүзүндө жүргүзүлүшү мүмкүн. Аудитор баарлашуунун оозеки же жазуу жүзүндөгү түрүн тандоону аныктоодо ал тараптан каралган факторлор АЭС 260та (кайра каралган) келтирилген.<sup>26</sup> Жогорку жетекчиликтин катышуусу менен болгон ак ниетсиз аракеттер же финансылык отчеттуулукту олуттуу бурмалоого алып келген ак ниетсиз аракеттер жөнүндө маселенин мүнөзүнөн жана кылдаттыгынан улам аудитор мындай фактылар тууралуу өз убагында маалымдайт жана алар тууралуу жазуу жүзүндө маалымдоону зарыл деп чечиши мүмкүн.

<sup>26</sup> АЭС 260 (кайра каралган), А38-пункт

- A64. Аудиторго жетекчиликтин курамына кирбеген кызматчылардын тиешеси бар жана олуттуу бурмалоого алып келбеген ак ниетсиз аракеттер тууралуу белгилүү болгондо, айрым учурларда аудитор корпоративдик башкаруу үчүн жооп берүүчү жактарды маалымдоонун максатка ылайыктуу деп чечиши мүмкүн. Ошондой эле, корпоративдик башкаруу үчүн жооп берүүчү жактар мындай жагдайлар тууралуу кабардар болууну каалашы мүмкүн. Аудитор жана корпоративдик башкаруу үчүн жооп берүүчү жактар аудит башталганда эле аудитордун мындай билдирүүлөрүнүн мүнөзүн жана көлөмүн макулдашып алса, маалыматтык өз ара аракеттенүү процесси жакшыраак уюштурулган болот.
- A65. Аудитор жетекчиликтин же корпоративдик башкаруу үчүн жооп берүүчү жактардын ак ниеттүүлүгүнө же чынчылдыгына шектенген өзгөчө жагдайларда, ал тиешелүү андан аркы аракеттер тууралуу аныкталыш үчүн юристке консультация үчүн кайрылууну максатка ылайыктуу деп чечиши мүмкүн.

*Ак ниетсиз аракеттерге тиешеси бар башка маселелер (43-пунктту караңыз)*

- A66. Ак ниетсиз аракеттерге тиешеси бар, корпоративдик башкаруу үчүн жооп берүүчү адамдар менен талкуулоого тийиш болгон башка маселелер, мисалы, төмөнкүлөрдү камтышы мүмкүн:
- ак ниетсиз аракеттерди, ошондой эле финансылык отчеттуулукту бурмалоо тобокелдигин алдын алууга жана табууга багытталган контролдоонун бар болгон каражаттарын жетекчилик тарабынан баалоонун мүнөзү, көлөмү жана жыштыгы боюнча тынчсызданууну;
  - жетекчиликтин ички контролдоо системасындагы табылган олуттуу кемчиликтерге талаптагыдай жооп кайтарууга же табылган ак ниетсиз аракеттерге талаптагыдай жооп кайтарууга жөндөмсүздүгүн;
  - жетекчиликтин даярдык деңгээлине жана ак ниеттүүлүгүнө таандык маселелерди кошо алганда, аудиттен өтүп жаткан ишканын контролдук чөйрөсүн аудитор тарабынан баалоону;
  - жетекчиликтин финансылык отчеттуулуктун пайдалануучуларын алардын ишканын ишинин натыйжалуулугун жана кирешелүүлүгүн кабыл алышына таасир этүү жолу менен жаңылыштыруу максатында финансылык натыйжалар менен манипуляциялоого багытталган жетекчиликтин аракеттеринин белгиси болуп саналган эсепке алуу саясатын жетекчилик тарабынан тандоо жана колдонуу сыяктуу финансылык отчеттуулукту даярдоодо ак ниетсиздиктин белгиси болуп саналышы мүмкүн болгон аракеттерин;

- ишканын демейки ишинин алкактарынан тышкары чыккандай болуп көрүнгөн операциялардын жетиштүүлүгү жана авторлоштуруусунун толуктугу тууралуу тынчсызданууну.

**Ишканадан тыш жерде тиешелүү органдарга ак ниетсиз аракеттер жөнүндө маалымдоо (44-пунктту караңыз)**

- А67. 250дө (кайра каралган)<sup>27</sup> аудитордун купуялуулукту сактоо милдетин кароону кошо алганда, ушул жагдайларда табылган же шектелген мыйзамдардын же ченемдик актылардын сакталбагандыгы жөнүндө ишканадан тышкары болгон тиешелүү органды билдирүү талап кылынаарын же туура болоорун аудитор тарабынан аныктоого кошумча көрсөтмөлөрдү камтыйт.
- А68. 44-пункт менен талап кылынган аныктама татаал ой-пикирлерди жана кесипкөй ой жүгүртүүлөрдү камтышы мүмкүн. Демек, аудитор уюмдун ичинде (мисалы, аудитордук уюмдун ичинде же тармак ка кирген уюмда) же купуя негизде жөнгө салуу органы же кесиптик уюм менен (эгерде буга мыйзам же ченемдик актылар тарабынан тыюу салынбаса же бул купуялуулукту сактоо милдетин бузбаса) консультацияларды жүргүзүү мүмкүнчүлүгүн карашы мүмкүн. Аудитор аудитордун аракеттеринин варианттарын же аракеттердин кандайдыр бир конкреттүү курсун кабыл алуунун натыйжаларын түшүнүү үчүн юридикалык консультацияларды алуу мүмкүнчүлүгүн карашы да мүмкүн.

*Мамлекеттик сектордун ишканаларынын өзгөчөлүктөрү*

- А69. Мамлекеттик сектордо аудиттин натыйжасында же башка ыкма менен табылган ак ниетсиз аракеттер жөнүндө маалыматты берүүгө карата талаптар аудит жүргүзүүгө карата тапшырманын же тиешелүү мыйзамдын, ченемдик актылардын же укуктун башка булагынын башка жоболору менен аныкталышы мүмкүн.

---

<sup>27</sup> АЭС 250 (кайра каралган), Финансылык отчеттуулуктун аудитинде мыйзамдарды жана ченемдик актыларды кароо, А28-А34-параграфтар

## 1-тиркеме

(А26-пунктту караныз)

### Ак ниетсиз аракеттердин тобокелдик факторлорунун мисалдары

Бул Тиркемеде келтирилген ак ниетсиз аракеттердин тобокелдик факторлору аудиторлор ар кандай жагдайларда туш келиши мүмкүн болгон факторлордун мисалдары болуп саналат. Мында аудитордун ишмердүүлүгүнө түздөн-түз байланыштуу болгон ак ниетсиздиктин эки түрүнө тиешелүү мисалдар өзүнчө келтирилди, атап айтканда: финансылык отчеттуулукту түзүүдөгү ак ниетсиздик жана активдерди укукка жат ыйгарып алуу. Ак ниетсиз аракеттердин бул түрлөрүнүн ар бири үчүн тобокелдик факторлору алдамчылыктан улам олуттуу бурмаланган жагдайларда кеңири таралган үч негизги шарттын негизинде андан ары категорияларга бөлүнөт: (а) түрткү берүү/басым кылуу, (б) мүмкүнчүлүк, (с) мамиле/актоо. Бул тобокелдик факторлору жагдайлардын кеңири алкагын камтыганына карабастан, алар мисалдар гана болуп саналат, жана, демек, аудитор кошумча же дагы башка тобокелдик факторлорун аныктай алат. Бул мисалдардын баары эле бардык жагдайларда маанилүү боло бербейт, ал эми алардын айрымдары ар кандай өлчөмдөгү же менчиктин же белгилүү бир ишмердүүлүктүн ар кандай мүнөздөмөлөрү бар ишканаларда аздыр-көптүр маанилүү болушу мүмкүн. Андан тышкары, тобокелдик факторлорунун келтирилген мисалдарын ээрчүү тартиби алардын салыштырмалуу маанилүүлүгүн же алар кезиккен жыштыгын чагылдыруу максатын көздөбөйт.

### Финансылык отчеттуулукту ак ниетсиз түзүүдөн улам келип чыккан бурмалоолорго таандык тобокелдик факторлору

Төмөндө финансылык отчеттуулукту ак ниетсиз түзүүдөн улам келип чыккан бурмалоолорго таандык тобокелдик факторлорунун мисалдары келтирилди.

#### *Түрткү берүү/басым кылуу*

Финансылык туруктуулук же кирешелүүлүк операциялык иштин, экономиканын, тармактын же ишкананын деңгээлиндеги төмөнкүлөр сыяктуу (же аларда төмөнкүлөр сыяктуу белгилерди көрсөтүүчү) шарттарынын коркунучу астында калат:

- атаандаштыктын жогорку даражасы же кирешелердин төмөндөшү менен коштолгон рыноктун толушу;
- технологиянын өзгөрүшүнө, продукциянын моралдык жактан эскириши же пайыздык ставкалар сыяктуу тез өзгөрүүлөргө жогорку сезгичтик;
- керектөөчүлүк суроо-талаптардын олуттуу төмөндөшү жана же тармактагы же бүтүндөй экономикадагы банкроттуулуктун санынын өсүшү;

- сөзсүз банкрот болуу, күрөөгө коюлган активдерди кайра сатып алуу укугунан ажыратуу же кастык менен басып алуу коркунучуна кептеген операциялык чыгымдар;
- операциялык ишмердиктен кайталанган терс акча агымдары же операциялык ишмердүүлүктөн акча каражаттарынын агымдарын топтоо жөндөмсүздүгү, ошол эле учурда отчеттуулукта пайда жана анын өсүшү чагылдырылат;
- ыкчам өсүш, же өзгөчө ошол эле тармактагы башка ишканаларга салыштырмалуу адаттан пайдалуулук;
- бухгалтердик эсепке жаңы талаптар, мыйзамдарды же жөнгө салуучу талаптарды өзгөртүүлөр.

Төмөндө келтирилген факторлордон улам, жетекчилерге тышкы жактардын күтүүлөрүн камсыз кылуу боюнча ашкере басым бар:

- мисалы, ашыкча оптимисттик пресс-релиздердин же жылдык отчеттогу билдирүүлөрдүн таасиринен улам жетекчилер тарабынан жаралган күтүүлөрдү кошо алганда, инвестициялык талдоочулар, институционалдык инвесторлор, олуттуу кредиторлор же башка тышкы жактар тарабынан пайдалуулук деңгээли же негизги көрсөткүчтөрдүн динамикасы боюнча күтүүлөр (мындайча айтканда, өтө агрессивдүү же чыдамсыздык менен күтүүлөр);
- изилдөөлөргө жана иштеп чыгууларга же капиталдык чыгымдарга финансылоону кошо алганда, атаандаштыкка туруштук берүү үчүн кошумча карыздык же үлүштүк финансылоону алуу зарылчылыгы;
- баалуу кагаздар менен уюштурулган соодага жол берүү боюнча талаптарды, же карызды төлөө боюнча талаптарга, же карыздар боюнча чектөөчү шарттар менен байланышкан башка талаптарга ылайык келүүнүн чектелген мүмкүнчүлүгү;
- отчеттуулукта бизнести айкалыштыруу же ири буюртмаларды берүү сыяктуу бүтпөй жаткан олуттуу иштер боюнча начар финансылык натыйжалар жөнүндө отчет берүүнүн кабыл алынган же реалдуу терс кесепеттери.

Колдо болгон маалымат жетекчиликтин же корпоративдик башкаруу үчүн жооп берүүчү жактардын жеке финансылык кырдаалы төмөнкү факторлордун кесепетинен улам ишкананын ишмердүүлүгүнүн финансылык натыйжалуулугу коркунуч алдында турганы жөнүндө айтып турат:

- ишканадагы олуттуу финансылык кызыкчылык;
- алардын компенсациясынын олуттуу бөлүгү (мисалы, бонустар, акцияларга опциондор, жана бизнести бириктирүүдө төлөмдөрдү кийинкиге калтыруу жөнүндө макулдашуулар) акциялардын баасы, операциялык жыйынтыктар,

финансылык абалы же акча каражаттарынын агымы боюнча агрессивдүү максаттарга жетишүүсүнө байланыштуу.<sup>1</sup>

- ишкананын карыздары боюнча жеке кепилдиктер.

Жетекчиликке же операциялык персоналга корпоративдик башкаруу үчүн жооп берүүчү жактар тарабынан, сатуулардын көрсөткүчтөрүн же пайдалуулукту кошо алганда, белгиленген финансылык максаттарга жетүү боюнча ашкере кысым бар.

### *Мүмкүнчүлүк*

Тармактын мүнөзү же ишкананын операциялык ишмердүүлүгү финансылык отчеттуулукту даярдоодо ак ниет эместикти көрсөтүү үчүн мүмкүнчүлүктөрдү түзөт, алар төмөндөгүдөй кырдаалдардын кесепетинен келип чыгышы мүмкүн:

- адаттагы ишмердүүлүктүн алкагынан чыгуучу байланыштуу тараптар менен, же башка аудитордук уюм тарабынан аудиттелбеген же аудиттелген байланыштуу тараптар менен олуттуу операциялар;
- олуттуу финансылык катышуучулук же ал бүтүмдөрдү түзүүнүн талаптагыдай эмес практикасына же кызыкдарлык менен бүтүмдөрдү түзүүгө алып келиши мүмкүн болгон, ишканага берүүчүлөргө же керектөөчүлөргө шарттарды таңуулоого мүмкүндүк берүүчү, белгилүү бир тармактык сегментте үстөмдүк кылуу жөндөмдүүлүгү;
- активдер, милдеттенмелер, түшкөн кирешелер же чыгашалар субъективдүү ой жүгүртүүлөрдү же кыйынчылык менен тастыктала турган айкын эместиктерди колдонуу менен олуттуу баалоолорго негизделген;
- алардын «маңыздын формадан артыкчылыгы» принцибине ылайыктуулугу боюнча олуттуу суроолорду жараткан, өзгөчө отчеттук мезгилдин аягындагы олуттуу, адаттагыдай эмес же өтө татаал операциялар;
- ар түрдүү маданияттар жана бизнес жүргүзүү жагдайлары менен юрисдикцияларда трансчекаралык негизде жайгашкан же жүргүзүлүүчү олуттуу операциялар;
- бизнес ортомчулардын экономикалык негиздүүлүгү айкын болуп саналбаган кызматтарынан пайдалануу;
- анын экономикалык негиздүүлүгү айкын болуп саналбаган, салык салуунун жеңилдетилген режими менен юрисдикциядагы туунду же филиалдык түзүмдөрдүн олуттуу банктык авуарлары же операциялары.

Жетекчилердин ишмердүүлүгүнө көзөмөл төмөнкүлөрдөн улам натыйжасыз:

---

<sup>1</sup> Тийиштүү көрсөткүчтөр же ишмердүүлүктүн түрлөрү жалпысынан ишкана үчүн олуттуу эмес болушу мүмкүндүгүнө карабастан, Жетекчиликке түрткү берүү программалары натыйжаны ишкананын ишмердүүлүгүнүн айрым көрсөткүчтөрү же түрлөрү боюнча гана максаттарга жетишүү менен байланыштыра алат.

- контролдун компенсациялоочу каражаттарынын жоктугунда бир адамдын же жактардын чакан тобунун (менчик ээси башкарууга катышпаган ишканада) башкарууда үстөмдүк кылуусу;
- корпоративдик башкарууга жооп берүүчү жактар тарабынан финансылык отчеттуулукту даярдоо процессине жана ички контроль системасына натыйжасыз көзөмөл.

Татаал жана туруксуз уюштуруу түзүмү бар, ал жөнүндө төмөнкүдөй белгилер күбөлөп турат:

- уюмда контролдук үлүшкө ээ ишкананы же жеке жактарды аныктоодогу кыйынчылыктар;
- адаттан тыш юридикалык жактарды же башкаруучулардын кызматтык ыйгарым укуктарын аракетке келтирүү менен ашыкча татаал уюштуруу түзүмү;
- жогорку жетекчиликте, юристтер арасында же корпоративдик башкарууга жооп берүүчү кадрлардын тез-тез алмашып турууусу.

Төмөндөгү жагдайлардан улам ички контроль компоненттеринин жетишсиздиги:

- контролдун автоматташтырылган каражаттарын жана аралык финансылык отчеттуулукка контроль каражаттарын кошо алганда, контроль каражаттарынын канааттандырылгысыз мониторинги (эгерде тышкы отчеттуулукту берүү талап кылынса);
- бухгалтердик эсеп, маалыматтык технологиялар бөлүмдөрүндө же ички аудит кызматында кадрлардын тез-тез алмашуусу же натыйжалуу эмес кызматкерлерди жалдоо;
- ички контролдоо системасындагы олуттуу жетишпестиктер бар кырдаалды кошо алганда, натыйжасыз эсепке алуу жана маалыматтык системалар.

#### *Мамиле/актоо*

- Ишкананын баалуулуктарын же этикалык ченемдерин жайылтууда, киргизүүдө, колдоп турууда же камсыз кылууда же ылайык келбеген баалуулуктарды же этикалык ченемдерди жайылтуудагы жетекчиликтин натыйжалуу эместиги;
- финансылык эмес жетекчиликтин эсеп саясатын тандап алууга же олуттуу баалануучу маанилерди аныктоодо ашкере активдүү катышуусу, ошондой эле анын бул маселелерге ашкере кабатырлануусу;
- баалуу кагаздар рыногунун мыйзамдарын же башка мыйзамдарды жана ченемдик актыларды бузуулардын же ишканага, анын жогорку жетекчилигине же корпоративдик башкаруу үчүн жооп берүүчү адамдарга аларда ак ниет эмес аракеттерге же мыйзамдарды жана башка ченемдик



актыларды бузууларга айыптоолор коюлган мыйзамдарды бузуулардын белгилүү таржымалы;

- жетекчиликтин ишкананын акцияларынын курсун же анын пайдалуулугунун тенденцияларын колдоп турууга же жогорулатууга ашкере кызыкдарлыгы;
- жетекчиликтин тобокелдүү же реалдуу эмес болжолдук көрсөткүчтөргө жетишүү зарылдыгын негиздөө катарында талдооулардын, кредиторлордун жана башка тышкы жактардын позициясына шилтеме жасоосунун калыптанган тажрыйбасы;
- жетекчилик үчүн ички контролдоо системасындагы белгилүү олуттуу жетишпестиктерди өз убагында түзөтүүнүн мүмкүн эместиги;
- жетекчиликтин билдирилген пайданы минималдаштыруу үчүн салык салуу менен байланышкан ой жүгүртүү боюнча күмөн методдорду колдонууга кызыкчылыгы;
- жогорку жетекчиликтин мүчөлөрүнүн төмөн моралдык деңгээли;
- менчик ээси болгон жетекчинин жеке бүтүмдөр менен ишкананын операцияларынын ортосунда айырмачылыкты жасоону каалабагандыгы;
- жабык типтеги ишканадагы акционерлер ортосундагы конфликт;
- жетекчиликтин эсепке алуунун күмөн же жараксыз методдорун маанилүүлүк ой жүгүртүү менен негиздөөгө кайталанган аракеттери;
- жетекчилик менен учурдагы же мурунку аудитордун ортосундагы чыналган мамилелер, алар жөнүндө төмөнкү белгилер күбөлөп турат:
  - учурдагы же мурунку аудитор менен эсеп, аудит же отчеттуулук маселелери боюнча көп талаш-тартыштар;
  - аудиторго аудитти аяктоо же аудитордун корутундусун чыгаруу үчүн реалдуу эмес мөөнөттөрдү белгилөө сыяктуу негизсиз талаптар;
  - аудиторго тийиштүү жактар менен түз өз ара аракеттенүүнү ишке ашыруу же маалыматка жетүү мүмкүндүгүнө же анын корпоративдик башкаруу үчүн жооп берүүчү жактар менен натыйжалуу баарлашуу мүмкүндүгүнө карата салынуучу чектөөлөр;
  - жетекчиликтин аудиторго карата өзгөчө аудитордун ишинин көлөмүнө же тапшырманы аткарууга катышуу үчүн дайындалган кызматкерлерди, же бул тапшырма боюнча консультанттарды тандоого жана келишимдерди узартууга таасир этүү аракетин камтыган үстөмдүк жүрүм-туруму.

**Активдерди укукка жат ыйгарып алуудан улам бурмалоолор жараткан тобокелдик факторлору**

Активдерди укукка жат ыйгарып алуудан улам бурмалоолорго тийиштүү тобокелдик факторлорун адатта ак ниетсиз аракеттердин кырдаалдарында болуучу үч негизги шарттарга ылайык топторго бөлүүгө болот: түрткү берүү/басым кылуу, мүмкүнчүлүк жана мамиле/актоо. Финансылык отчеттуулукту ак ниетсиз даярдоонун кесепетинен бурмалоолорго тиешелүү бурмалоосунан улам келип чыккан тобокелдиктин факторлорунун айрымдары активдерди укукка жат ыйгарып алуунун кесепетинен улам бурмалоолор шарттарында да орун алышы мүмкүн. Мисалы, башкаруунун натыйжалуу эмес мониторинги жана ички контролдоо системасындагы башка кемчиликтер финансылык отчеттуулукту ак ниетсиз даярдоонун кесепетинен улам бурмалоолордо да, ошондой эле активдерди укукка жат ыйгарып алуунун кесепетинен улам да орун алышы мүмкүн. Төмөндө укукка жат ыйгарып алуунун кесепетинен улам бурмалоолор менен байланышкан тобокелдик факторлорунун мисалдары келтирилди.

#### *Түрткү берүү/басым кылуу*

Жеке финансылык милдеттенмелер жетекчиликке же акча каражаттарына же уурдоо үчүн аярлуу башка активдерге жеткиликтүүлүккө ээ кызматкерлерге басым жасашы мүмкүн, анын натыйжасы бул активдерди укукка жат ыйгарып алуу болуп калышы мүмкүн.

Ишкана менен акча каражаттарына же уурдоо үчүн аярлуу башка активдерге жеткиликтүүлүк мүмкүнчүлүгү бар иштөөчүлөрдүн ортосундагы кастык мамилелер ал кызматкерлерди бул активдерди укукка жат ыйгарып алууга түрткү бериши мүмкүн. Мисалы, кастык мамилелер төмөнкү факторлордун кесепетинен улам келип чыгышы мүмкүн:

- кызматкерлердин келечекте белгилүү болгон же күтүлүп жаткан иштен бошотулуусу;
- кызматкерлерге компенсациялык төлөп берүүлөр жана сыйакылар программаларындагы жакындагы же күтүлүп жаткан келечектеги өзгөрүүлөр;
- күтүлүүлөргө дал келбеген кызмат боюнча жогорулатуу, компенсация же башка сыйлоолор.

#### *Мүмкүнчүлүктөр*

Айрым мүнөздүү белгилер же жагдайлар активдерди укукка жат ыйгарып алуу үчүн аярлуулук деңгээлин жогорулатышы мүмкүн. Мисалы, төмөнкүдөй жагдайлар болгондо активдерди укукка жат ыйгарып алууга мүмкүнчүлүк көбөйөт:

- колдогу же иштетүүдөгү акча каражаттарынын ири суммалары;
- запастардагы материалдык баалуулуктар аз көлөмгө, жогору баалуулукка ээ же жогору суроо-талап менен пайдаланылат;

- активдер акчага жеңил конвертацияланат, мисалы, көрсөтүлүп алуучу облигациялар, бриллианттар же компьютерлер үчүн микросхемалар;
- негизги каражаттар көлөмү боюнча чоң эмес, жогору суроо-талап менен пайдаланылат, ээлик кылуучу ишкананын байкалаарлык маркалоосунан ажыратылган.

Активдерге жетишсиз ички контроль бул активдерди укукка жат ыйгарып алуу үчүн аялуулук даражасын жогорулатышы мүмкүн. Мисалы, активдерди укукка жат ыйгарып алуу төмөнкү учурларда болушу мүмкүн:

- кызматтык милдеттердин бөлүштүрүлүүсүнүн же көз карандысыз текшерүүлөрдү жүргүзүүнүн жетишсиздигинде;
- жогорку жетекчиликтин иш сапарлары боюнча жана башка орду толтуруулар сыяктуу чыгымдарга жетишсиз көзөмөлү;
- материалдык жооптуу иштөөчүлөргө жетекчиликтин жетишсиз көзөмөлү, мисалы, алыстагы аймактык бөлүмдөргө контролдун же мониторингдин жоктугу;
- бош кызматтарга активдерге жеткиликтүүлүгү менен кызматкерлерди тандап алууда талапкерлерди текшерүүнүн жетишсиздиги;
- активдердин талаптагыдай эмес эсепке алынуусу;
- операцияларды (мисалы, сатып алуулар тармагындагы) жүргүзүүгө уруксат берүүлөр жана авторлоштуруу системасынын адекваттуу эместиги;
- акча каражаттарынын, инвестициялардын, запастардын же негизги каражаттардын физикалык сакталуучулугун уюштуруудагы кемчиликтер;
- активдерди толук жана үзгүлтүксүз инвентарлаштыруунун жоктугу;
- мисалы, сатып алуучулардан кайтарып берүүлөрдө тиешелүү эсепти кредиттөө боюнча операцияларды жетишсиз өз убагында жана талаптагыдай документтөө;
- олуттуу контролдук функцияларды аткарган кызматкерлер үчүн милдеттүү өргүүлөрдүн жоктугу;
- жетекчиликтин маалыматтык технологияларды түшүнүүсүнүн жетишсиздиги, ал маалыматтык технологиялар чөйрөсүндө иштеген кызматкерлерге активдерди укукка жат ыйгарып алуу менен алектенүүгө мүмкүндүк берет;
- контролдоо каражаттарын жана системалуу журналдарда жазууларды текшерүүнү кошо алганда, автоматташтырылган журналдарга жеткиликтүүлүккө укуктун контролу жетишсиз каражаттары.

*Мамиле/актоо*

- Активдерди укукка жат ыйгарып алууга тиешелүү тобокелдиктердин мониторинги же төмөндөтүү зарылдыгына текебер мамиле жасоо;
- активдерди укукка жат ыйгарып алууга каршы ички контролдоо каражаттарына текебер мамиле жасоо, ал учурда болгон контролдоо каражаттарын кыйгап өтүүдөн же ички контроль системасында белгилүү кемчиликтер боюнча зарыл чараларды кабыл албоодон көрүнөт;
- уюштурууга же кызматкерлер менен өз ара аракеттенүү кантип ишке ашырылып жаткандыгына ыраазы болбоону же канааттанбагандыкты көрсөткөн жүрүм-турум;
- жүрүм-турумдагы же жашоо образындагы активдерди укукка жат ыйгарып алуу орун алгандыгын көрсөтө алган өзгөрүүлөр;
- майда уурулуктарга чыдап коюу.

## 2-тиркеме

(А41-пунктту караныз)

### **Ак ниетсиз аракеттерден улам олуттуу бурмалоолордун бааланган тобокелдиктерине жооп катарында мүмкүн болуучу аудитордук жол-жоболорунун мисалдары**

Төмөндө финансылык отчеттуулукту ак ниетсиз даярдоонун кесепети катарында да, ошондой эле активдерди укукка жат ыйгарып алуунун кесепети катарында да ак ниетсиз аракеттерден улам олуттуу бурмалоолордун бааланган тобокелдиктерине жооп катарында мүмкүн болуучу аудитордук жол-жоболордун мисалдары келтирилди. Бул жол-жоболор кырдаалдардын кеңири спектрин камтыганына карабастан, алар болгону мисалдар эле, жана, ошондуктан, алар эң ылайыктуу эмес жана тигил же бул конкреттүү кырдаалга дал келбөөчү болуп калышы мүмкүн. Андан тышкары, жол-жоболор жөнүндө маалыматты баяндоо тартиби алардын салыштырмалуу маанилүүлүгүн чагылдыруу максатын көздөбөйт.

#### **Өбөлгөлөр деңгээлиндеги талдоо**

Аудитор тарабынан ак ниетсиз аракеттерден улам олуттуу бурмалоолор тобокелдиктерин баалоонун натыйжалары боюнча конкреттүү аудитордук жол-жоболор аныкталган тобокелдик факторлорунун түрлөрүнөн же айкалыштарынан, ошондой эле операциялардын түрлөрүнөн, эсептер боюнча калдыктардан, маалыматты ачып көрсөтүүдөн жана алар таасир эте ала турган өбөлгөлөрдөн улам өзгөрүп турат.

Төмөндө жооп иретиндеги чаралардын конкреттүү мисалдары келтирилген:

- аймактык бөлүмдөрдө болуу же айрым текшерүүлөрдү күтүүсүз же алдын ала маалымдоосуз жүргүзүү. Мисалы, аудитордун бара турганы тууралуу мурда билдирилбеген жерлерде запастарды кароо, же белгилүү бир күнү накталай акча каражаттарын күтүүсүз кайра саноо;
- инвентаризациялоону аяктоо күнү менен отчеттук мезгилдин аягынын ортосундагы мезгилде эсептер боюнча калдыктарды будамайлоо тобокелдигин минималдаштыруу үчүн запастарды инвентаризациялоону отчеттук мезгилдин аягында же мезгилдин акырына жакын күндө жүргүзүү талабы;
- үстүдөгү жылда аудитке мамилеге өзгөрүүлөрдү киргизүү. Мисалы, жазуу жүзүндөгү суроо-талаптарды жөнөтүүгө кошумча негизги керектөөчүлөрдөн жана берүүчүлөрдөн оозеки формада маалымдоо жүргүзүү, тигил же бул ишканынын ичиндеги конкреттүү жакка ырастоого суроо-талаптарды же салыштырмалуу көлөмү боюнча чоң же айырмаланган маалыматка карата суроо-талап жөнөтүү;

- кварталдын же жылдын аягына карата ишканын эсептөөлөрү боюнча түзөтүүлөрдү кең-кесири текшерүүнү жүргүзүү жана алардын мүнөзү же көлөмү боюнча адаттан тыш көрүнгөндөрүн иликтөө;
- өзгөчө жылдын аягында же жылдын акырына жакын орун алган олуттуу жана адаттан тыш операцияларга карата байланыштуу тараптардын болушу мүмкүндүгүн жана финансылык ресурстардын булактарын иликтөө;
- майдаланган маалыматтарды пайдалануу менен маңызы боюнча талдоо жол-жоболорун жүргүзүү. Мисалы, аймактык бөлүмдөр, ишмердүүлүктүн түрлөрү жана айлар боюнча сатууларды жана сатуулардын өздүк наркын аудитор тарабынан иштелип чыккан болжолдуу маалыматтар менен салыштыруу;
- ак ниетсиз аракеттерден улам алар боюнча олуттуу бурмалоолор тобокелдиги аныкталган иш участокторунда иштеген кызматкерлерден алардын тобокелдик жөнүндө, ошондой эле контролдоо каражаттары бул тобокелдикке ылайык келери, жана андай болсо, кандай түрдө экени жөнүндө пикирлерин алуу максатында интервью алуу;
- эгерде башка көз карандысыз аудиторлор бир же андан көп туунду ишканалардын, бөлүмдөрдүн же филиалдардын финансылык отчетторун текшерип жатышса, алар менен операциялардын жана ишканын бул компоненттериндеги ишмердүүлүктүн натыйжасында ак ниетсиз аракеттердин кесепетинен олуттуу бурмалоолордун бааланган тобокелдигин төмөндөтүү үчүн зарыл болгон иштин көлөмүн талкуулоо;
- эгерде кайсы-бир эксперттин финансылык отчеттуулуктун беренесине карата иши ал боюнча ак ниетсиз аракеттердин кесепетинен бурмалоолордун бааланган тобокелдиги жогору, өзгөчө мааниге ээ болуп калса – анын тыянактары негизделбегенин аныктоо, же бул максаттар үчүн дагы бир экспертти тартуу максатында бул эксперттин айрым же бардык катачылыктарына, методдоруна же тыянактарына тиешелүү кошумча жол-жоболорду жүргүзүү;
- кийинки этапта белгилүү болуп калган маалыматтарды эске алуу менен баалануучу маанилер жана ой жүгүртүүлөр менен байланышкан айрым маселелер (мисалы, сатуулар боюнча кайтарууларга баалоо резерви) кандай түрдө чечилгенин баалоо жүргүзүү максатында мурда аудиттелген финансылык отчеттуулуктун курамына кирген бухгалтердик баланста эсептер боюнча мезгилдин башталышына карата калдыктардын тандалмалуу талдоосу үчүн аудитордук жол-жоболорду жүргүзүү;
- ошондой эле аралык мезгилде аткарылуучу текшерип алууну да эсепке алуу менен тигил же бул эсеп боюнча же ишкана тарабынан даярдалган башка салыштырып текшерүүлөр боюнча жол-жоболорду жүргүзүү;

- жалпы жыйынтыгында четөөлөргө карата тестирилөө максатында, маалыматтарды алуунун терең талдоосу сыяктуу аудиттин компьютердик методдорун колдонуу;
- компьютердик маалыматтардын жана операциялардын бүтүндүгүн текшерүү;
- аудиттелип жаткан ишкананын чектеринен тышкары булактардан алууга боло турган кошумча аудитордук далилдерди издөө.

### **Конкреттүү аудитордук жол-жоболор – финансылык отчеттуулукту ак ниетсиз даярдоонун кесепетинен улам бурмалоолор**

Финансылык отчеттуулукту даярдоодо ак ниетсиздиктен улам олуттуу бурмалоолор тобокелдигине аудитордун баа берүүсүнө жооп иретиндеги чаралардын мисалдары бир катар жол-жоболорду камтыйт:

#### *Түшкөн кирешени таануу*

- Ирилештирилген маалыматтарды пайдалануу менен түшкөн кирешелердин көрсөткүчтөрүнө карата маңызы боюнча талдоо жол-жоболорун жүргүзүү, мисалы, түшкөн кирешелердин отчеттук көрсөткүчтөрүн айлар боюнча же продуктулук линиялар же мурдагы мезгилдерге салыштырмалуу учурдагы отчеттук мезгилде бизнес-сегменттер боюнча салыштыруу. Түшкөн кирешелер менен байланышкан адаттан тыш же күтүүсүз катнаштарды же операцияларды аныктоо үчүн аудиттин компьютердик методдору пайдалуу боло алат.
- Ишкананын сатып алуучуларынан айрым олуттуу келишимдик шарттар же кошумча макулдашуулардын жоктугу боюнча ырастоолорду алуу, себеби эсепке алуунун талаптагыдай тартибине көп учурларда ушундай шарттар же макулдашуулар таасир этип калат, ал эми арзандатууларды же алар тиешелүү болгон мезгилди негиздөө көп учурларда талаптагыдай түрдө документтештирилбеген болот. Мисалы, мындай шарттарда көп учурларда продукцияны кабыл алуу критерийлери, берүүлөрдүн жана акы төлөөнүн шарттары, берүүчүнүн келечектеги же уланып жаткан милдеттенмелеринин жоктугу, продукцияны кайтаруу укугу, кайра сатуулардын кепилденилген көлөмдөрү, ошондой эле алып салуунун же ордун толтуруунун шарттары мааниге ээ.
- Ишкананын маркетинг жана сатуулар бөлүмүнүн персоналына же ишкананын юридикалык консультантына продукцияны сатууларга же мезгил аяктоо алдындагы жөнөтүүгө карата, ошондой эле аларга бул операциялар менен байланышкан кандайдыр-бир адаттан тыш шарттар же кырдаалдар жөнүндө белгилүү экендигине карата суроо-талаптарды жөнөтүү.
- Мезгилдин аягында жүктөлүп жана же жүктөлүүгө даярдалып жаткан (же таризделүүнү күтүп жаткан кайтаруулар) продукцияны кароо жана

маалыматтарды сатуулар жана запастар эсептери боюнча таратып жеткирүүлөр менен байланышкан башка талаптагыдай жол-жоболорду жүргүзүү үчүн бир же бир нече аймактык бөлүмдөрдө өзү болуусу.

- Түшкөн кирешелер менен байланышкан операциялар электрондук түрдө ишке киргизилгенде, иштелгенде жана эсепке алынганда – каражаттарды түшкөн кирешелер менен байланышкан эсепке алынган операциялар орун алганын жана талаптагыдай түрдө эсепке алынганына алар менен ишенимдүүлүктү камсыз кылуу фактысын аныктоого карата контролдоо каражаттарын текшерүү.

#### *Запастардын көлөмдөрү*

- Запастардын инвентаризациясын жүргүзүүнүн жүрүшүндө же андан кийин өзгөчө кылдат көңүл буруу керек болгон сактоо жайларын же объектилерди аныктоо үчүн ишканаланын запастар боюнча маалыматтарын изилдөө.
- Алдын-ала маалымдоосуз белгилүү бир сактоо жайларында запастарды кароо же бардык сактоо жайларында бир эле күнү запастардын инвентаризациясын жүргүзүү.
- Запастардын инвентаризациясы менен отчеттук мезгилдин аягынын ортосундагы мезгилде алгылыксыз бурмалоолор тобокелдигин минималдаштыруу үчүн инвентаризациялоону отчеттук мезгилдин аягында же ага чейин жүргүзүү.
- Запастардын инвентаризациясына байкоо жүргүзүү убагында кошумча жол-жоболорду, мисалы, каптоолордун ичиндегилерди дыкат текшерүүнү; кампалоо (мисалы, жашыруун боштуктарды аныктоого карата) же маркалоо ыкмасын; парфюмердик буюмдар же атайын химикаттар сыяктуу суюк заттардын сапатын текшерүүнү аткаруу. Бул өңүттөн алганда, эксперттин кызматын пайдалануу пайдалуу болушу мүмкүн.
- Үстүдөгү мезгилдеги запастардын көлөмдөрүн запастардын класстарын же категорияларын, жайгашкан ордун же башка критерийлерин эске алуу менен өткөн мезгилдеги көрсөткүчтөр менен салыштыруу же запастардын кайра саналган көлөмдөрүн запастарды үзгүлтүксүз эсепке алуунун маалыматтары менен салыштыруу.
- Аудиттин компьютердик методдорун запастардын физикалык инвентаризациясы боюнча топтомо маалыматтары менен кошумча тестирилөө үчүн колдонуу - мисалы, маркалоонун контролдоо каражаттарын тестирилөө үчүн маркалоо номерлери боюнча же алып коюу же кайталоо мүмкүндүгүнө карата тестирилөө үчүн буюмдардын сериялык номерлери боюнча сорттоо.

#### *Жетекчиликтин баалоолору*



- Жетекчиликтин баалосу менен салыштыруу үчүн көз карандысыз баалоону иштеп чыгуу максатында эксперти тартуу.
- Жетекчилик тарабынан иштелип чыккан баалоонун негизинде жаткан пландарды ишке ашыруу үчүн жетекчиликтин жөндөмдүүлүгүн жана ниеттерин ырастоо үчүн жетекчиликтин жана бухгалтердик кызматтын курамына кирбеген жактарга суроо-талаптарды жөнөтүү.

## **Конкреттүү аудитордук жол-жоболор – активдерди мыйзамсыз ыгарып алуунун кесепетинен улам бурмалоолор**

Жагдайлардагы айырмачылыктар жооп иретиндеги чаралардагы айырмачылыктар зарылдыгын таңуулайт. Адатта аудиттин жүрүшүндө активдерди укукка жат ыйгарып алууга тиешеси бар ак ниетсиз аракеттердин кесепетинен улам олуттуу бурмалоонун бааланган тобокелдигине аудитордук жол-жоболор эсептер боюнча белгилүү бир калдыктарга жана операциялардын түрлөрүнө багытталмакчы. Жогоруда келтирилген эки категорияда эске салынган айрым аудитордук жол-жоболор мындай жагдайларда колдонула ала тургандыгына карабастан, иштердин конкреттүү көлөмү укукка жат ыйгарып алуунун тигил же бул аныкталган тобокелдиги жөнүндө маалыматка байланыштырылган болууга тийиш.

Аудитор тарабынан активдерди укукка жат ыйгарып алуунун кесепетинен улам олуттуу бурмалоолор тобокелдигин баалоого жооп иретиндеги чаралардын мисалдары:

- жылдын аягында же жылдын аягына жакын накталай акча каражаттарын же баалуу кагаздарды кайра эсептөө;
- бүтүндөй аудиттелген мезгил үчүн эсептер боюнча сатып алуучулардан түз операцияларды (кредиттик авизолор жана кайтарып берүүлөр боюнча операцияларды кошо алганда) ырастоону алуу;
- эсептер боюнча калыбына келтирилген суммалардын талдоосу;
- аймактык бөлүмдөр боюнча же продукциянын түрлөрү боюнча запастардын жетишпестигинин талдоосу;
- запастардын олутуу коэффициенттерин тармак боюнча ченемдиктер менен салыштыруу;
- запастарды үзгүлтүксүз эсепке алууда калдыктарды төмөндөтүү боюнча тастыктоочу документтердин талдоосу;
- дал келген даректерди же телефон номерлерин аныктоо үчүн берүүчүлөрдүн тизмелерин кызматкерлердин тизмелери менен компьютердик салыштырууну жүргүзүү;
- кызматкерлердин кайталанган даректерин, идентификациялык же салыктык номерлерин же банктык реквизиттерин аныктоо максатында эмгек акы ведомстволорунда компьютердик издөө жүргүзүү;
- жүргүзүлгөн ишмердүүлүктүн далилдеринин аз санын камтыганына же такыр эле камтыбай тургандыгына персоналдардын өздүк иштерин, мисалы, натыйжалуулуктун баалоосунун жоктугун текшерүү;
- операцияларды жүргүзүүнүн адаттагыдай эмес схемаларына же тенденцияларына карата жеңилдетүүлөрдүн жана кайтаруулардын талдоосу;

- келишимдердин тигил же бул шарттарына тышкы жактардын ырастоолорун алуу;
- келишимдер алардын шарттарына ылайык аткарылып жатканынын далилдерин алуу;
- ири жана адаттан тыш чыгымдардын максатка ылайыктуулугунун талдоосу;
- жогорку жетекчиликке жана байланыштуу тараптарга зайымдарды бекитүү тартибинин жана баланстык наркынын талдоосу;
- жогорку жетекчилик тарабынан берилген чыгашалар жөнүндө отчеттордун деңгээлинин жана негиздүүлүгүнүн талдоосу.

### 3-тиркеме

(А50-пункту караныз)

#### **Ак ниетсиз аракеттердин мүмкүндүгүн көрсөткөн жагдайлардын мисалдары**

Төмөндө алар финансылык отчеттуулук ак ниетсиз аракеттерден улам олуттуу бурмалоону камтышы мүмкүн экендигин көрсөткөн жагдайлардын мисалдары келтирилди.

*Бухгалтердик эсептин маалыматтарынын дал келбестиги, анын ичинде:*

- өз убагында эмес же толук эмес көлөмдө же алардын суммасы туура эмес эсепке алынган же эсепке алууда алардын суммасы, отчеттук мезгили, классификациясы же ишканынын эсеп саясатынын жоболору туура эмес чагылдырылган операциялар;
- эсептер боюнча бекемделбеген же тастыкталбаган калдыктар же операциялар;
- финансылык натыйжаларга олуттуу таасирин тийгизген акыркы учурдагы түзөтүүлөр;
- кызматкерлердин кызматтык милдеттерин аткаруу үчүн зарыл системаларга жана маалыматтарга алыык келбеген жеткиликтүүлүгүнүн далилдери;
- аудитор тарабынан алынган болжолдонулган ак ниетсиз аракеттер боюнча кыйытмалар же даттануулар.

*Карам-каршы же жок далилдер, анын ичинде:*

- жок документтер;
- өзгөртүүлөр киргизилгенинин белгилери бар документтер;
- фотокөчүрмөдөн же салып жиберүү үчүн пайдаланылуучу электрондук варианттан башка эч кандай формадагы документтердин жеткиликсиздиги, ошол эле учурда, күтүлгөндөй, мындай документтер түп нускада болууга тийиш;
- салыштырып текшерүүдөгү олуттуу түшүндүрүлүлүс позициялар;
- бухгалтердик баланстагы же тенденциялардагы же маанилүү көрсөткүчтөрдөгү, же финансылык коэффициенттеги адаттагыдан тыш өзгөртүүлөр - мисалы, түшкөн кирешенин өсүү темпинен ашып кетүүчү дебитордук карыздын өсүү темпи;
- жетекчиликтен же кызматкерлерден талдоо жол-жоболорунун натыйжалары боюнча суроо-талаптарга ырааттуу эмес, бүдөмүк же чындыкка окшошпогон түшүндүрүүлөр;

- ишкананын бухгалтердик эсептеринин жана маалыматтарды ырастоо суроо-талаптарына жооптордун ортосундагы адаттан тыш дал келбестиктер;
- кредиттик бухгалтердик жазуулардын жана дебитордук карыздардын эсептери боюнча эсепке алууда башка түзөтүүлөрдүн көп саны;
- дебитордук карыздар боюнча көмөкчү ведомость менен контролдук эсептин ортосундагы же керектөөчүлөргө берилүүчү эсептер менен дебитордук карыздар боюнча көмөкчү ведомосттун ортосундагы айырмачылыктар боюнча түшүндүрүүлөрдүн жоктугу же жетишсиз ынанымдуу түшүндүрүүлөр;
- адатта, алып салынган чектер банктык көчүрмөлөр менен ишканага кайтарылган шарттарда, алынып салынган чектердин жоголушу же толук жоктугу;
- запастардын курамынан активдердин же башка материалдык активдердин көлөмү боюнча олуттуу жетишсиздиги;
- электрондук далилдердин жоголушу же жоктугу, ал документтерди сактоо боюнча ишкананын саясатына карама-каршы келет;
- тастыктоо жөнүндө суроо-талаптарга жооптордун күтүлгөндөн азыраак саны, же жооптордун же күтүлгөндөн көбүрөөк саны;
- үстүдөгү жылда системаларга өзгөртүүлөрдү киргизүүгө жана программалык камсыздоону орнотууга тиешелүү программалык камсыздоого өзгөртүүлөрдү тестирилөө жана киргизүү боюнча олуттуу системалык иштеп чыгуулардын далилдерин алуунун мүмкүн эместиги.

*Аудитор менен жетекчиликтин ортосундагы көйгөйлүү жана адаттан тыш мамилелер, анын ичинде:*

- документтерге, объекттерге жеткиликтүүлүктөн, белгилүү бир кызматкерлер, керектөөчүлөр, берүүчүлөр же алардан аудитордук далилдерди алууга мүмкүн болгон башка жактар менен түз өз ара аракеттенүүдөн баш тартуу;
- татаал же талаштуу маселелерди чечүү убактысы боюнча жетекчилик тараптан чыккан орунсуз басым;
- жетекчиликтин аудит жүргүзүүгө даттануулары же, өзгөчө аудитор тарабынан аудитордук далилдерге сын баага байланыштуу же жетекчилик менен мүмкүн болуучу араздашууну чечүүдө, аудитордук топтун мүчөлөрүн коркутуу;
- ишкана тарабынан суралган маалыматты берүүдөгү адаттан тыш кечиктирүүлөр;

- аудитор тарабынан аудиттин компьютердик методдорун пайдалануу менен тестирилөө жүргүзүү үчүн олуттуу электрондук файлдарга жеткиликтүүлүгүн уюштурууга өбөлгө түзүүнү каалабагандык;
- коопсуздукту камсыздоодо, операциялык ишмердүүлүктө жана системаларды иштеп чыгууда иштеген персоналды кошо алганда, маалыматтык технологиялар бөлүмүнүн олуттуу кызматкерлерине жана объекттерине жеткиликтүүлөктөн баш тартуу;
- аларды толугураак жана түшүнүктүүрөөк кылуу үчүн финансылык отчеттуулукта маалыматты толуктоону же кайра карап чыгууну каалабоо;
- ички контролдоо системасында аныкталган кемчиликтерди өз убагында четтетүүнү каалабагандык.

*Башкалары*

- жетекчиликтин аудитордун корпоративдик башкарууга жооп берүүчү жактар менен жеке жолугушуусуна мүмкүндүк берүүнү каалабагандыгы;
- тармактык ченемдер ажырым катарында көрүнгөн эсеп саясаты;
- жагдайлардын өзгөрүүлөрүнөн улам келип чыкпагандай сезилген баалануучу маанилердеги тез-тез өзгөрүүлөр;
- ишкананын жүрүм-турум кодексин бузууларына чыдамдуулук.