

АУДИТТИН САПАТЫ БОЮНЧА КОНЦЕПЦИЯ: АУДИТТИН САПАТЫ ҮЧҮН ЧӨЙРӨНҮ ТҮЗҮҮЧҮ НЕГИЗГИ ЭЛЕМЕНТТЕР

Аудиттин сапаты үчүн концепция боюнча Аудиттин жана ишенимди камсыз кылуучу тапшырмалардын эл аралык стандарттары боюнча кенештин (АИКТЭСК) көрүмдөрү

Аудиттин сапаты боюнча концепциянын максаттары төмөнкүлөр:

- Аудиттин сапатынын негизги элементтери жөнүндө маалымдуулукту жогорулатуу.
- Негизги кызыкдар тараптарды аудиттин сапатын жакшыртуу жолдорун өздөштүрүүгө шыктандыруу.
- Бул тема боюнча негизги кызыкдар тараптардын ортосундагы (талкулоо максатында) сүйлөшүүлөрдү кеңейтүүгө көмөктөшүү.

АИКТЭСК Концепция аудиттин сапатын үзгүлтүксүз жакшыртууга жетишүү үчүн талкууларды жана позитивдүү аракеттерди жаратат деп күтөт.

Аудиторлор аудитордук уюмдардагы аудиттин жана сапатты контролдоонун тиешелүү стандарттарын, ошондой эле этикалык жана башка ченемдик талаптарды сактоого милдеттүү. Концепция мындай стандарттарды алмаштырбайт, ошондой эле аудитордук тапшырмаларды аткаруу үчүн кошумча стандарттарды же талаптарды белгилебейт.

Сөз башы

Колдонуучулардын керектөөлөрүн канааттандыруу үчүн, каржылык маалымат актуалдуу, өз убагында жана ишенимдүү болушу керек. Улуттук мыйзамдар жана ченемдик актылар, ошондой эле ишкананын кызыкдар тараптары, колдонуучуларга маалыматка ишенүүгө болот деген ишенимди берүү үчүн финансылык маалыматтын айрым элементтеринин тышкы аудитин талап кылышат. Тышкы аудит өзүнүн максатына жетүүсү үчүн, финансылык отчеттуулукту пайдалануучулар аудитор ылайыктуу аудитордук стандартка ылайык иштегенине жана “сапаттуу аудит” жүргүзгөнүнө ишениши керек.

“Аудиттин сапаты” деген термин көбүнчө кызыкдар тараптардын ортосундагы талкууларда, жөнгө салуучу органдардын, стандарттарды иштеп чыгуучулардын, аудитордук уюмдардын жана башкалардын баарлашуусунда, ошондой эле изилдөөдө жана саясатты иштеп чыгууда колдонулат. Аудиттин сапаты татаал маселе жана 1-тиркемеде көрсөтүлгөндөй, ага жалпы таанылып кабыл алынган аныктама же талдоо жок.

Ушул себептен улам, Аудиттин жана ишенимди камсыз кылуучу тапшырмалардын эл аралык стандарттары боюнча кеңеш (АИКТЭСК) Аудиттин сапаты боюнча концепцияны (Концепция) иштеп чыкты, ал финансылык отчеттуулуктун аудити боюнча тапшырма, аудитордук уюм жана өлкөнүн деңгээлинде аудиттин сапатына салым кошкон салым, процесс жана натыйжа факторлорун сүрөттөйт. Концепция ошондой эле кызыкдар тараптардын ортосундагы өз ара аракеттенүүнүн маанилүүлүгүн жана ар кандай контексттик факторлордун маанилүүлүгүн көрсөтөт.

АИКТЭСК мындай концепция коомдук кызыкчылыкка жооп берет деп эсептейт, анткени ал:

- Улуттук аудитордук уюмдарды, аудитордук уюмдардын эл аралык тармактарын жана кесипкөй бухгалтердик уюмдарды аудиттин сапатын кантип жакшыртуу жана аудиттин сапаты тууралуу маалыматты жеткирүү жөнүндө ойлонууга шыктандырат;
- Аудиттин сапатынын маанилүү элементтери жөнүндө кызыкдар тараптардын маалымдуулугун жана түшүнүү деңгээлин жогорулатат;
- Кызыкдар тараптарга аудиттин сапатын жогорулатуу үчүн артыкчылыктуу көңүл бурууга татыктуу болгон факторлорду таанууга мүмкүнчүлүк берет. Мисалы, Концепция корпоративдик башкаруу үчүн жооп берүүчү жактарга аудиттин сапаты жөнүндө маалымат берүү жана аны жакшыртууда өз ролдорун эске алууга шыктандыруу үчүн колдонулушу мүмкүн;

- Эл аралык деңгээлде да, улуттук деңгээлде да стандартты кабыл алууга жардам берет. Мисалы, АИКТЭСК Сапатты контролдоонун эл аралык стандарттарын (СКЭС) ¹ жана Аудиттин эл аралык стандарттарын (АЭС) кайра карап чыкканда Концепцияны колдонот. Ал ошондой эле Бухгалтерлердин этикасынын эл аралык стандарттары боюнча кеңешине (БЭЭСК) жана Бухгалтердик эсеп боюнча билим берүүнүн эл аралык стандарттары боюнча кеңешке (БЭБЭСК) алардын расмий билдирүүлөрүн жакшыртуу аракеттерине жардам бере алат;
- АИКТЭСК менен негизги кызыкдар тараптардын, ошондой эле бул кызыкдар тараптардын өздөрүнүн ортосундагы талкуулап сүйлөшүүгө жана тыгыз иш мамилелерди өнүктүрүүгө көмөктөшөт;
- Тема боюнча илимий изилдөөлөргө көмөк көрсөтөт; жана
- Аудит тармагында окуп жаткан студенттерге алар каалаган кесиптин негиздерин толук түшүнүүгө жардам берет.

¹ Сапатты контролдоонун эл аралык стандарттары 1, *Финансылык отчеттуулуктун аудитин жана обзордук текшерүүлөрдү жүргүзүүчү, ошондой эле ишенимди камсыз кылуучу башка тапшырмаларды жана коштоочу кызмат көрсөтүүлөр боюнча тапшырманы аткаруучу аудитордук уюмдарда сапатты контролдоо.*

МАЗМУНУ

	бет
Жалпы таасир	5
1 Салым факторлору.....	10
2 Процесс факторлору.....	13
3 Натыйжа факторлору.....	14
4 Финансылык отчеттуулукту берүү баскычтарындагы негизги өз ара аракеттер	21
5 Контексттик факторлор.....	28
1-тиркеме Аудиттин сапатын аныктоонун татаалдыгы	
2-тиркеме Салым жана процесс факторлорунун сапаттык мүнөздөмөсү	

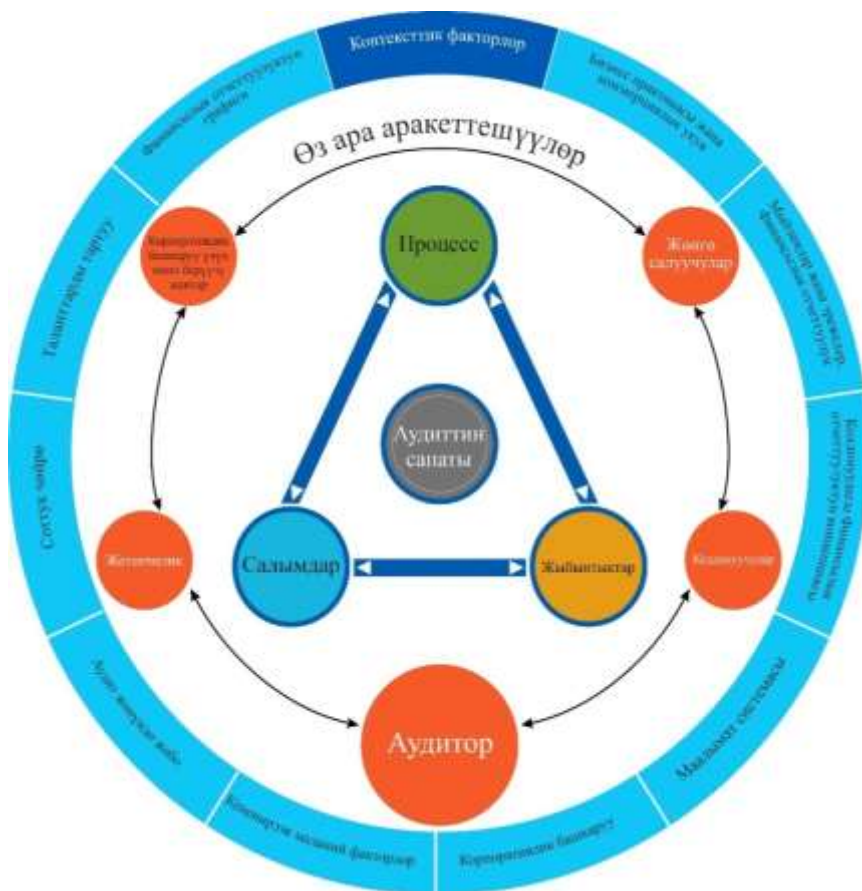
Жалпы таасир

1. “Аудиттин сапаты” термини сапаттуу аудиттин үзгүлтүксүз жүргүзүлүшүнүн ыктымалдуулугун жогорулатуучу чөйрөнү түзүүчү негизги элементтерди камтыйт.
2. Аудитор үчүн финансылык отчеттуулуктун аудитинин максаты – финансылык отчеттуулукта олуттуу бурмалоолордун жоктугу жөнүндө талаптагыдай жетиштүү аудитордук далилдерди алуунун негизинде финансылык отчеттуулук боюнча корутунду түзүү жана аудитордун корутундуларына ылайык отчет берүү. **Сапаттуу аудит**, төмөндөгүдөй аудитордук топ тарабынан жүргүзүлүшү мүмкүн:
 - Тиешелүү баалуулуктарды, этиканы жана мамилени көрсөткөн;
 - Жетиштүү билимге, өздөштүрүүгө жана тажрыйбага ээ болгон жана аудитордук иштерди аткарууга жетиштүү убактысы болгон;
 - Мыйзамга, ченемдик укуктук актыларга жана колдонулуучу стандарттарга ылайык келген катаал аудит процессин жана сапатты контролдоо жол-жоболорун колдонгон;
 - Пайдалуу жана өз убагындагы отчетторду берген;
 - Тиешелүү кызыкдар тараптар менен тийиштүү түрдө өз ара аракеттенген.
3. Финансылык отчеттуулуктун аудитин сапаттуу жүргүзүү үчүн жоопкерчилик аудиторго жүктөлөт. Бирок, аудиттин сапаты финансылык отчеттуулуктун баскычтарын берүүгө катышуучуларынын колдоосу жана алардын ортосунда тийиштүү өз ара аракеттенүү болгон чөйрөдө эң жакшы сапаттуулукка жетишилет.
4. Концепция аудиттин сапатынын негизги элементтери жөнүндө маалымдуулукту жогорулатууга умтулат, ошону менен аудиторлорду, аудитордук уюмдарды жана башка кызыкдар тараптарды, алар өздөрүнүн чөйрөсүндө аудиттин сапатын жакшыртуу үчүн көбүрөөк иш-аракет кыла алабы деген суроого үндөйт.
5. Концепция алардын көлөмүнө, мүнөзүнө жана татаалдыгына карабастан бардык субъекттердин аудитине карата колдонулат. Ал ошондой эле көлөмүнө карабастан бардык аудитордук уюмдарга, анын ичинде тармактын же ассоциациянын бөлүгү болгон аудитордук уюмдарга да тиешелүү. Бирок, ушул Концепцияда сүрөттөлгөн аудиттин сапатынын атрибуттары өзүнүн маанилүүлүгү боюнча айырмаланат жана аудиттин сапатына ар кандай жолдор менен таасир этет.

6. Аудиторлор аудитордук уюмдар үчүн аудиттин стандарттарын жана сапатты контролдоонун тиешелүү стандарттарын, ошондой эле этикалык жана башка ченемдик талаптарды сактоого милдеттүү. Атап айтканда, СКЭС 1² аудиттердин сапатын контролдоо системасы боюнча аудитордук уюмдун жоопкерчилигин карайт. Концепция мындай стандарттарды алмаштыра албайт, ошондой эле кошумча стандарттарды белгилебейт же аудитордук тапшырмаларды аткаруу үчүн жол-жоболук талаптарды камсыз кылбайт.
7. Өзүнчө бөлөк аудиттин сапатына ушул Концепцияда сүрөттөлгөн салымдар, процесстер, натыйжалар жана өз ара аракеттенүүлөр таасир этсе да, Аудиттин сапаты боюнча концепция өзүнчө бөлөк аудиттин сапатын баалоо үчүн өзү эле жетиштүү эмес. Себеби, конкреттүү ишканадагы олуттуу бурмалоолордун тобокелдигине жооп катары алынган аудитордук далилдердин мүнөзү, мөөнөтү жана көлөмү, аудиттин жүрүшүндө кабыл алынган тиешелүү ой жүгүртүүлөрдүн актуалдуулугу жана тиешелүү стандарттардын сакталышы сыяктуу маселелер майда-чүйдөсүнө чейин каралышы керек.
8. Концепция төмөнкү элементтерди баса белгилейт:
 - a. Салымдар
 - b. Процесстер
 - c. Натыйжалар
 - d. Финансылык отчеттуулукту берүү баскычындагы негизги өз ара аракеттер
 - e. Контексттик факторлор

² СКЭС 1 аудитордук уюмдар жана алардын кызматкерлери кесипкөй стандарттарга жана колдонулуучу мыйзамдык жана ченемдик талаптарга ылайык келээрине негиздүү кепилдик берүү үчүн, аудитордук уюмдардан сапатты контролдоо системасын түзүүнү жана колдоону талап кылат; жана аудитордук уюм же тапшырма боюнча өнөктөштөр тарабынан берилген отчеттор шарттарга ылайыктуу болуусун талап кылат.

Концепцияны төмөнкүчө чагылдырууга болот:



Салымдар

9. Салымдар тууралуу маалыматтар төмөнкү салым факторлоруна топтоштурулган:
 - a. Аудиторлордун баалуулуктары, этикасы жана мамилелери, алар өз кезегинде, аудитордук уюмда өкүм сүргөн маданияттын таасиринде болот; жана
 - b. Аудиторлордун билими, өздөштүрүүлөрү жана тажрыйбасы, жана аудитти өткөрүү үчүн аларга бөлүнгөн убакыт.

10. Бул салымдардын чегинде сапаттык мүнөздөмөлөрү андан ары төмөнкүлөргө түздөн-түз тиешелүү болгондорго бөлүнөт:
 - a. Аудитордук тапшырманын деңгээли;
 - b. Аудитордук фирманын деңгээли, демек, кыйыр түрдө ошол аудитордук уюм жүргүзгөн бардык аудиттерге; жана
 - c. Улуттук (же юрисдикциялык) деңгээл, демек, кыйыр түрдө ошол өлкөдө иштеген бардык аудитордук уюмдарга жана алар жүргүзгөн аудиттерге.
11. 2-тиркемеде аудитордук тапшырма, аудитордук уюм жана улуттук деңгээлдер үчүн салым факторлорунун сапаттык мүнөздөмөлөрү кенири сүрөттөлөт.
12. Аудиттин сапатына салымдарга аудит жүргүзүлүп жаткан контекст, негизги кызыкдар тараптар менен өз ара аракеттенүү жана натыйжалар таасир этет. Мисалы, мыйзамдар жана ченемдик актылар (контекст) колдонулган өздөштүрүүлөргө (салымдар) таасир этүүчү конкреттүү отчетторду (натыйжаларды) талап кылышы мүмкүн.

Процесс

13. Аудит процессинин жана сапатты контролдоо жол-жоболорунун катаалдыгы аудиттин сапатына таасирин тийгизет. 2-тиркеме катышуу, аудитордук уюм жана улуттук деңгээлдеги бул процесс факторунун сапаттык мүнөздөмөлөрүн кененирээк сүрөттөйт.

Натыйжалар

14. Натыйжалар формалдуу түрдө даярдалган жана бир тараптан экинчи тарапка берилген отчетторду жана маалыматтарды, ошондой эле аудит процессинен алынган, адатта аудит жүргүзүлгөн ишканадан тышкары жактарга көрүнбөгөн натыйжаларды камтыйт. Мисалы, алар аудитордун корутундуларынан келип чыгышы мүмкүн болгон ишкананын финансылык отчеттуулук тажрыйбасын жана финансылык отчеттуулукка ички контролду жакшыртууну камтышы мүмкүн.
15. Аудиттин натыйжалары көбүнчө контекст менен, анын ичинде мыйзамдардын талаптары менен аныкталат. Кээ бир кызыкдар тараптар натыйжалардын мүнөзүнө таасир этсе, башкалары азыраак таасир этет. Чынында эле, кээ бир кызыкдар тараптар үчүн, мисалы, баалуу кагаздары уюштурулган соодага киргизилген компаниялардын инвесторлору үчүн аудитордун корутундусу негизги натыйжа болуп саналат.

Финансылык отчеттуулукту берүү баскычтарындагы негизги өз ара аракеттер

Финансылык отчеттуулукту берүү баскычтарындагы ар бир жеке кызыкдар тараптар жогорку сапаттагы финансылык отчеттуулукту колдоодо маанилүү роль ойносо да, кызыкдар тараптардын өз ара аракеттенүүсү аудиттин сапатына өзгөчө таасирин тийгизиши мүмкүн. Бул өз ара аракеттенүүлөр, анын ичинде формалдуу жана формалдуу эмес коммуникациялар, аудит жүргүзүлүп жаткан контексттин таасиринде болот жана салым менен натыйжанын ортосунда динамикалык байланыштын болушуна мүмкүндүк берет. Мисалы, пландоо стадиясында аудитор менен баалуу кагаздары уюштурулган соодага киргизилген компаниянын аудитордук комитетинин ортосундагы талкуулар адистердин өздөштүрүүлөрүн колдонууга (салым) жана корпоративдик башкаруу үчүн жооп берүүчү жактарга берилчү аудитордук отчеттун (натыйжа) формасына жана мазмунуна таасир этиши мүмкүн. Тескерисинче, жеке менчик ишканалар үчүн аудитор менчик ээлерине жакын болушу мүмкүн. Мындай шарттарда аудиттин сапатына өбөлгө түзгөн расмий эмес байланыштар тез-тез болушу мүмкүн.

Контексттик факторлор

17. Финансылык отчеттуулуктун мүнөзүнө жана сапатына жана тике же кыйыр түрдө аудиттин сапатына таасир эте турган мыйзамдар жана ченемдик актылар, корпоративдик башкаруу сыяктуу бир катар экологиялык же контексттик факторлор бар. Тийиштүү учурларда аудиторлор бул факторлорго жооп берип, кантип талаптагыдай жетиштүү аудитордук далилдерди алуунун эң жакшы жолун аныкташат.

1. Салым факторлору

1. Сапаттуу аудитте төмөндөгүдөй аудиторлор катышат:
 - Тиешелүү баалуулуктарды, этиканы жана мамилени көрсөткөн; жана
 - Жетиштүү билимге, өздөштүрүүгө жана тажрыйбага ээ болгон жана аудитордук иштерди аткарууга жетиштүү убактысы болгон.
2. Аудиттин сапатына таасир этүүчү негизги атрибуттар төмөндө баяндалган. Бул атрибуттар аудитордук тапшырма деңгээлинде, аудитордук уюмдун деңгээлинде жана улуттук (же юрисдикциялык)³ деңгээлде колдонулат. Ар бир атрибут жана деңгээл өзүнчө бөлүмдөрдө сүрөттөлөт.
- 1.1 **Баалуулуктар, этика жана мамилелер – аудитордук тапшырма деңгээли** (2-тиркеменин 2-16-пункттарын караңыз)
3. Тапшырманын жетекчиси⁴ аудитордук тапшырма үчүн жооп берет, ошондуктан аудиттин сапаты үчүн түздөн-түз жоопкерчилик тартаат. Аудиттин өзү, аудиттин аткарылышы үчүн жоопкерчиликти өзүнө алуудан тышкары, тапшырманын жетекчиси аудитордук топтун сапаттуу аудит жүргүзүүсү үчүн зарыл болгон баалуулуктарды, этиканы жана мамилелерди көрсөтүүсүн камсыз кылууда маанилүү ролду ойнойт.

Негизги Атрибуттар болуп төмөнкүлөр саналат:

- Аудитордук тапшырма тобу төмөнкүлөрдү тааныйт: аудиттин кеңири коомдук кызыкчылык үчүн жүргүзүлүүсүн; жана этикалык талаптардын маанилүүлүгүн.⁵

³ Юрисдикция өлкөдөн чонураак же кичирээк болушу мүмкүн. Дүйнөнүн кээ бир аймактарында аудитти жөнгө салуунун айрым аспектилери бир катар өлкөлөрдү камтыйт. Кээ бир өлкөлөрдө аудитти жөнгө салуунун аспектилери штаттар же провинциялар сыяктуу кичинекей бирдиктер тарабынан ишке ашырылат.

⁴ Мамлекеттик сектордун чөйрөсүндө “кардар”, “аудитордук тапшырма”, “тапшырманын жетекчиси” жана “аудитордук уюм” деген терминдер, тиешелүү учурларда, Жогорку аудит мекемелеринин эл аралык стандарттарында (ЖАМЭС) 40, Жогорку аудит органдары үчүн сапатты контролдоо, 7-бөлүмдө аныкталгандай, алардын мамлекеттик сектордогу эквивалентине шилтеме катары окулушу керек.

⁵ Бухгалтерлердин этикасынын эл аралык стандарттары боюнча кеңеш тарабынан чыгарылган *Кесипкөй бухгалтерлердин этика кодекси* (БЭЭСК Кодекси) кесипкөй бухгалтерлер үчүн кесиптик этиканын беш негизги принциптерин аныктайт: ак ниеттүүлүк; объективдүүлүк;

- Аудитордук топ объективдүүлүктү жана чынчылдыкты көрсөтөт.
- Аудитордук топ көз карандысыз.
- Аудитордук топ кесипкөй компетенттүүлүгүн жана тиешелүү кылдаттыгын көрсөтөт.
- Аудитордук топ кесипкөй скептицизмди көрсөтөт.

1.2 **Баалуулуктар, этика жана мамилелер – аудитордук уюмдун деңгээли** (2-тиркеменин 17-32-пункттарын караңыз)

4. Аудитордук уюмдун маданияты аудитордук өнөктөштөрдүн жана аудитордук топтун башка мүчөлөрүнүн баалуулуктарына, этикасына жана мамилелерине маанилүү таасир этет, анткени аудитордук топ иштеген чөйрө өнөктөштөрдүн жана кызматкерлердин ой жүгүртүүсүнө, демек, алардын өз милдеттерин аткаруу ыкмасына олуттуу таасир этиши мүмкүн. Аудит коомдук кызыкчылыкты коргоого багытталганы менен, аудитордук уюмдар көбүнчө коммерциялык уюмдар болуп саналат. Ар бир аудитордук уюмдун маданияты, анын өнөктөштөрү жана кызматкерлери коомдук кызыкчылыкта кандай иш алып барарын, жана ошол эле учурда ишкананын коммерциялык максаттарына кантип жетээрин аныктоодо маанилүү фактор болуп калат.
5. Аудиттин сапаты бааланган маданиятты түзүүгө байланыштуу негизги атрибуттар болуп төмөнкүлөр саналат:
- Тиешелүү эң жогорку максаттарды койгон жана аудитордук уюмдун көз карандысыздыгын камсыздоого багытталган башкаруу механизмдери бар.
 - Аудиттин сапатын колдоочу баалоо жана сыйлоо системалары аркылуу зарыл болгон жеке мүнөздөмөлөр көтөрмөлөнөт.
 - Финансылык жагдайлар аудиттин сапатын начарлаткан аракеттерди жана чечимдерди кабыл албайт.
 - Аудитордук уюм өнөктөштөргө жана кызматкерлерге үзгүлтүксүз кесиптик өнүгүү мүмкүнчүлүктөрүн жана жогорку сапаттагы техникалык колдоону камсыз кылуунун маанилүүлүгүн баса белгилейт.

кесиптик компетенттүүлүк жана талаптагыдай кылдаттык; купуялуулук; жана кесиптик жүрүм-турум.

- Аудитордук уюм татаал маселелер боюнча кенеш берүү маданиятын өнүктүрөт.
- Кардарларды кабыл алуу жана алар менен иштөөнү улантуу боюнча чечимдерди кабыл алуу үчүн ишенимдүү системалар бар.

1.3 Баалуулуктар, этика жана мамилелер – улуттук деңгээл (2-тиркеменин 33-40-пункттарын караңыз)

6. Улуттук аудитти жөнгө салуучу иш-чаралар аудитордук фирмалардын ичиндеги маданиятка, аудитордук өнөктөштөрдүн жана аудитордук топтун башка мүчөлөрүнүн баалуулуктарына, этикасына жана мамилелерине маанилүү таасир этет. Негизги атрибуттары болуп төмөнкүлөр саналат:
- Этиканын негизги принциптерин да, ошондой эле колдонулуучу конкреттүү талаптарды да так чагылдырган этиканын талаптары жарыяланды.
 - Жөнгө салуучулар, улуттук стандарттарды аныктоочулар жана кесипкөй бухгалтердик уюмдар этика принциптерин түшүнүүнү жана талаптардын ырааттуу колдонулушун камсыздоодо жигердүү иштешет.
 - Аудитордук уюмдар кардарлардын кабыл алган чечимдери боюнча маалыматтарды өз ара алмашышат.

1.4 Билим, өздөштүрүү, тажрыйба жана убакыт – Тапшырма деңгээли (2-тиркеменин 41-58-пункттарын караңыз)

7. Тапшырманын жетекчиси аудитордук топтун жамааттык түрдө тиешелүү компетенцияларга ээ болушун, жана аудитордук корутундуну чыгарганга чейин топтун талаптагыдай жетиштүү аудитордук далилдерди алууга жетишээрлик убактысын ишенимдүү камсыз кылуу үчүн жооптуу.
8. Негизги атрибуттар төмөнкүлөр:
- Өнөктөштөр жана кызматкерлер керектүү компетенцияга ээ.
 - Өнөктөштөр жана кызматкерлер ишкананын бизнесин түшүнөт.
 - Өнөктөштөр жана кызматкерлер негиздүү ой жүгүртүшөт.
 - Тапшырманын жетекчиси тобокелдиктерди баалоодо, пландаштырууда, аткарылган ишти контролдоодо жана талдоодо активдүү катышат.
 - “Жеринде” деталдуу аудитордук иштерди аткарып жаткан кызматкерлер жетиштүү тажрыйбага ээ, алардын иши тийиштүү

түрдө багытталат, көзөмөлдөнөт жана талдалат, ошондой эле кызматкерлердин арасында ордун басуучулуктун акылга сыярлык даражасы бар.

- Өнөктөштөрдүн жана кызматкерлердин аудитти натыйжалуу жүргүзүүгө жетиштүү убактысы бар.
- Тапшырманын жетекчиси жана аудитордук топтун башка тажрыйбалуу мүчөлөрү жетекчиликке жана корпоративдик башкаруу үчүн жооп берүүчү жактарга жеткиликтүү.

1.5 Билим, өздөштүрүү, тажрыйба жана убакыт – Аудитордук уюмдун деңгээли (2-тиркеменин 59-70-пункттарын караңыз)

9. Аудитордук фирманын саясаттары жана жол-жоболору аудитордук тапшырманын жетекчисинин жана аудитордук топтун башка мүчөлөрүнүн талап кылынган билимине жана тажрыйбасына, ошондой эле алар үчүн зарыл болгон аудитордук ишти аткаруу үчүн бош убакытка таасирин тийгизет. Негизги атрибуттары болуп төмөнкүлөр саналат:
- Өнөктөштөрдүн жана кызматкерлердин татаал маселелерди пайда болушу менен чечүү үчүн жетиштүү убактысы бар.
 - Аудитордук топ туура түзүмдөлгөн.
 - Өнөктөштөр жана жогорку кызматтагы кызматкерлер тажрыйбасы азыраак кызматкерлерди өз убагында баалоо жана тиешелүү насаатчылык же “жумуш ордунда” окутуу менен камсыз кылышат.
 - Аудит боюнча өнөктөштөргө жана кызматкерлерге аудит, бухгалтердик эсеп жана зарыл болгон учурда адистештирилген тармактык маселелер боюнча жетиштүү окутуу жүргүзүлөт.

1.6 **Билим, өздөштүрүүлөр, тажрыйба жана убакыт – Улуттук деңгээл** (2-тиркеменин 71-80-пункттарын караңыз)

10. Улуттук иш-чаралар аудиторлордун компетенцияларына таасир этиши мүмкүн. Негизги атрибуттары болуп төмөнкүлөр саналат:

- Аудитордук уюмдарды/жеке аудиторлорду лицензиялоо үчүн күчтүү механизмдер бар.
- Билим берүү талаптары так аныкталган, окутуу тийиштүү жана натыйжалуу ресурстар менен камсыздалган.
- Аудиторлорду учурдагы маселелер боюнча кабардар кылып туруу жана аларды жаңы бухгалтердик эсеп, аудит же ченемдик талаптарга үйрөтүү механизмдери бар.
- Аудитордук кесип артыкчылыктуу абалда тургандыктан, андыктан, анын тиешелүү сапаттарга ээ болгон адамдарды тартууга жана кармап калууга толук мүмкүнчүлүктөрү бар.

2. Процесс факторлору

11. Сапаттуу аудит аудиторлордун мыйзамдарга, жоболорго жана колдонулуучу стандарттарга ылайык келген катаал аудит процессин жана сапатты контролдоо жол-жоболорун колдонууну камтыйт.

2.1. Аудит процесси жана сапатты контролдоо жол-жоболору – Тапшырма деңгээли (2-тиркеменин 81-93-пункттарын караңыз)

12. Аудит, аудиттин стандарттарына ылайык жүргүзүлүүгө тийиш жана аудитордук уюмдун СКЭС 1ге ылайык келген сапатты контролдоо жол-жоболоруна баш ийүүгө тийиш. Булар тобокелдиктерди баалоого, пландаштырууга, аудитордук жол-жоболорду аткарууга жана акырында, пикирди калыптандырууга жана билдирүүгө тартиптүү мамиле жасоо үчүн негиз түзөт. Аудитордук уюмдардын методологиясы, ички саясаттары жана жол-жоболору кээде конкреттүү иш-чараларды ким аткарат, ички консультацияларга талаптар жана документациянын форматтары сыяктуу маселелер боюнча конкреттүү көрсөтмөлөрдү берет.

13. Аудиттин стандарттары жана аудитордук уюмдун методологиясы аудит процессин аныктаса да, бул процесстин практикада кандай колдонулушу конкреттүү аудиттен көз каранды. Негизги атрибуттары болуп төмөнкүлөр саналат:

- Аудитордук топ аудиттин стандарттарын, тиешелүү мыйзамдарды, ченемдик укуктук актыларды жана аудитордук уюмдун сапатты контролдоо жол-жоболорун сактайт.
- Аудитордук топ маалыматтык технологияларды туура колдонот.

- Аудитке катышкан башка адамдар менен натыйжалуу өз ара аракеттенүү бар.
- Натыйжалуу жана иштиктүү аудит процессине жетишүү үчүн жетекчилик менен тийиштүү макулдашуулар бар.

2.2. Аудит процесси жана сапатты контролдоо жол-жоболору – Аудитордук уюмдун деңгээли (2-тиркеменин 94-111-пункттарын караңыз)

14. Аудитордук уюмдун саясаты жана жол-жоболору аудит процессине таасирин тийгизет. Аудиттин сапатына салым кошуучу негизги атрибуттар болуп төмөнкүлөр саналат:
- Аудиттин методологиясы кесиптик стандарттардагы өзгөртүүлөргө, сапатты ички контролдоонун жана тышкы инспекциялоонун жыйынтыктарына ылайыкталган.
 - Аудиттин методологиясы команданын айрым мүчөлөрүн кесипкөй скептицизмди колдонууга жана тиешелүү кесипкөй ой жүгүртүүгө үндөйт.
 - Методология аудитордук ишти натыйжалуу көзөмөлдөөнү жана текшерүүнү талап кылат.
 - Методология аудиттин тиешелүү документациясын талап кылат.
 - Сапатты контролдоонун катаал жол-жоболору орнотулуп, аудиттин сапатына мониторинг жүргүзүлүп, жана тиешелүү кийинки чаралар көрүлөт.
 - Зарыл болгон учурда, натыйжалуу тапшырманы аткаруунун сапатын текшерүү (ТАСТ) жүргүзүлөт.

2.3. Аудит процесси жана сапатты контролдоо жол-жоболору – Улуттук деңгээл (2-тиркеменин 112-119-пункттарын караңыз)

15. Улуттук аудиттин жөнгө салуучу иш-чаралары аудит процессине таасир этиши мүмкүн.
16. АЭСтер АИКТЭСК тарабынан басылып чыккан. Бухгалтерлердин этикасынын эл аралык стандарттары боюнча кеңештин (БЭЭСК) кесипкөй бухгалтерлер үчүн күчтүү, эл аралык деңгээлге ылайыктуу Этика кодексин иштеп чыгуу аркылуу кесипкөй бухгалтерлер үчүн жогорку сапаттагы этикалык стандарттарды белгилейт. Бухгалтердик эсеп боюнча билим берүүнүн эл аралык стандарттары боюнча кеңеши (БЭБЭСК) Билим берүүнүн эл аралык стандарттарын (БЭС) жайылтуу аркылуу техникалык компетентүүлүк, ошондой эле кесиптик өздөштүрүүлөрдү, баалуулуктарды, этиканы жана кесипкөй бухгалтерлерге карата мамилени камтыган кесиптик бухгалтердик

билимди өнүктүрөт жана өркүндөтөт. Бул стандарттар улуттук деңгээлде кеңири колдонулат. Негизги атрибуттары болуп төмөнкүлөр эсептелет:

- Аудит жана башка стандарттар жарыяланды, алар негизги максаттарды, ошондой эле колдонулуучу конкреттүү талаптарды ачык көрсөтөт.
- Тышкы аудитти жүргүзүү үчүн жооптуу органдар аудиттин сапатынын тиешелүү мүнөздөмөлөрүн аудитордук уюмдардын ичинде да, жеке аудитордук тапшырмаларды аткарууда да эске алышат.
- Аудиттин үзгүлтүккө учурагандыгы тууралуу арыздарды иликтөө жана зарыл болгон учурда дисциплинардык чараларды көрүү үчүн натыйжалуу системалар бар.

3. Натыйжа факторлору

17. Ар кандай кызыкдар тараптар аудиттин ар кандай натыйжаларын алышат. Бул натыйжалар, кыязы, алардын пайдалуулугу жана өз убагындагы жагынан бааланып, аудиттин сапатынын аспектилери катары каралышы мүмкүн. Алар ошондой эле:

- Аудиттин сапаты боюнча кененирээк түшүнүктөрдү берет. Мисалы, аудитти жөнгө салуучу органдардын отчеттору, кыязы, инспекциялоо иш-чараларынын жүрүшүндө аныкталган кемчиликтерди сүрөттөштү мүмкүн; жана
- Аудиттин сапатына түздөн-түз таасирин тийгизет. Мисалы, ички контролдун натыйжалуулугу сыяктуу бир маселени чечүү үчүн конкреттүү жоопкерчиликке ээ болуусу, бул жаатта иштин активдүү болушуна алып келиши мүмкүн.

18. Кээ бир кызыкдар тараптар, өзгөчө жетекчилик, корпоративдик башкаруу үчүн жооп берүүчү жактар жана кээ бир жөнгө салуучулар аудиттин сапатына таасир этүүчү факторлордун айрымдарын түз түшүнүшөт, ошондуктан аудиттин сапатына, жок дегенде жарым-жартылай баа берүүгө жөндөмдүү. Башка кызыкдар тараптардын натыйжалары, мисалы, аудитордук комитеттер тарабынан берилген маалымат тышкы колдонуучуларга аудиттин сапаты жөнүндө пайдалуу маалыматты бере алат.

19. Тиешелүү натыйжалар төмөнкүлөрдү камтышы мүмкүн:

Деңгээл	Натыйжалар
3.1 Тапшырма деңгээли	Аудитор тараптан

	<p>3.1.1 Аудитордун финансылык отчеттуулукту пайдалануучуларга берген отчеттору.</p> <p>3.1.2 Аудитордун корпоративдик башкаруу үчүн жооп берүүчү жактарга берген отчеттору</p> <p>3.1.3 Аудитордун жетекчиликке берген отчеттору</p> <p>3.1.4 Аудитордун финансылык жана пруденциалдык жөнгө салуучу органдарга берген отчеттору</p> <p>Ишкана тараптан</p> <p>3.1.5 Аудиттен өткөн финансылык отчеттуулук</p> <p>3.1.6 Корпоративдик башкаруу үчүн жооп берүүчү жактардан, анын ичинде аудит боюнча комитеттердин отчеттору</p> <p>Аудит боюнча жөнгө салуучу органдардан</p> <p>3.1.7 Жеке аудиттер жөнүндө маалымат берүүчү жөнгө салуучу органдар</p>
<p>3.2 Аудитордук уюм жана Улуттук деңгээл</p>	<p>Аудитордук уюмдан</p> <p>3.2.1 Ачык-айкындуулук отчеттору</p> <p>3.2.2 Жылдык жана башка отчеттор</p> <p>Аудит боюнча жөнгө салуучу органдардан</p> <p>3.2.3 Аудитордук уюмдарды инспекциялоонун жыйынтыктарынын консолидацияланган көрүнүшүн камсыз кылуу</p>

3.1. Натыйжалар – Тапшырма денгээли

3.1.1. *Аудиттен өткөн финансылык отчеттуулукту пайдалануучуларга аудитордун отчету*

20. Аудиттин негизги натыйжасы болуп, колдонуучуларда аудитордук отчеттун тууралыгына ишенимди камсыз кылган аудитордук корутунду саналат. Көпчүлүк колдонуучулар үчүн модификацияланган аудитордук корутундунун жоктугу финансылык маалыматтын ишенимдүүлүгүнүн маанилүү белгиси болуп саналат. Бул белгинин маанисине бир катар факторлор таасир этиши мүмкүн, анын ичинде аудитти жүргүзгөн аудитордук уюмдун кадыр-баркы⁶ жана колдонулган аудит процессинин натыйжалуулугу жөнүндө божомол.
21. Аудитордун корутундусу аудиторго анын иши жана корутундулары жөнүндө, демек, жүргүзүлгөн аудиттин сапаты жөнүндө кээ бир түшүнүктөрдү берүү үчүн маалымат берүүгө мүмкүнчүлүк берет. Бирок, аудиторлор бул мүмкүнчүлүктөн дайыма эле пайдалана бербейт жана жылдар өткөн сайын аудитордук отчет стандартташтырылган. Аудитордун корутундусу өзгөртүлгөн учурларды кошпогондо, аудитордун иши жана корутундулары жөнүндө маалымат адатта берилбейт.
22. Аудитордук корутундуда камтылган маалыматты кеңейтүүдөн тышкары, эгерде ал мыйзамдарда же ченемдик укуктук актыларда талап кылынган конкреттүү маселелер боюнча кошумча кепилдикти камтыса, анын пайдалуулугу да жогорулашы мүмкүн. Кээ бир учурларда, мындай кепилдик аудиттин көлөмүн кеңейтпестен да берилиши мүмкүн (мисалы, жетекчилик аудиторго бардык зарыл болгон маалыматтарды жана түшүндүрмөлөрдү бергендигин тастыктоо). Башка учурларда аудиттин көлөмүн кеңейтүү зарыл (мисалы, финансылык отчеттуулукка ички контролдун натыйжалуулугуна кепилдик берүү).
23. Аудит жөнүндө көбүрөөк маалымат, адатта, мамлекеттик сектордун аудитору тарабынан, же негизги аудитордун отчетунда же жалпыга жеткиликтүү болгон кошумча отчетто берилет. Мындан тышкары, мамлекеттик сектордун аудиторлору өз ишин кээде расмий документтер менен таанышууга мүмкүнчүлүк берген чөйрөдө

⁶ Аудитордук уюмдун кадыр-баркы Концепцияда атайын каралган эмес, анткени ал аудиттин сапатынын элементи эмес, бирок, сапаттуу аудиттин үзгүлтүксүз аткарылышынан келип чыгышы мүмкүн. Аудитордук уюмдун кадыр-баркына таасир этүүчү бир катар факторлор бар, анын ичинде анын көлөмү, маркетингдик иш-аракеттери жана соттук териштирүүлөр же жөнгө салуу аракеттери кандайдыр бир денгээлде терс таасирин тийгизиши мүмкүн

жүргүзүшөт. Маалыматтын мындай эркиндиги мамлекеттик сектордун аудиторунун аудитордук текшерүүлөрү жөнүндө, мисалы, ишкананын бизнес тобокелдиктери жана ички контролдуктары жөнүндө кеңири маалыматты ачууга алып келиши мүмкүн.

- 3.1.2. *Корпоративдик башкаруу үчүн жооп берүүчү жактарга аудитордун отчеттору*
24. Аудиттин стандарттары, адатта, аудитордон конкреттүү маселелер боюнча корпоративдик башкаруу үчүн жооп берүүчү жактарга өз убагында билдирүүнү талап кылат. Мисалы, АЭСтер⁷ төмөнкүлөр жөнүндө билдирүүнү талап кылат:
- Аудитордун жоопкерчиликтери.
 - Аудиттин пландаштырылган көлөмү жана мөөнөтү.
 - Аудитордун объективдүүлүгүнө коркунучтар жана ага байланыштуу колдонулган коргоо чаралары жөнүндө маалымат.
 - Аудиттин олуттуу корутундулары.
25. Мындай маселелер көбүнчө корпоративдик башкаруу үчүн жооп берүүчү жактарга жазуу жүзүндө берилчү отчеттордо чагылдырылат. Бирок, аудитор менен корпоративдик башкаруу үчүн жооп берүүчү жактардын ортосундагы кеңири жана ар тараптуу талкуулардын негизин аудит стандарттарынын талаптары түзөөрү күтүлүүдө. Корпоративдик башкаруу үчүн жооп берүүчү жактар аудиттин жалпы сапатын кароодо жазуу жүзүндөгү отчеттордун да, анча формалдуу эмес билдирүүлөрдүн да маанисин жана мөөнөтүн баалашы мүмкүн.
26. Коммуникациялардын сапатына жана пайдалуулугуна карата корпоративдик башкаруу үчүн жооп берүүчү жактар төмөнкүлөрдү камсыз кылган аудитордук билдирүүлөрдү баалашы мүмкүн:
- Финансылык отчеттуулукту даярдоодо өзүнүн милдеттерин аткаруу боюнча жетекчиликтин иш-аракеттери жөнүндө калыс пикир;
 - Ички контроль системасынын иштешин кошкондо, уюмдун финансылык отчеттуулук практикасын түшүнүү;
 - Ишкананын финансылык отчеттуулук процессин өркүндөтүү боюнча сунуштар; жана

⁷ АЭС 260, *Корпоративдик башкаруу үчүн жооп берүүчү жактар менен өз ара аракеттенүү*

- Аларга башкаруучулук милдеттерин натыйжалуу аткарууга мүмкүндүк берүүчү маалымат.

3.1.3. *Аудитордун жетекчиликке отчеттору*

27. Аудиттин жүрүшүндө аудитор жетекчилик менен да кенири байланышта болот. Бул коммуникациянын көбү формалдуу эмес, бирок кээде аудитор ушундай чечим кабыл алышы мүмкүн же жетекчилик аудитордон өз байкоолорун жазуу жүзүндөгү отчетто тариздөөнү суранышы мүмкүн. Мындай шарттарда жетекчилик аудиттин жалпы сапатын кароодо мындай отчеттордун болжолдуу маанисине жана мөөнөтүнө өзгөчө көңүл бурушу мүмкүн.
28. Финансылык отчеттуулук маселелери боюнча коммуникациядан тышкары, жетекчилик төмөнкүлөрдү өзгөчө баалашы мүмкүн:
- Ишкананын бизнесинин жана системаларынын айрым чөйрөлөрүн түшүнүү жана аларды жакшыртуу боюнча сунуштар;
 - Жөнгө салуу маселелери боюнча байкоолор; жана
 - Маанилүү тармактык маселелер же тенденциялар боюнча глобалдык көз караштар.
29. Айрыкча ресурстары чектелген чакан ишканалардын жетекчилери аудитордун бизнес-кеңештерин баалай алат. Мындай шарттарда аудитор көз карандысыздыкка карата келип чыгышы мүмкүн болгон коркунучтарды сезе билиши керек.

3.1.4. *Финансылык жана пруденциалдык жөнгө салуучу органдарга аудиторлордун отчеттору*

30. Улуттук мыйзамдар же ченемдик актылар аудитордон финансылык же пруденциалдык жөнгө салуучу органдар менен үзгүлтүксүз негизде же белгилүү бир жагдайларда байланышууну талап кылышы мүмкүн. Улуттук талаптар ар кандай, бирок төмөнкүлөрдү камтышы мүмкүн:
- Ички контроль сыяктуу финансылык отчеттуулук процессинин аспектилери боюнча кепилдик берүү.
 - Жөнгө салуу органдары өзүлөрү үчүн олуттуу мааниге ээ деп эсептеген маселелер боюнча отчет берүү.
 - Мыйзамсыз иш-аракеттерди, анын ичинде акчаны адалдоого шектенүүлөрдү билдирүү.
31. Мындай шарттарда жөнгө салуучу органдар аудиттин жалпы сапатын кароодо мындай отчеттордун кабыл алынган маанисине жана мөөнөтүнө өзгөчө көңүл бурушу мүмкүн.

3.1.5. Аудиттен өткөн финансылык отчеттуулуктар

32. Кепилдик финансылык отчеттуулуктун ишенимдүүлүгүн жогорулатат жана мүмкүн болуучу финансылык отчеттуулуктун сапатын жакшыртууга алып келет. Мисалы, аудиттин натыйжасында жетекчилик финансылык отчеттуулуктун долбооруна өзгөртүүлөрдү киргизүүсү мүмкүн. Бул өзгөртүүлөр сандык же сапаттык болушу мүмкүн, мисалы, финансылык отчеттуулукка эскертүүлөрдөгү ачып көрсөтүүлөрдү тактоо. Мындай өзгөртүүлөр, адатта, колдонуучулар үчүн ачык-айкын болбосо да, алар жогорку сапаттагы финансылык отчеттуулук деп эсептегенде, колдонуучулар сапаттуу аудит өткөрүлдү деп ойлошу мүмкүн. Албетте, тескери жагдай да болушу ыктымал, б.а. арифметикалык каталарды, карама-каршылыктарды жана түшүнүү кыйын болгон ачыктоолорду камтыган финансылык отчеттуулукка туш болгондо, квалификациялуу аудитордун корутундусу жок болгон учурда, колдонуучулар сапатсыз аудит жүргүзүлгөн деген тыянакка келиши да мүмкүн.
33. Кээ бир юрисдикцияларда ишканалар олуттуу бурмалоолорду камтыган, аудитордук текшерүүдөн өткөн финансылык отчеттуулукту кайра тапшырууга милдеттүү. Ишкананын өзүнүн финансылык отчеттуулугун кайра тапшыруусунун зарылдыгы, кайра эсепке алуунун себептерине жараша, колдонуучуларды аудит үзгүлтүккө учурады деген ойго түртүшү мүмкүн.

3.1.6. Корпоративдик башкаруу үчүн жооп берүүчү жактардын, анын ичинде аудит боюнча комитеттердин отчеттору

34. Бир катар өлкөлөрдө корпоративдик башкаруу үчүн жооп берүүчү жактар, атап айтканда, баалуу кагаздары уюштурулган соодага киргизилген ишканалардын аудитордук комитеттери, аудиторду же аудит процессинин аспектилерин кандайдыр бир деңгээлде көзөмөлдөө үчүн өзгөчө жоопкерчилик тартышат. Колдонуучулар жогорку квалификациялуу аудитордук комитеттин жигердүү катышуусу аудиттин сапатына оң таасирин тийгизет деген тыянакка келишсе да, аудитордук комитеттердин колдонуучуларга өздөрүнүн милдеттерин кандай аткарып жаткандыгы тууралуу маалымат берүү деңгээлинде олуттуу айырмачылыктар бар.
35. Аудитордук комитеттердин ишин толугураак ачып берүү потенциалы бар, бул аудиттин иш жүзүндөгү сапатына да, колдонуучулардын аны кабыл алуусуна да оң таасирин тийгизет. Ушуга байланыштуу, кээ бир өлкөлөр тышкы аудитке карата аудитордук комитеттердин иши жөнүндө кошумча маалыматтарды өздөрүнүн жылдык отчетторуна киргизүү мүмкүнчүлүгүн активдүү изилдеп жатышат.

3.1.7. Жеке аудиттер жөнүндө маалымат берүүчү жөнгө салуучу органдар

36. Кээ бир өлкөлөрдө аудитти жөнгө салуучу органдар жеке аудиттер боюнча текшерүүлөрдүн натыйжаларын тиешелүү аудитордук комитеттерге беришет, бирок мындай маалымат адатта жалпыга жеткиликтүү эмес.

3.2. Натыйжалар – Аудитордук уюм жана Улуттук деңгээлдер

3.2.1. Ачык-айкындуулук боюнча отчеттор

37. Аудитордук уюмдар аудиттин сапаты боюнча жалпы маалыматты бере алышат. Бир катар өлкөлөр аудитордук уюмдарды башкаруу жана сапатты контролдоо системалары боюнча маалыматты камтыган ачык-айкындык отчетторун берүү боюнча аудитордук уюмдарга талаптарды киргизишти⁸. Мындай маалыматты жалпыга жеткиликтүү кылуу аудитордук текшерүү процесси менен тыгыз байланышы жок, аудиттен өткөрүлгөн финансылык отчеттуулукту пайдалануучуларга жеке аудитордук уюмдардын мүнөздөмөлөрүн жана ошол уюмдардагы аудиттин сапатын аныктоочу факторлорду түшүнүүгө жардам берет. Негизги кызыкдар тараптар аудиттин сапатына түздөн-түз баа бере албаса, бул маалымат ишканаларга жаңы аудитордук уюмду тандоодо жардам берет.
38. Ачык-айкындуулук боюнча отчеттор ошондой эле аудитордук уюмдарга өздөрүнүн саясаттарынын жана аудиттерге болгон мамилесинин айрым аспектилерин бөлүп көрсөтүү менен айырмаланууга, демек аудиттин сапатынын аспектилери боюнча атаандашууга мүмкүнчүлүк берет. Мисалы, аудитордук уюмдун сапатты контролдоо процесстери жана практикасы, көз карандысыздыкты камсыз кылуу жана аны башкаруу боюнча маалыматты жарыялоо, аудитордук уюмдун ичиндегилердин бардыгына аудитордук уюмдун милдеттеринин рухуна да, тамгасына да ылайык жашоого ачык түрткү берет.

3.2.2. Жылдык жана башка отчеттор

39. Кээ бир аудитордук уюмдар жылдык отчетторун чыгарышат. Жылдык отчеттор бул уюмдарга аудиттин сапатына жана аны жакшыртуу

⁸ Мисалы, Европа бирлигинин мүчө-мамлекеттери үчүн милдеттүү аудит жөнүндө Директива аудитордук уюмдардын укуктук түзүмүн камтыган белгилүү бир маалыматтарды, алар бир бөлүгү болуп саналган кайсы болбосун тармакты, корпоративдик башкаруу жана сапатты контролдоо системасын, финансылык маалыматты жана өнөктөштөргө сый акы берүүнүн негиздери жөнүндө маалыматты жыл сайын ачып көрсөтүү талап кылынат.

боюнча көрүлгөн демилгелерге карата натыйжалуулуктун негизги көрсөткүчтөрүн сыпаттоого мүмкүнчүлүк берет. Мындай маалымат аларга аудиттин сапаты жагынан айырмаланууга жардам берет.

40. Мындан тышкары, мамлекеттик сектордун аудитордук органдары башкаруудагы, бухгалтердик эсептин жана отчеттуулуктун жалпы кемчиликтерин аныктаган, алардын аудитинин спектри боюнча жалпы корутундуларды берүүчү башка отчетторду да чыгара алат. Бул отчеттор мамлекеттик органдарга тиешелүү жалпы мыйзамдарга жана ченемдик укуктук актыларга өзгөртүүлөрдү киргизүү боюнча сунуштарды камтышы мүмкүн.

3.2.3. Аудитордук уюмдарды инспекциялоонун жыйынтыгы боюнча жалпыланган баяндама берүү

41. Көптөгөн өлкөлөрдө, аудитти жөнгө салуучу органдар жыл сайын аудиторлорду инспекциялоо боюнча иш-чаралардын натыйжасы жөнүндө отчет беришет. Бул отчеттордогу деталдардын деңгээли ар кандай. Кээ бир өлкөлөрдө отчеттордо бардык аудитордук уюмдардын аудитинин жыйынтыгы чыгарылат; башка өлкөлөрдө ар бир жеке аудитордук уюм үчүн отчеттор өзүнчө жарыяланат.
42. Жеке аудитордук уюмдарды текшерүүнүн отчетторун жарыялоо аудиттин сапатын, анын ичинде негизги кызыкдар тараптар (өзгөчө инвесторлор жана аудитордук отчетторду пайдалануучулар) тарабынан аудиттин сапатын кабыл алууда маанилүү ролду ойной алат. Аудитордук жөнгө салуучу органдар үчүн жеке аудитордук уюмдар боюнча ачык отчет берүү пайдалуубу деген талаш-тартыштар кылдаттык менен тең салмакталган. Айрымдар жеке аудитордук уюмдарга карата текшерүүнүн жыйынтыгы боюнча ачык-айкындуулукту камсыз кылуу корпоративдик башкаруу үчүн жооп берүүчү жактарга өз милдеттерин аткарууга жардам берет деп эсептешет, бул аудитордук уюмдарга өз ишинин сапатынын жыл сайын жакшыруусун көрсөтүүгө түрткү берүү аркылуу аудиттин сапатына оң таасирин тийгизет. Башкалары конкреттүү аудитордук уюмга тиешелүү тыянактар боюнча ачык отчеттуулук аудиттин сапатына зыян келтирүүчү текшерүүлөрдүн жыйынтыгына жооп берүү үчүн, аудитордук уюмдарды көбүрөөк коргонуу ыкмасын колдонууга алып келиши мүмкүн деп эсептешет.

4. Финансылык отчеттуулукту берүү баскычындагы негизги өз ара аракеттер

43. Бухгалтерлердин эл аралык федерациясы (БЭФ), өзүнүн 2008-жылдагы *Финансылык отчеттуулукту берүү баскычтары: Учурдагы перспективалар жана багыттар* боюнча отчетунда⁹, финансылык отчеттуулукту берүү баскычы “финансылык отчеттуулукту даярдоого, бекитүүгө, аудитке, талдоого жана колдонууга катышкан адамдар жана процесстер” катары сүрөттөйт.
44. БЭФ баскычтагы ар бир бөлүмчө жогорку сапатта болушу жана финансылык отчеттуулуктун жогорку сапатын камсыз кылуу үчүн тыгыз байланышта болушу керектигин белгилеген. Берүү баскычындагы ар бир өзүнчө бөлүмчө жогорку сапаттагы финансылык отчеттуулукту колдоодо маанилүү роль ойносо да, байланыштардын мүнөзү же өз ара аракеттенүүсү аудиттин сапатына өзгөчө таасирин тийгизиши мүмкүн.
45. Дал ушул өз ара аракеттенүүлөр, анын ичинде формалдуу жана формалдуу эмес коммуникациялар аркылуу берүү баскычынын катышуучулары башкалардын жүрүм-турумуна жана мамилесине таасир этиши мүмкүн жана ошону менен аудиттин сапатын жакшыртууга салым кошо алат. Өз ара аракеттенүүнүн мүнөзүнө жана көлөмүнө катышуучу жактардын максаттары да, өз ара аракеттенүү жүрүп жаткан контекст да таасир этет.
46. Кийинки бөлүмдөрдө сүрөттөлгөн өз ара аракеттенүүлөр жеке-жеке өз ара аракеттенүү болуп саналат. Бирок, аудиторлор жана негизги кызыкдар тараптар аудиттин сапатына тиешелүү маселелерди талкуулоо үчүн чогулган учурда аудиттин сапатына пайдасы тийиши мүмкүн.
47. Аудиттин сапатына байланыштуу кээ бир маанилүү өз ара аракеттер¹⁰ төмөндө баяндалган.

⁹ Отчеттуу баалоо үчүн караңыз: web.ifac.org/media/publications/9/financial-reporting-supply/financial-reporting-supply.pdf

¹⁰ Бул бөлүмдө тышкы, башкача айтканда, аудитордук топтун тышындагы өз ара аракеттенүүлөр гана каралат. Аудитордук топтун ичиндеги өз ара аракеттенүүлөр Салымдар деп аталган 1-бөлүмдө каралат.



4.1. Аудиторлор менен жетекчиликтин өз ара аракеттенүүсү¹¹

48. Жетекчилик финансылык отчеттуулукту даярдоо үчүн, жана финансылык отчеттуулукту даярдоого керектүү маалыматтын ишенимдүүлүгүн жана өз убагында жеткиликтүүлүгүн камсыз кылууга зарыл болгон ички контроль үчүн жооптуу. Жетекчилик ошондой эле финансылык отчеттуулуктун колдонулуучу Концепциясына шайкеш келүүсүн камсыз кылуу үчүн жооптуу, жана зарыл болгон учурда, негизги операцияларды жана окуяларды калыс көрсөтүүгө жетише тургандай чагылдырат.
49. Уюмдун ичинде да, сыртында да жеке адамдардын тиешелүү маалыматтарга толук жана өз убагында жетүүсү, аудиторго аудитордук далилдерди чогултууга жардам берет. Өзгөчө тагаал же адаттан тыш операцияларга, же олуттуу ой жүгүртүү менен айкын эместикти камтыган маселелерди өз ичине алган олуттуу бурмалоо тобокелдиктерин аныктоодо, баалоодо жана аларга жооп кайтарууда

¹¹ Көптөгөн чакан ишканаларда жетекчилик менен корпоративдик башкаруу үчүн жооп берүүчү жактын ортосунда анча даале айырма жок. Менчик ээси-менеджер, адатта, эки ролду тең аткарат.

аудиторго ачык жана конструктивдүү мамиле жардам берет. Кызматташуу жана ачык диалог болбосо, сапаттуу аудитти натыйжалуу жүргүзүү мүмкүн эмес.

50. Аудиттин натыйжалуулугун жогорулатуу үчүн, аудиттин башталышында аудитор жетекчилик менен маалыматка болгон муктаждыктарды талкуулап, тиешелүү графикти макулдашышы мүмкүн. Аудитор ошондой эле аудиттин натыйжаларын, алар пайда болгон учурда жетекчилик менен талкуулоосу мүмкүн, ошондо жетекчилик өз убагында түшүндүрмөлөрдү бере алат же зарыл болгон учурда кошумча талдоо жүргүзө алат.
51. Аудиторлор менен жетекчиликтин ортосундагы ачык жана конструктивдүү мамилелер ошондой эле төмөндөгүдөй маселелер боюнча аудиторлордун байкоолорунан жетекчилик пайда ала турган чөйрөнү түзүүгө жардам берет:
- Ишкананын финансылык отчеттуулук тажрыйбасында мүмкүн болгон жакшыртуу.
 - Финансылык отчеттуулукту ички контролдоонун мүмкүн болгон жакшыруусу.
 - Финансылык отчеттуулукка жаңы талаптар.
 - Тармактын көйгөйлөрү боюнча көз караштар.
 - Укуктук жана ченемдик укуктук маселелер боюнча байкоолор.
52. Аудитор менен жетекчиликтин ортосундагы ачык жана конструктивдүү мамилени, аудиторлор бир эле аудитордук кардар менен жыл ичинде узак убакыт өткөргөндө келип чыгышы мүмкүн болгон тааныш-билиштиктен айырмалоо керек. Аудиттин сапаты үчүн аудиторлор скептицизмди жана объективдүүлүктү сактап, аларга берилген маалыматтын аныктыгын талашууга даяр болушу өтө маанилүү.

4.2. Аудитор менен корпоративдик башкаруу үчүн жооп берүүчү жактардын ортосундагы өз ара аракеттенүү

53. Корпоративдик башкаруу үчүн жооп берүүчү жактар ишкананын стратегиялык багытын жана анын отчеттуулугу боюнча милдеттенмелерин көзөмөлдөө үчүн жооптуу болушат. Бул ишкананын финансылык отчеттуулук процессин контролдоону да камтыйт. Баалуу кагаздары уюштурулган соодага киргизилген компанияларда жана башка ири ишканаларда, ишкананын финансылык отчеттуулук процессине контролдук жүргүзүү менен байланышкан иштердин көбүн адатта аудитордук комитет аткарат.

54. Аудиторлор менен натыйжалуу эки тараптуу байланыш корпоративдик башкаруу үчүн жооп берүүчү жактарга бул милдеттерди аткарууда жардам берет. Атап айтканда, корпоративдик башкаруу үчүн жооп берүүчү жактар ишкана дуушар болгон финансылык отчеттуулуктун тобокелдиктери, финансылык отчеттуулукта жетекчиликтин ой жүгүртүүсүнүн негизги багыттары сыяктуу маселелер жана ишкананын финансылык отчеттуулук процессинин сапаты, анын ичинде ички финансылык контролдогу алсыздыктар жөнүндө түшүнүктөр боюнча аудитордун көз карашынан пайдалана алышат. Бул маалымат корпоративдик башкаруу үчүн жооп берүүчү жактарга финансылык отчеттуулуктун адилеттүүлүгү жөнүндө тыянак чыгарууга жардам берет, айрыкча, аудитордо жетекчилик тарабынан чара көрүлбөгөн кооптонуулар болсо.
55. Аудитор корпоративдик башкаруу үчүн жооп берүүчү жактар (анын ичинде, эгерде бар болсо, аудит комитети) менен пландаштыруу жана маанилүү корутундулар жөнүндө баарлашууга милдеттүү. Кээде жок дегенде бир жолугушуу же жолугушуунун бир бөлүгү жетекчиликтин катышуусу жок өткөрүлсө, натыйжалуу баарлашуу жеңилдейт. Кичирээк ишканаларда аудитор менен корпоративдик башкаруу үчүн жооп берүүчү жактардын ортосундагы баарлашуу көбүнчө тез-тез жана анча формалдуу эмес жагдайда өтөт.
56. Корпоративдик башкаруу үчүн жооп берүүчү жактар аудиттин сапатына төмөндөгүлөр аркылуу таасир этиши мүмкүн:
- Финансылык отчеттуулуктун тобокелдиктери жана аудиттин өзгөчө көңүлүн талап кылган бизнес чөйрөлөрү боюнча көз караштарды берүү;
 - Аудиттин натыйжалуу жүргүзүлүшү үчүн аудитордук ресурстардын жетиштүүлүгүн жана аудиттин акысы муну адилеттүү түрдө чагылдырарын кароо;
 - Көз карандысыздык маселелерин кароо жана алардын чечилишине баа берүү;
 - Аудит учурунда аудитор тарабынан жетекчилик менен кандай талаш-тартыш болгонун баалоо, айрыкча ак ниетсиз аракеттер тобокелдигине баа берүү, жетекчиликтин баалоолору жана божомолдору, ошондой эле эсепке алуу саясатын тандоо; жана
 - Жетекчилик аудиторлордун сын-пикирлерине каршылык көрсөтпөй турган жана оор же талаш-тартыштуу маселелерди талкуулоодо ашыкча коргонбогон чөйрөнү түзүү.

4.3. Аудиторлор менен финансылык отчеттуулукту пайдалануучулардын ортосундагы өз ара аракеттенүү

57. Кээ бир өлкөлөрдө ченемдик укуктук база колдонуучуларга кандайдыр бир деңгээлде аудиторлор менен өз ара аракеттенүү мүмкүнчүлүгүн берет. Мисалы, бир катар юрисдикцияларда ишкананын аудиторун дайындоо, кайра дайындоо же алмаштыруу боюнча сунуштар ишкананын акционерлери тарабынан жалпы чогулушта жактырылышы керек. Акционерлер ошондой эле жалпы чогулушта аудиторго аудитке тиешелүү ар кандай олуттуу маселелер боюнча суроолорду берүүгө укуктуу. Бул өз ара аракеттенүүлөр аудиторлор үчүн сапаттуу аудит жүргүзүүгө кошумча түрткү бере алат.
58. Колдонуучулар ошондой эле аудиторду алмаштыруунун жүйөсүн карап көргүсү келет. Өзгөртүүлөрдүн себептерине байланыштуу маалымат өз убагында жалпыга жеткиликтүү болуп турса, бул иш жеңилдейт.
59. Мамлекеттик сектордун аудиторлору көбүнчө финансылык отчеттуулуктун негизги колдонуучулары менен түз байланышта болушат. Аудиторлор өз корутундуларын мыйзам чыгаруучу органдарга же министрликтерге (мамлекеттик компаниялардын мамлекеттик органдарына карата) берүүсү, ошондой эле аларга төмөнкүлөрдү берүүсү сейрек эмес:
- Ишкананын финансылык отчеттуулук ишмердүүлүгүн жана практикасын калыс жана саясий жактан бейтарап түшүнүү; жана
 - Иштөө багыттары боюнча конструктивдүү жана өз убагында берилген сунуштар (анын ичинде акчанын наркы) жана тиешелүү ыйгарым укуктарды сактоо.
- Мындай презентациялар аудиторлордун финансылык отчеттуулуктун негизги колдонуучуларынын күтүүлөрү жөнүндө билимин өркүндөтөт жана негизги колдонуучуларга аудиттин сапатын баалоо мүмкүнчүлүгүн берет.
60. Аудиторлор, атап айтканда кесипкөй бухгалтердик уюмдар мезгил-мезгили менен форумдарды, конференцияларды жана башка жогорку деңгээлдеги жолугушууларды жана талкууларды уюштурушу мүмкүн, аларда аудиторлор аудиттин сапатына байланышкан маселелерди талкуулоо үчүн финансылык отчеттуулукту пайдалануучулардын топтому менен өз ара аракеттене алышат.

4.4. Аудиторлор менен жөнгө салуучу органдардын өз ара аракеттенүүсү

61. Аудитке таасир этүүчү бир катар ар кандай типтеги жөнгө салуучу органдар бар: финансы рынокторун, финансылык рыноктун катышуучуларын жана финансылык отчеттуулукту жөнгө салуучулар (“финансылык жөнгө салуучулар”); банктар жана камсыздандыруучу компаниялар сыяктуу уюмдарды жөнгө салуучу органдар (“пруденциалдык жөнгө салуучулар”); кээ бир аудитордук уюмдардын үстүнөн тике көзөмөл жүргүзгөн жөнгө салуучу органдар (“аудитордук жөнгө салуучулар”). Кээ бир өлкөлөрдө бир катар финансылык жана пруденциалдык жөнгө салуучулар бар жана алар үчүн аудиттин сапатына байланыштуу иш-аракеттерди координациялоо пайдалуу.

4.4.1. Финансылык жана пруденциалдык жөнгө салуучу органдар

62. Көп жагынан алганда, финансылык жана пруденциалдык жөнгө салуучу органдардын жана аудиторлордун бири-бирин толуктап турган көйгөйлөрү бар, бирок алардын көйгөйлөрүнүн чордону ар башка болушу мүмкүн. Бул тараптардын ортосунда маалыматтарды туура бөлүшүү, демек, жөнгө салуу процессин да өркүндөтүп, аудиттин сапатына да салым кошо алат.
63. Аудит финансылык жана пруденциалдык жөнгө салуучу органдар үчүн маанилүү. Бул жөнгө салуучу органдар, адатта, тиешелүү ишканалардын финансылык отчеттуулугуна аудит жүргүзүүнү талап кылат, ал эми кээде аудиттин көлөмүн ишкананын ички финансылык контролдоо системасынын натыйжалуулугу сыяктуу маселелерди камтуу үчүн кеңейтет. Мындан тышкары, бул жөнгө салуучу органдар кээде аудиторлордон конкреттүү маселелер боюнча тастыктоону талап кылышат.
64. Финансылык жана экономикалык жөнгө салуучу органдар формалдуу отчеттуулук милдеттеринен тышкары, аудитордук текшерүүнүн жүрүшүндө аудиторго белгилүү болгон маселелер боюнча маалымат алууну каалашы мүмкүн. Банк ишин жөнгө салуучу органдарга карата бул төмөнкүлөрдү камтышы мүмкүн:
- Банктык лицензиянын талаптарынын бири аткарылбай калганын көрсөткөн маалымат.
 - Мыйзамдардын жана ченемдик укуктук актылардын олуттуу бузулушун көрсөткөн маалыматтар.
 - Банктык иш менен байланышкан тобокелдиктердин олуттуу терс өзгөрүүлөрү жана үзгүлтүксүз иш алып баруу көйгөйлөрү.
65. Финансылык жана пруденциалдык жөнгө салуучу органдарда кээде аудиторго белгилүү болуп калса, аудиттин көлөмүнө, балким,

аудитордун тыянактарына жана аудитордук корутундуга таасир эте турган маалыматтар болуп калат.

4.4.2. *Аудитти жөнгө салуучу органдар*¹²

66. Көптөгөн өлкөлөрдө аудитордук уюмдарды жана жеке аудиторлорду контролдоо милдети жүктөлгөн көз карандысыз аудитти жөнгө салуучу органдардын түзүлүшү аудиттин сапатын жакшыртууга да, сапаттуу аудитти колдонуучулар үчүн ачык-айкын кылууга да мүмкүнчүлүк берет.
67. Аудитордук уюмдар менен аудитти жөнгө салуучу органдардын ортосундагы ачык байланыш жөнгө салуучу органдарга өз ишин натыйжалуу жүргүзүүгө жардам берет. Мындан тышкары, аудиттин натыйжаларын так билдирүү аудитордук уюмдарга аныкталган кемчиликтердин түпкү себептерин жакшыраак түшүнүүгө жана аларга оң жооп кайтарууга мүмкүндүк берет.
68. Аудиттик ыкмалардын ырааттуулугун илгерилетүү үчүн ар кайсы өлкөлөрдүн аудитти жөнгө салуучу органдарынын ортосундагы диалог бүткүл дүйнө боюнча аудиттин сапатын жакшыртууга мүмкүндүк берет¹³.

4.5. Жетекчиликтин жана корпоративдик башкаруу үчүн жооп берүүчү жактардын ортосундагы өз ара аракеттенүү

69. Уюмдун чынчылдыкка жана ак ниеттүүлүккө болгон умтулуусу анын финансылык отчеттуулук процессинин сапатына жана ишенимдүүлүгүнө оң таасирин тийгизет. Жетекчиликтин жогорку даражалуу мүчөлөрү менен бирдикте иштеген корпоративдик башкаруу үчүн жооп берүүчү жактар тарабынан калыптанган мындай маданият тиешелүү эсеп саясатын жана процесстерин иштеп чыгууга

¹² Мамлекеттик сектордо, мамлекеттик сектордун аудит органдары, эреже катары, жөнгө салуучу органдар тарабынан тышкы көзөмөлгө баш ийбейт. Алар мезгил-мезгили менен аудиттин сапатына шек келтириши мүмкүн болгон парламентке, мыйзам чыгаруучу органдарга же ушуга окшогон органдарга отчет беришет.

¹³ Эл аралык контекстте Көз карандысыз аудитти жөнгө салуучулардын эл аралык форумунун (КАЖЭФ) иш-чаралары билим алмашууга жана аудитти жөнгө салуучу органдардын координациясын бекемдөөгө көмөктөшөт. *Көз карандысыз аудитти жөнгө салуучу органдары үчүн КАЖЭФтин Негизги принциптери “Принциптер жөнгө салуучу органдардын ортосундагы кызматташтыкты колдоо жана аудитордук көзөмөлдө ырааттуулукту камсыз кылуу үчүн ителип чыккан”* деп айтылат. Алардын иш аракеттери тууралуу көбүрөөк маалымат үчүн кайрылгыла: www.ifiar.org

- жана колдоого, жогорку сапаттагы финансылык отчеттуулук үчүн зарыл болгон маалыматтарды ачык алмашууга көмөктөшөт.
70. Бул максатка жетүү үчүн, корпоративдик башкаруу үчүн жооп берүүчү жактар финансылык отчеттуулук процессин контролдоо боюнча өз милдеттерин аткарууга жардам берип жаткан жетекчилик менен ачык-айкын жана конструктивдүү мамилеге көз каранды. Бул үчүн, жетекчиликтен корпоративдик башкаруу үчүн жооп берүүчү жактар менен төмөнкүдөй маселелерди талкуулоого даяр болуусу талап кылынат:
- Финансылык отчеттуулукка жана жөнгө салууга тиешелүү аныкталган жана потенциалдуу маанилүү маселелер.
 - Финансылык отчеттуулукту түзүүдө колдонулган олуттуу бухгалтердик ой жүгүртүүлөрдүн негизин түзгөн божомолдор.
 - Финансылык отчеттуулук процесси күчөтүлүшү мүмкүн болгон аймактар.
71. Эгерде аудитор жетекчилик менен корпоративдик башкаруу үчүн жооп берүүчү жактардын ортосундагы мамилелерге тынчсызданса, аудитор ички контролдоодогу кемчиликтерге, финансылык отчеттуулук процессиндеги каталарга жана ак ниетсиз аракеттердин тобокелдигине өзгөчө көңүл бурат. Аудитордун өз ара мамилелердеги алсыздыктын себептерин түшүнүүгө умтулуусу да маанилүү болот, анткени ар кандай аудитордук жооптордун мүнөзү жагдайга жараша болот. Мисалы, корпоративдик башкаруу үчүн жооп берүүчү жактар жетекчиликтин ак ниеттүүлүгүнөн күмөн санаганда, аудиттин жообу, жетекчилик корпоративдик башкаруу үчүн жооп берүүчү жактардын компетентүүлүгүнө шек жараткан аудиттик жооптон айырмаланат.
72. Дегеле болбогондо, аудитордо жетекчилик менен корпоративдик башкаруу үчүн жооп берүүчү жактардын ортосундагы мамилелерге олуттуу кооптонуу жаралса, аудитор натыйжалуу жана иштиктүү аудит жүргүзүү мүмкүнбү же жокпу, андан ары, кардар менен болгон мамилени улантуу керекпи же жокпу деген маселелерди карайт.

4.6. Жетекчилик менен жөнгө салуучу органдардын өз ара аракеттенүүсү

73. Финансылык жөнгө салуу органдарынын финансылык отчеттуулукка карата жетекчилик менен өз ара аракеттенүү деңгээли өлкөдөн өлкөгө жана тармактан тармакка жараша өзгөрөт. Кээ бир финансылык жөнгө салуучу органдар финансылык отчеттуулуктун принциптерин белгилешет жана ишке ашырышат, ошондой эле финансылык отчеттуулуктун аспектилери боюнча жетекчиликке суроолорду бериши мүмкүн. Бул өз кезегинде жетекчиликти аудитордун алдында кийинки

жылдарда аудиттин сапатына таасир этиши мүмкүн болгон маселелерди көтөрүүгө мажбурлашы мүмкүн. Мындан тышкары, кээ бир секторлордо, мисалы, банк ишинде, пруденциалдык жөнгө салуучу органдар жетекчилик менен өз ара аракеттенүүнү камтыган тике көзөмөлдүк иш-чараларды жүргүзүшү мүмкүн. Аудитор бул өз ара аракеттенүүлөр жөнүндө түшүнүк алат, анткени алар тиешелүү маалыматты жана сунуштарды берет.

4.7. Жетекчилик менен Финансылык отчеттуулукту пайдалануучулардын ортосундагы өз ара аракеттенүү

74. Финансылык отчеттуулукту өздөрү чыгаруудан тышкары, жетекчилик колдонуучулар, өзгөчө инвесторлор менен бир катар башка жолдор менен өз ара аракеттенүүсү мүмкүн, анын ичинде маанилүү бүтүмдөр же окуялар жөнүндө жарыялоочу пресс-релиздерди чыгаруу, аналитиктердин брифингдерин жана инвесторлор менен башка жолугушууларды өткөрүү. Жетекчилик менен пайдалануучулардын ортосундагы өз ара аракеттенүү пайдалануучулардын финансылык отчеттуулук боюнча түшүнүгүн жогорулатуу үчүн мүмкүнчүлүктөрдү берет. Мындан тышкары, жетекчилик менен инвесторлордун жолугушуулары сыяктуу эки тараптуу өз ара аракеттенүү жогорку сапаттагы финансылык отчеттуулукка жетүү үчүн жетекчиликке кошумча мотивацияны бере алат.
75. Жалпысынан алганда, институционалдык инвесторлор сыяктуу колдонуучулар аудитор коомдук позицияны ээлеген башкаруу маселелерине жигердүү кызыгуу менен аудиттин сапатынын маанилүүлүгүн бекемдей алышат, мисалы, аудитордун өз корутундусун кайра карап чыгуусу же тиешелүү маселелер боюнча акционерлерге түшүндүрмө берүүсү аркылуу.

4.8. Корпоративдик башкаруу үчүн жооп берүүчү жактар менен жөнгө салуучу органдардын ортосундагы өз ара аракеттенүү

76. Жетекчилик сыяктуу эле, финансылык жөнгө салуучу органдардын корпоративдик башкаруу үчүн жооп берүүчү жактар менен өз ара аракеттенүү деңгээли өлкөдөн өлкөгө жана тармактан тармакка жараша өзгөрөт.
77. Бүгүнкү күнгө чейин аудитти жөнгө салуучу органдар менен корпоративдик башкаруу үчүн жооп берүүчү жактардын ортосундагы өз ара аракеттенүү салыштырмалуу аз болгону менен, бул үчүн потенциал бар. Мисалы, кээ бир юрисдикцияларда аудитти жөнгө салуучу органдар жеке аудиттин текшерүүлөрүнүн жыйынтыктарын тиешелүү ишканалардын корпоративдик башкаруу үчүн жооп берүүчү жактарына кабарлайт же аудитордон кабарлоону талап кылышат. Мындан тышкары, аудитордук инспекторлор өздөрүнүн текшерүү иш-

аракеттеринде жеке аудиттердин сапаты боюнча корпоративдик башкаруу үчүн жооп берүүчү жактардын пикирлерин ала алышат.

4.9. Корпоративдик башкаруу үчүн жооп берүүчү жактар менен финансылык отчеттуулукту пайдалануучулардын ортосундагы өз ара аракеттенүү

78. Бир катар өлкөлөрдө корпоративдик башкаруу үчүн жооп берүүчү жактар, анын ичинде алар бар жерде аудитордук комитеттер аудиторлорго же аудит процессинин аспектилерине көзөмөл жүргүзүү боюнча конкреттүү милдеттерге ээ. Колдонуучулардын аудиттин сапаты жөнүндө түшүнүгү жогорку сапаттагы, ачык-айкын аудитордук комитеттин активдүү катышуусу менен жакшыртылышы мүмкүн. Бирок, корпоративдик башкаруу үчүн жооп берүүчү жактардын өз милдеттерин кандайча аткаргандыгы жөнүндө пайдалануучуларга маалымат берүү даражасында олуттуу ар түрдүүлүктөр бар.

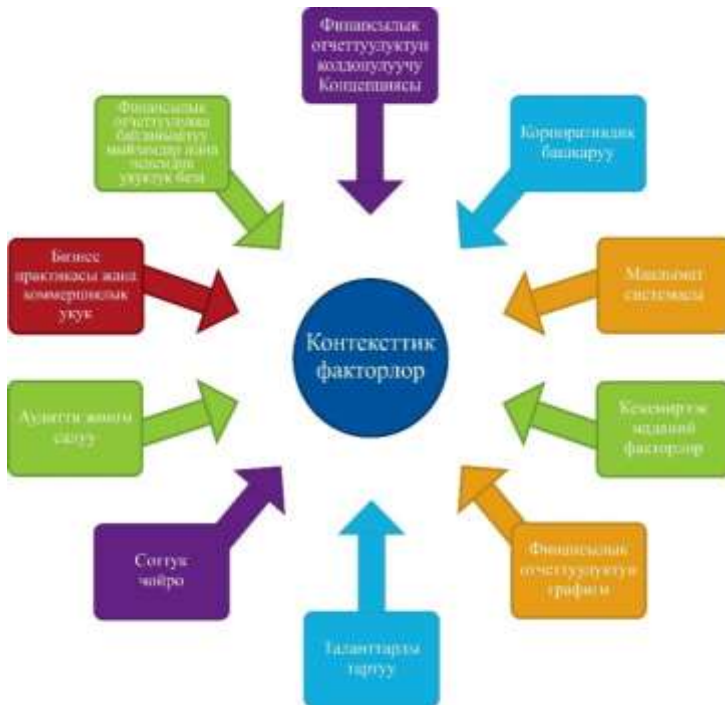
4.10. Жөнгө салуучу органдар менен финансылык отчеттуулукту пайдалануучулардын ортосундагы өз ара аракеттенүү

79. Аудиттин сапатын сырттан текшерүү көз карандысыз аудитти көзөмөлдөө механизмдеринин бир бөлүгү катары, саны өсүп жаткан өлкөлөрдүн санына кирет. Аудитти жөнгө салуучу органдар, адатта, өз ишмердүүлүгү жөнүндө жалпы мааниде, ачык отчет беришет жана бул колдонуучуларга жалпысынан аудиттин сапаты жөнүндө таасир калтырышы мүмкүн. Кээ бир көзөмөл органдары жеке аудитордук уюмдарга байланыштуу өз корутундулары боюнча ачык отчет беришет жана бул колдонуучуларга конкреттүү маалымат берет.

5. Контексттик факторлор

80. Финансылык отчеттуулук жана аудит жүргүзүлүүчү чөйрө ар бир өлкөдө ар кандай болот. Кээ бир өлкөлөрдө бизнес практикасы салыштырмалуу формалдуу эмес жана коммерциялык укук салыштырмалуу азыраак өнүккөн болушу мүмкүн. Мындай өлкөлөрдө тышкы финансылык отчеттуулук чектелүү, ал эми ага байланыштуу колдонуучулардын күтүүлөрү төмөн болушу мүмкүн. Өлкө өнүккөн сайын, атап айтканда, ишканалардын көлөмү чоңоюп, капитал рынокторунан каржылоого муктаждык күчөгөн сайын, айлана-чөйрө татаалдашат. Финансылык отчеттуулук бир топ маанилүү болуп, колдонуучулардын анын ылдамдыгына жана ишенимдүүлүгүнө болгон күтүүлөрү тынымсыз өсүүдө. Буга жооп катары мыйзам, финансылык отчеттуулук талаптары жана корпоративдик башкаруу процесстери өнүгөт.

81. Жалпысынан бул экологиялык факторлор – же контексттик факторлор – финансылык отчеттуулуктун табиятына жана сапатына, ошондой тике же кыйыр түрдө аудиттин сапатына таасир этиши мүмкүн. Тиешелүү учурларда, аудиторлор бул факторлорго жооп кайтарып, кантип талаптагыдай жетиштүү аудитордук далилдерди алуунун эң жакшы жолун аныкташат.
82. Контексттик факторлорго төмөндөгүлөр кирет:



5.1. Бизнес практикасы жана коммерциялык укук

83. Бизнеси жүргүзүүнүн формалдуулугу улуттук каада-салттарга жана коммерциялык мыйзамдарга жараша болот. Кээ бир өлкөлөрдө, мисалы, ишканалар ишеним мамилелерине таянуу менен башка тараптар менен формалдуу эмес негизде бүтүмдөрдү түзүшү мүмкүн. Соода тараптарына, негизинен, жетекчиликтин үй-бүлө мүчөлөрүнө таандык ишканалар же мамлекет тарабынан көзөмөлдөнгөн ишканалар сыяктуу байланышы бар тараптар кирген жагдайлар бар.
84. Коммерциялык укук ишканалардын операцияларын жүргүзүүнүн формалдуулугуна таасирин тийгизет. Атап айтканда, келишимдик

укук, укуктар качан түзүлөөрүн жана бүтүмдөр аяктагандан кийин түзүлгөн милдеттенмелерди аныктайт. Коммерциялык мыйзамдар анча өнүкпөгөн учурда жетекчиликке менчик укугуна доомат коюу жана милдеттенмелер боюнча кадамдардын шайкештигин баалоо кыйынга турушу мүмкүн.

85. Кээ бир жагдайларда бүтүмдөрдүн шарттары бүдөмүк же эсепке алынбаган болушу мүмкүн, ал эми келишимдер оозеки түрдө өзгөртүлүшү мүмкүн. Мындай шарттарда милдеттерди бөлүштүрүү кыйынга турат жана ички контроль системаларынын натыйжалуулугу төмөндөйт, бул ак ниетсиз аракеттер жана коррупция үчүн мүмкүнчүлүктөрдү түзөт. Мындай шарттарда тиешелүү документтердин жоктугу корпоративдик башкаруу үчүн жооп берүүчү жактарга операциялардын экономикалык маңызын түшүнүүдө жана алар толук жана туура эсепке алынгандыгын аныктоодо олуттуу көйгөйлөрдү жаратат.
86. Салыктык талаптарды сактоого болгон мамиле да ар түрдүү. Кээ бир шарттарда аткаруу милдеттенмелери аткарылган учурда да, жетекчилик эсеп-фактураларды кийинкиге калтыруу сыяктуу чаралар аркылуу салык милдеттенмелерин минималдаштырууга аракет кылышы мүмкүн. Башка шарттарда, бухгалтердик эсептин бирден ашык топтому жүргүзүлүшү мүмкүн – бири “экономикалык” позицияны жана бири “салык” позициясын көрсөтүүчү – бул кандайдыр бир баш аламандыкты жаратышы мүмкүн. Мындай жагдайлар, кыязы, татаалдыкты жаратышы мүмкүн жана шарттуу салык милдеттенмеси үчүн резервди талап кылат, ал, адатта, өлчөөнүн олуттуу белгисиздигине дуушар болот.

5.2. Финансылык отчеттуулукка байланыштуу мыйзамдар жана ченемдик укуктук база

87. Финансылык отчеттуулукка байланыштуу мыйзамдар жана ченемдик укуктук актылар, адатта, ишканалардын кызыкдар тараптарынын алдындагы милдеттерине жооп катары иштелип чыгат. Менчик ээлери менен жетекчиликтин ортосунда жакындык жок болгон, баалуу кагаздары уюштурулган соодага киргизилген ишканалар үчүн ченемдик актылар жана финансылык отчеттуулукту ачып көрсөтүү ички финансылык маалыматка жетүү мүмкүнчүлүгү жок акционерлердин кызыкчылыктарын коргоого багытталган. Тескерисинче, кызыкдар тараптар бизнести башкарууга тартылышы мүмкүн болгон жана ички маалыматка жетүү мүмкүнчүлүгүнө ээ болгон шартта, башка ишканаларда финансылык отчеттуулукту жөнгө салуу жана ачып көрсөтүү даражасы төмөнкү деңгээлде белгилиниши мүмкүн.

88. Бизнес жүргүзүү үчүн жалпы негизди камсыз кылуудан тышкары, мыйзамдар жана ченемдик укуктук актылар, өзгөчө, эгерде алар кынтыксыз аткарылса, конкреттүү кызыкдар тараптарга берилүүчү финансылык отчеттуулуктун маалыматынын мүнөзүнө жана көлөмүнө түздөн-түз таасирин тийгизиши мүмкүн. Мындай шарттарда, мыйзамдар жана ченемдик укуктук актылар төмөнкүдөй таризде пайдалуу болушу мүмкүн:

- Финансылык отчеттуулук боюнча жетекчиликтин милдеттерин аныктоо;
- Финансылык отчеттуулуктагы ак ниетсиз аракеттер үчүн жетекчиликке айыптык санкцияларды колдонууну караштыруу;
- Көзөмөлдөө жана мажбурлап аткартуу механизмдери аркылуу финансылык отчеттуулуктун талаптарын сактоону стимулдаштыруу;
- Жетекчиликти аудиторлор менен толук кызматташууга, анын ичинде аудиторлорго бардык зарыл болгон маалыматтарды берүү жана жеткиликтүүлүктү камсыз кылууга милдеттендирүү; жана
- Аудиторлорго жалган маалымат бергендиги үчүн жетекчиликке жаза чараларын көрүү.

89. Бирок, эң күчтүү мыйзамдар жана ченемдик укуктук актылар да, талаптарды аткаруунун начардыгын же этикага жатпаган бизнес практикасын толугу менен жок кыла албайт. Демек, ченемдик укуктук база жетекчиликтин жүрүм-турумуна канчалык деңгээлде таасир эте алат деген чектөөлөр бар.

5.3. Финансылык отчеттуулуктун колдонулуучу концепциясы

90. Финансылык отчеттуулуктун концепциясы финансылык отчеттуулук сапатынын маанилүү фактору болуп саналат. Түшүнүктүү Концепция бухгалтердик чечимдерди кабыл алууга жардам берет жана колдонуунун ырааттуулугун камсыз кылат. Бирок, финансылык отчеттуулуктун өтө татаал Концепциясы жетекчиликке бухгалтердик эсептин талаптарын түшүнүүнү жана корпоративдик башкаруу үчүн жооп берүүчү жактар үчүн финансылык отчеттуулуктун процессине натыйжалуу көзөмөлдү камсыз кылууну кыйындатат.

91. Бул кыйынчылыктар финансылык отчеттуулуктун жана маалыматты ачып көрсөтүүнүн талаптарынын тез-тез өзгөрүшү менен күчөйт, бул, жок эле дегенде, кыска мөөнөттүн ичинде ар кандай субъекттер тарабынан стандарттарды колдонууда көбүрөөк дал келбестиктин ыктымалдыгын жогорулатат.

92. Финансылык отчеттуулуктун концепциясынын мүнөзү жана татаалдыгы аудиттин сапатын кабыл алууга да таасирин тийгизиши мүмкүн. Кээ бирөөлөр финансылык отчеттуулуктун принциптерге артыкбаш негизделген Концепциясы жетекчиликке операцияларды өз максаттарына ылайыктуу түрдө эсепке алуу үчүн өтө эркиндикти берет жана аудиторго каршы чыгып талашууну кыйындатат деп ойлошот. Башка жагынан алганда, башкалардын пикири боюнча, эрежелерге ашыкча көңүл буруу финансылык отчеттуулукта эрежеге негизделген мамилеге түрткү берет, бул аудиторлор үчүн бүтүмдөрдүн мазмунуна көңүл буруу жана финансылык отчеттуулуктун адилеттүү берилишине шек саноо кыйынга турушу мүмкүн.
93. Акыркы жылдарда финансылык отчеттуулукту өнүктүрүү колдонуучулардын көбүрөөк “акыркы” финансылык маалыматка болгон керектөөлөрүн канааттандырууга көбүрөөк басым жасоодо, бирок мындай маалымат субъективдүү жана анчалык “ишенимдүү” эмес болушу мүмкүн. Бул, атап айтканда, олуттуу өлчөө белгисиздигине ээ болушу мүмкүн болгон адилет наркты өлчөөлөрдү жана башка баалоолорду көбүрөөк колдонуу тенденциясына алып келди. Келтирилген божомолдор жана өлчөө айкын эместиктери (мисалы, сезгичтикти талдоо) жөнүндө маалыматты ачып көрсөтүү финансылык отчеттуулукта мындай суммаларды адилеттүү берүүнүн ажырагыс бөлүгү болуп саналат. Бирок, бул ачып көрсөтүүлөрдүн кээ бирлери хеджерлөө жана тобокелдиктерди башкаруу стратегиялары сыяктуу сапаттык мүнөзгө ээ. Натыйжада, айрымдар мындай финансылык маалыматтын “текшерилүүчүлүгүнө” шек санашат, анткени ал акчалай каражаттар сыяктуу финансылык отчеттун беренелерине караганда объективдүү түрдө текшерилбейт. Аудит көйгөйлөрүнө төмөнкүлөр кирет:
- Аудитордук топтун улук мүчөлөрү пропорционалдуу эмес көп убакытты бухгалтердик эсептин татаал маселелерине бөлбөстөн, аудитордук ишти жетектөөгө, көзөмөлдөөгө жана талдоого жетиштүү убакыт бөлүүсүн камсыз кылуу.
 - Керектүү маалыматты чогултуу жана тиешелүү ой жүгүртүүлөрдү кабыл алуу, анда таануу, баалоо жана ачып көрсөтүү чечимдери отчеттуулуктун тиешелүү талаптарын колдонууда жетекчиликтин ой жүгүртүүсүнө олуттуу түрдө көз каранды болушу мүмкүн, өзгөчө, эгерде алар болжолдоолорду, ыктымалдуулуктарды, келечектүү күтүүлөрдү же татаал моделдерди колдонууну камтыса.
 - Жетекчиликтин ниетин тастыктоо, өзгөчө, эгерде жетекчилик буга чейин окшош жагдайларга туш келбеген болсо, финансылык отчеттуулуктун колдонулуучу концепциясы ишкананын ниеттенген аракеттерине жараша бухгалтердик

эсептин альтернативдүү ыкмаларын караштырса (мисалы, инвестиция соода үчүн кармалып жатабы же карыздар төлөнгөнчөбү).

- Жигердүү рынок жоктугунан баалоо байкоо жүргүзүүгө болбой турган маалыматтарга негизделгенде, финансылык инструменттердин адилет наркын текшерүү. Мындай шарттарда адилет наркты эсептөө татаал моделдерди жана көп учурда адистештирилген экспертизаны талап кылган өтө ой жүгүртүлгөн божомолдорду камтышы мүмкүн.
- Финансылык отчеттуулуктун концепциясы негизинен жетекчиликке өздөрүнүн бухгалтердик ой жүгүртүүлөрүн ырастоо жана аларды документтештирүү үчүн тиешелүү далилдерди алуу боюнча талаптарды жана көрсөтмөлөрдү белгилебейт.

94. Бухгалтердик эсептик баалоолордун канчалык зарыл экендиги, кыязы, олуттуу баалоо айкын эместигин камтыган, ишкана иштеген тармакка жана жалпы экономикалык чөйрөгө жараша болот:

- Кээ бир ишканалардын бизнес циклдери салыштырмалуу кыска болот жана товарлар же кызматтар салыштырмалуу тез өндүрүлүп, тез сатылат. Бизнесин бул түрлөрүндө пайда менен накталай акчанын ортосунда бир кыйла тыгыз байланыш бар. Башка ишканаларда бизнес цикли алда канча узагыраак жана бир топ кылдат баалоо зарылчылыгы бар.
- Кээ бир ишканалар, мисалы, банктар, финансылык инструменттер менен активдүү соода кылса, башкалары аларды үнөмдүү колдонушат.
- Жагымсыз экономикалык шарттардын мезгили, кыязы, сатуунун наркына баа берүүнү жана баанын түшүүсү үчүн резервдерди талап кылышы мүмкүн.
- Мындай шарттарда соода өнөктөштөр, ошондой эле ишкананын өзү үзгүлтүксүз иштеп жаткан ишканаларбы же жокпу деген тобокелдиктин күчөшү мүмкүн.

5.4. Маалымат системалары

95. Ишенимдүү маалымат системалары жогорку сапаттагы финансылык отчеттуулукту колдоо үчүн зарыл. Кээ бир юрисдикцияларда бухгалтердик эсепке жана уюмдун башка тутумдарына, ошондой эле аларга ички контролдукка тиешелүү конкреттүү укуктук талаптар жана стандарттар бар. Бирок, көбү андай эмес. Аудитордун маалымат системаларын кароосуна байланыштуу конкреттүү мыйзамдар же ченемдик актылар да болушу мүмкүн, бирок андай болбосо да;

- ишкананын маалымат системаларынын мүнөзү жана сапаты алынган аудитордук далилдердин мүнөзүнө, убактысына жана көлөмүнө таасир этет.
96. Кичинекей ишканалардын бизнеси кээде анча татаал эмес, кирешенин жана ишмердүүлүктүн булактары аз. Мындай учурларда, бухгалтердик эсеп системалары, адатта, жөнөкөй жана татаал технологияларды салыштырмалуу азыраак колдонушат, кээде расмий ички контролду колдонуу менен чектелиши мүмкүн.
97. Көптөгөн ишканалардын негизги бухгалтердик системалары жакшы контролдоноучу жана ишенимдүү болушу мүмкүн болгонуна карабастан, финансылык отчеттуулуктун талаптары кошумча маалыматты, өзгөчө финансылык отчеттуулукка эскертүүлөрдү талап кылат. Активдердин адилет наркы жана натыйжалуулуктун финансылык эмес негизги көрсөткүчтөрү сыяктуу маселелер боюнча маалыматты көбүнчө иш-аракеттердин же бухгалтердик эсеп системасынын бир бөлүгү болбогон системалардан алуу керек. Мындай маалымат бухгалтердик эсепке алуу системасынын маалыматы сыяктуу жакшы контролдонбошу мүмкүн жана бул жалпы финансылык отчеттуулуктун сапатына таасир этиши мүмкүн.
98. Маалымат системалары демейде компьютерлештирилген. Компьютердик системалар адатта маалыматты так иштетсе да, алар системанын кемчиликтерине, коопсуздук жана үзгүлтүксүздүк көйгөйлөрүнө дуушар болушу мүмкүн. Натыйжалуу корпоративдик башкаруу механизмдери көбүнчө ички аудиторлордон корпоративдик башкаруу үчүн жооп берүүчү жактарга же жагдайга жараша жетекчиликке уюмдун маалымат тутумдарынын ишенимдүүлүгүнө кепилдик берүүнү талап кылат.
99. Маалыматтык системалардын мааниси финансылык отчеттуулуктун чегинен чыгып, бизнес барган сайын татаал системаларга жана алардын негизинде жаткан технологияларга көз каранды болуп баратат. Мисалы:
- Көптөгөн өндүрүүчүлөр өндүрүш процесстерин “өз убагында” башкаруу үчүн автоматташтырылган процесстерге көз каранды.
 - Көптөгөн чекене сатуучулар автоматташтырылган запас жана бөлүштүрүү системаларына көз каранды.
 - Кээ бир чекене сатуучулар онлайн гана бизнес жүргүзүшөт.
 - Көпчүлүк финансылык институттар, телекоммуникация компаниялары жана көптөгөн маанилүү мамлекеттик сектордун ишканалары операциялардын жогорку көлөмүн тездик менен жана тактыкта, көбүнчө глобалдык негизде жүргүзүү жана иштетүү үчүн автоматташтырылган системаларга таянышат.

100. МТ-көз каранды уюмдарда автоматташтырылган системалардын иштен чыгышы бизнестин олуттуу чыгымдарына, ал эми өзгөчө учурларда бизнестин кыйрашына алып келиши мүмкүн.

5.5. Корпоративдик башкаруу

101. Финансылык отчеттуулуктун колдонулуучу концепциясынын деталдуу талаптарына карабастан, финансылык отчеттуулуктун сапаты жетекчиликтин так жана ишенимдүү финансылык маалыматты ачып көрсөтүүгө болгон мотивациясына жана бул тармактагы билимине жана өздөштүрүүлөрүнө көз каранды.
102. Корпоративдик башкаруу үчүн жооп берүүчү жактар тарабынан жетекчиликке көзөмөл жүргүзүү жүрүм-турумга карата күтүүлөрдү белгилейт жана жетекчиликтин өз милдеттерин аткаруусуна түрткү берет. Корпоративдик башкаруунун күчтүү практикасы ишкана даярдаган финансылык маалыматтын ишенимдүүлүгүнө оң таасирин тийгизиши мүмкүн.
103. Айрыкча комитеттин мүчөлөрү жетекчиликтен көз карандысыз жана тийиштүү деңгээлде финансылык сабаттуулукка ээ болгондо, аудит боюнча комитеттер көптөгөн ишканаларда, өзгөчө ири ишканаларда бар жана корпоративдик башкаруунун бекемдигине салым кошо алат. Корпоративдик башкаруу механизмдеринин күчтүүлүгүндөгү айырмачылыктар аудитке болгон мамилеге, жетекчилик менен корпоративдик башкаруу үчүн жооп берүүчү жактардын өз ара аракеттенүүсүнө таасирин тийгизиши мүмкүн.
104. Менчиктин профили корпоративдик башкаруунун формалдуу түзүмдөрүнүн анчалык ылайыктуу эместигин жана аудитордук комитеттердин азыраак таралышын билдирсе да, натыйжалуу башкаруу чакан ишканалар үчүн да бирдей мааниге ээ. Көптөгөн чакан ишканаларда жетекчиликтин жана корпоративдик башкаруу үчүн жооп берүүчү жактардын ортосунда анча деле айырма жок; менчик ээси-менеджер эки ролду тең аткарат.
105. Эгерде аудитордук комитеттин курамына жетекчиликтен көз карандысыз жана тиешелүү финансылык сабаттуулукка ээ болгон мүчөлөр кирээрине ишенсе, колдонуучулардын ишкананын финансылык отчетунун сапаты жөнүндө түшүнүгү жакшырат. Эгерде колдонуучулар, балким, жылдык отчет түрүндө аудитордук комитет жүргүзгөн иш-чаралар, алар караган маселелер жана алардын корутундуларынын себептери жөнүндө маалымдалса, алардын ишеними артмак.
106. Башкаруу жана ички контролдоо түзүмдөрүнүн бир бөлүгү катары, көптөгөн ири ишканалар ички аудит функциясын түзүшөт. Ички аудиттин функцияларынын максаттары жана көлөмү ар түрдүү

- болгонуна карабастан, алар, адатта, ишкананын башкаруу процесстеринин, тобокелдиктерди башкаруунун жана ички контролдун натыйжалуулугун баалоого жана жакшыртууга багытталган кепилдик жана консультациялык иш-чараларды камтыйт. Корпоративдик башкаруу үчүн жооп берүүчү жактар ички аудит кызматына көзөмөл жүргүзүшү мүмкүн жана тышкы аудитордун иши менен ички аудит кызматынын ортосунда тийиштүү өз ара аракеттенүүнүн бар экендигин аныктоого кызыкдар болушу мүмкүн.
107. Тышкы аудитке карата ишкананын жетекчилеринин, адатта ишкананын директорунун мамилеси принципиалдуу мааниге ээ. Кээ бирлери тышкы аудитти, ага болгон чыгымдарды минималдаштырууну талап кылган жөнгө салуучу зарылдык катары гана карашы мүмкүн. Башкалар аудитти аларга жарыяланган финансылык маалыматтын ишенимдүүлүгүнө ишенүүгө мүмкүндүк берген катаал процесс катары, ошондой эле ишкана дуушар болгон тобокелдиктерге, анын контролдук чөйрөсүнө жана финансылык отчеттуулуктун процессине компетенттүү көз карандысыз байкоочудан толук комментарий алуу мүмкүнчүлүгү катары баалай алышат. Корпоративдик башкаруу үчүн жооп берүүчү жактар аудитордун ишине жигердүү кызыгуу көрсөтүү жана тийиштүү сапат камсыз кылынды деп эсептебеген учурда чара көрүү аркылуу аудиттин сапатына оң таасирин тийгизиши мүмкүн.
108. Ири шаарларда, айрыкча баалуу кагаздары уюштурулган соодага киргизилген ишканаларда, көпчүлүк учурда ишкана менен аудитордун ортосундагы мамилелерди көзөмөлдөөнү аудитордук комитет ишке ашырат. Анын милдети аудиторду дайындоону, аудитордун көз карандысыздыгын баалоону (анын ичинде аудитордук эмес кызматтарды көрсөтүүнү) жана аудитордук төлөмдөрдү бекитүүнү камтышы мүмкүн. Эгерде алар чыгымдарды минималдаштыруу эмес, аудиттин сапатын максималдуу жогорулатууга түрткү берсе, аудитордук комитеттер аудитке жетиштүү, тиешелүү ресурстарды бөлүштүрүүнү камсыз кылуу үчүн жардам берүүнүн жолун издейт.
109. Кээ бир аудитордук комитеттер аудиттин сапатын түздөн-түз карап чыгууга милдеттүү жана муну аудиторлорду кайра дайындоо процессинин бир бөлүгү катары же аудитордук төлөмдөрдү кароодо аткарууга милдеттүү. Эгерде аудитордук комитетте аудиттин сапатынын артибуттарын сыпаттоо үчүн формалдуу процесс жана критерийлер болсо, буга көмөктөшүүгө болот. Аудитордук комитеттин аудиттин сапатын кароосуна аудитор менен өз ара аракеттенүү (53-56-пункттарды караңыз) жана, атап айтканда, колдонулган кесипкөй скептицизмди баалоо таасир этет.
110. Адатта аудиттин сапаты менен аны аткарууда пайдаланылган ресурстардын сапаты жана санынын ортосунда байланыш бар; бул адатта аудит үчүн төлөмдө чагылдырылат. Бирок, аудиттин төлөмүнүн

төмөндүгү эч качан аудитти тиешелүү ресурс менен камсыз кылуу жана талаптагыдай жетиштүү аудитордук далилдерди алууну камсыз кылууга жөндөмсүздүктү актай албайт. Аудитордук комитеттер аудитти өткөрүү үчүн жетиштүү убакыт пландаштырылганбы же жокпу карап чыгуусу керек. Мында маанилүү нерсе, аудитордук төлөмдөр түздөн-түз жетекчилик менен сүйлөшүлүүсү керек. Жетекчилик аудиттин акысын аныктоодо көп учурда абдан таасирдүү жана аудиттин сапатына аудитордук комитеттин көз карашынан башкача көз карашта болушу мүмкүн.

5.6. Кененирээк маданий факторлор

111. Улуттук маданияттар финансылык отчеттуулукту берүүнүн баскычтарына тартылган бардык кызыкдар тараптардын мамилесине жана иш-аракеттерине түздөн-түз таасир эте алат жана бухгалтердик эсептин талаптарынын, колдонуудагы мыйзамдардын жана ченемдик актылардын мүнөзүнө жана көлөмүнө кыйыр түрдө таасир эте алат.
112. Маданий аспектилерге төмөнкүлөр кирет:
 - a. Бийликке болгон мамиле – коомдордогу теңсиздиктин деңгээли (бийликтин аралыгы) ар кандай болот жана бул кенже адамдардын улуураак адамдар менен болгон мамилесине таасир этиши мүмкүн жана тескерисинче.
 - b. Айкын эместиктен качуу – адамдардын айкын эместик менен күрөшүүсү ар кандай болот жана бул алардын түзүмгө болгон каалоосуна жана түзүмдөштүрүлбөгөн кырдаалдарга реакциясына таасирин тийгизиши мүмкүн.
 - c. Жамааттык жүрүм-турум – индивиддердин коом тарабынан жамааттык же өз алдынча аракеттенүүсү күтүлгөн деңгээл.
 - d. Ачык-айкындуулук – бул ачык-айкындуулук менен купуялуулуктун ортосундагы туура баланса коом тарабынан берилген баа.
113. Мындай маданий аспектилер объективдүүлүктү жана кесипкөй скептицизмди, ошондой эле адамдардын биргелешип иштешине, ой жүгүртүүсүнө жана башкалар менен баарлашуусуна таасир этиши мүмкүн.
114. Ишкердик практикадагы жана маданий факторлордогу айырмачылыктар көп улуттуу уюмдар үчүн да, алардын аудиторлору үчүн да практикалык көйгөйлөрдү жаратышы мүмкүн. Топтун жетекчилиги финансылык отчеттуулукка натыйжалуу контролду ишке ашыруу жана колдоо аркылуу мындай көйгөйлөрдүн кесепеттерин жумшартуу үчүн конкреттүү чараларды көрүү жөнүндө чечим кабыл

алышы мүмкүн. Мындай иш-аракеттер, мисалы, төмөндөгүлөрдү камтышы мүмкүн:

- Топ иштеген бардык өлкөлөрдө ырааттуу саясаттар жана жол-жоболор.
- Жүрүм-турум кодекстери жана ак ниетсиз аракеттердин алдын алуу сыяктуу жалпы топтук программалар.
- Компоненттерден алынган финансылык маалыматтын тактыгын жана толуктугун баалочу ички аудиторлор.
- Компоненттердин операцияларына жана алардын натыйжаларына борбордук мониторинг жүргүзүү.
- Топтун жетекчилигинин үзгүлтүксүз байланыш сапарлары.
- Кызматкерлердин иш сапарлары.

Бизнес практикасындагы жана кененирээк маданий факторлордогу айырмачылыктарды түшүнүү топтун аудиторуна ар кандай юрисдикцияларда топтук аудитти пландаштырууда жана жүргүзүүдө жардам берет.

5.6.1. Бийликке болгон мамиле

115. Кээ бир маданияттарда адамдардын жүрүм-турумуна жана коммуникацияларына таасир этиши мүмкүн болгон иерархияда бийликти бөлүштүрүүнүн кеңири диапозону бар. Мисалы, кээ бир маданияттарда азыраак тажрыйбалуу кызматкерлердин улуу кишилердин пикирине каршы чыгуусу урматсыздык катары каралышы мүмкүн. Бийликке артыкбаш баш ийүү уюмдагы тажрыйбасы азыраак бухгалтерлердин өз тынчсызданууларын жетекчиликке айтууга даярдыгына да, аудитордук топтун ичиндеги иш мамилелерине да таасирин тийгизиши мүмкүн.
116. Аудит – бул командалык ишти, команданын түзүмүнүн жогорку жана төмөнкү деңгээлинде биргелешип иштөөнү жана так байланышты камтыган процесс. Ал ошондой эле скептикалык ой жүгүртүүнү талап кылат. Бийликти бөлүштүрүүнүн кеңири диапозону бар маданияттарда тажрыйбасы аз аудиторлор үчүн бийликтегилерге түздөн-түз суроо берүү кыйын болушу мүмкүн. Мындай жагдайларда аудиторлор суроо-талап менен жетекчиликке түздөн-түз кайрылуунун ордуна документтердин экспертизасын кеңейтүүнү чечиши мүмкүн.

5.6.2. Айкын эместиктен качуу

117. Кээ бир маданияттарда башкаларга караганда айкын эместикке көбүрөөк чыдай алышат. Бул тобокелчиликке жана анын карама-каршысы, консерватизмге болгон мамилесине таасир этиши мүмкүн.

Консерватизм жетекчиликтин бизнес стратегияларына жана ички жүрүм-турумуна, ошондой эле финансылык отчеттуулукка мүнөздүү болгон бухгалтердик ой жүгүртүүгө таасир этиши мүмкүн.

118. Айкын эместиктен качуу аудиторлордун тобокелдиктерге баа берүүсүнө жана алар жетиштүү жана тиешелүү деп эсептеген далилдердин көлөмүнө да таасирин тийгизиши мүмкүн.

5.6.3. Жамааттык жүрүм-турум

119. Кээ бир маданияттарда мамлекетке, иш берүүчүгө же үй-бүлөгө берилгендик сыяктуу жамааттык жүрүм-турум жогорку социалдык мааниге ээ. Мындай шарттарда адамдар топтук нормаларды жана процесстерди карманышат. Башка коомдордо жекече көз караштар жана ыкмалар бааланат жана бул кесипкөй скептицизмге түрткү бериши мүмкүн, бирок ал жүрүм-турумда жана натыйжаларда көбүрөөк өзгөрмөлүүлүккө алып келиши мүмкүн.

5.6.4. Ачык-айкындуулук

120. Маданияттын финансылык отчеттуулукка жана аудитордун жетекчилик менен өз ара аракеттенүүсүнүн натыйжалуулугуна таасирин тийгизе турган дагы бир аспектиси бизнес маселелеринде канчалык деңгээлде сыр сактоонун же купуялуулуктун күтүлгөнү болуп саналат. Жетекчилик тарабынан ачыктыктын же айкындуулуктун жетишсиздиги аудиторлорго финансылык отчеттуулуктагы олуттуу бурмалоолордун тобокелдиктерин туура аныктоо жана баалоо үчүн ишкананын операциялары боюнча зарыл түшүнүктөрдү алууну кыйындатат.

5.7. Аудитти жөнгө салуу

121. Жөнгө салуу аудитордук уюмдарды жана жеке жактарды аудит жүргүзүүгө лицензиялоону, стандарттарды белгилөөнү, аудиттин сапаты боюнча текшерүүнү, ошондой эле стандарттарды сактабаган жана аудитти үзгүлтүккө учуратуу болгон учурда тартиптик чара көрүүнү камтыйт. Бул функциялар, адатта, улуттук деңгээлде көз карандысыз жөнгө салуучу органдар, кесиптик бухгалтердик уюмдар же экөөнүн айкалышы тарабынан ишке ашырылат.
122. Мыйзам, ошондой эле аудит жана этикалык стандарттар жөнгө салуунун көптөгөн аспектилери үчүн негиз болуп кызмат кылат. Аудиттик жана этикалык стандарттар улуттук деңгээлде белгиленсе да, барган сайын улуттук стандарттар АИКТЭСК жана БЭЭСК тарабынан белгиленген эл аралык стандарттарга негизделүүдө.
123. Аудиттин талаптары жана башка тиешелүү стандарттар, эгерде алар тийиштүү түрдө сакталса, эң натыйжалуу болот. Бул стандарттардын

- укуктук статусун, аудитти инспекциялоонун, аудиттин үзгүлтүккө учурагандыгы жөнүндө арыздарды иликтөөнү жана зарыл болгон учурда тартиптик жазаларды колдонууну камтыйт.
124. Аудитордук текшерүүнү инспекциялоо, адатта, улуттук деңгээлде өзүнчө аудитордук уюм (эксперттик баалоо), кесиптик бухгалтердик уюм (кээде ал жоопкерчиликти жөнгө салуучу орган өткөрүп берген) же аудитти жөнгө салуучу көз карандысыз орган жүргүзөт. Мыйзамдарда жана ченемдик укуктук актыларда баалуу кагаздары уюштурулган соодага киргизилген компаниялардын аудитин, ал эми кээде башка коомдук кызыкчылык туудурган ишканаларды аудитордук текшерүүлөрдү инспекциялоо көз карандысыз жөнгө салуучу аудитордук орган тарабынан жүргүзүлө тургандыгы барган сайын көбөйүүдө.
125. Аудитордук текшерүүлөрдү инспекциялоо, аудиторлордун аудит стандарттарына, ал эми ыйгарым укуктарына жараша аудиттин сапатынын башка аспектилерине ылайык келүүсүнө баа берүүнүн маанилүү механизмдин камсыз кылат. Аудитордук инспекторлор тарабынан аныкталган кемчиликтерди оңдоо боюнча аудитордук уюмдар тарабынан көрүлгөн чаралар аудиттин сапатынын жакшырышына алып келиши мүмкүн. Белгилүү бир убакыттын ичинде аудитордук текшерүүлөрдү инспекциялоонун тиешелүү натыйжаларын жазып, стандарттарды иштеп чыгуучуларга жеткирүү зарыл.
126. Аудитордук текшерүүлөрдү инспекциялоонун натыйжалары көбүнчө басылып чыгат. Аудитордук текшерүүлөрдү инспекциялоонун натыйжаларын жарыялоо аудиттин сапаты маселелери боюнча кызыкдар тараптардын маалымдуулугун жогорулатат.
127. Тиешелүү тартиптик чаралар аудитордук уюмдарды колдонуудагы стандарттарды сактоого түрткү берүү менен бирге, башка кызыкдар тараптарга аудиттин сапатына ишеним берет. Натыйжалуу тартиптик жаза чаралары, иликтөө жана тартиптик функцияларды ишке ашыруу үчүн жооптуу адамдардан так ыйгарым укуктарга жана өз ишин жүзөгө ашыруу үчүн жетиштүү ресурстарга ээ болууну талап кылат.

5.8. Соттук чөйрө

128. Аудитордук текшерүү жүргүзүүдө келтирилген тике чыгымдардан тышкары, аудитордук уюм доогерге аудитти жүргүзбөгөндүктүн кесепеттерин төлөп берүүгө милдеттүү болушу мүмкүн. Соттук териштирүү тобокелдиги жана анын аудиттин сапатына тийгизген таасири ар кайсы өлкөдө ар кандай болот.
129. Кээ бирөөлөр соттук териштирүү тобокелдиги аудиттин сапатын жакшыртат деп эсептешет, анткени ал аудитордун аудиттин үзгүлтүккө учуроо ыктымалдыгын минималдаштырууга алып келет. Башкалары

соттук тобокелдик аудиттин сапатына терс таасирин тийгизет деп эсептешет, анткени ал инновациялык жол менен аудитордук тобокелдикти чечүүнү ойлоонун ордуна “текшерүү тизмеси” ой жүгүртүүсүнө алып келет, ошондой эле аудитордук кесипке кирүүгө же анда ошол бойдон калууга далалаттанган таланттуу адамдар үчүн тоскоол болот деп эсептешет.

5.9. Таланттарды тартуу

130. Аудит – бул сергек ой жүгүртүүнү, изденүүчүлүктү жана олуттуу көлөмдөгү бизнес, финансылык отчеттуулук жана аудитордук билимдерди колдонууну талап кылган татаал интеллектуалдык ишмердүүлүк. Бул кесип аудиторлорго керектүү компетенцияларды берүүгө умтулса да, анын натыйжалуулугуна жаңы кызматкерлердин даярдык деңгээли сөзсүз түрдө таасир этет.
131. Көптөгөн өлкөлөрдө университеттин бүтүрүүчүлөрү таланттын маанилүү булагы болуп саналат жана алардын көбү бухгалтерди эсеп жана бизнес боюнча адистешкен. Бул тажрыйба тиешелүү билимди да, тийиштүү этикалык мамилени да камсыз кылат.
132. Аудиттин сапаты үчүн аудитордук кесипке тийиштүү деңгээлдеги кызматкерлерди тартуу маанилүү. Бухгалтердик кесиптин жагымдуулугу мүмкүн болушунча эртерээк потенциалдуу талапкерлерге билдирилиши керек. Бирок, аудитордук кесиптин жагымдуулугу ар өлкөдө ар түрдүү, ага кесиптин репутациясы жана статусу сыяктуу факторлор, ошондой эле салыштырмалуу сый акынын деңгээли жана мүмкүн болгон эмгек аракетин жөнүндө түшүнүктөр сыяктуу түздөн-түз факторлор таасир этет. Тийиштүү билимге ээ болгон потенциалдуу талапкерлер жетишсиз болсо, анда талапка ылайыктуу сапаттагы талапкерди ишке тартуу кыйын болушу мүмкүн.

5.10. Финансылык отчеттуулуктун графиги

133. Аудит аякташы керек болгон мөөнөт финансылык отчеттуулук процесстерине, жетекчиликтин жана корпоративдик башкаруу үчүн жооп берүүчү жактардын финансылык отчеттуулукту жактыруусуна таасир этиши мүмкүн. Көптөгөн юрисдикцияларда тездетилген отчеттуулук режиминин пайда болушу, ошондой эле аудитор отчеттук мезгил аяктагандан кийин деталдуу иштерди аткара ала турган даражаны чектейт. Натыйжада, аудитор ички контролдун системаларына көбүрөөк таянууга жана отчеттук мезгил аяктаганга чейин аудитордук жол-жоболорду аткарууга туура келет.
134. Финансылык маалыматты даярдоонун мөөнөтүнө баалуу кагаздары уюштурулган соодага киргизилген ишканалардын кирешелер боюнча баа берүүлөрүн же алдын ала жыйынтыктарды алгачкы этапта чыгаруу зарылдыгы да таасир этет. Кээ бир юрисдикцияларда аудиторлор

мындай релиздерди макулдашууга же алар боюнча конкреттүү иштерди аткарууга милдеттүү. Мунун артыкчылыгы аудитор финансылык натыйжаларга маалымат жарыяланганга чейин макул болот, бирок андан ары убакытты талап кылат.

135. Отчет берүүнүн мөөнөттөрү баалуу кагаздары уюштурулган соодага киргизилген ишканаларга караганда чакан ишканалардын аудити үчүн азыраак түйшүктүү болушу мүмкүн, бул аудиторго баланстык датадан кийинки окуялардан жана операциялардан алынган далилдерден пайда алууга мүмкүндүк берет. Мындан тышкары, чакан ишканаларда аудит аяктаганга чейин кирешелер боюнча эсептөөлөрдү жарыялоо азыраак кездешет. Бирок, чакан ишканалардын банктарга жана башка капиталды берүүчүлөргө жылдык, айлык же кварталдык аудиттен өтпөгөн финансылык отчеттуулукту берүү адаттан тыш көрүнүш эмес.

Аудиттин сапатын аныктоонун татаалдыгы

1. “Аудиттин сапаты” термини көбүнчө кызыкдар тараптардын ортосундагы талаш-тартыштарда, жөнгө салуучу органдардын, стандарттарды аныктоочулардын, аудитордук уюмдардын жана башкалардын коммуникацияларында, ошондой эле изилдөөлөрдө жана саясатты иштеп чыгууда колдонулат. Аудиттин сапаты – татаал тема жана жалпы кабыл алынган эч кандай аныктама же талдоо жок.
2. Аудиттин максаты – болжолдонгон колдонуучулардын финансылык отчетко ишениминин деңгээлин жогорулатуу. Буга аудиторлор финансылык отчеттуулуктун бардык олуттуу аспектилери боюнча колдонулуп жаткан финансылык отчеттуулуктун концепциясына ылайык даярдалгандыгы жөнүндө корутунду билдирүү үчүн талаптагыдай жетиштүү аудитордук далилдерди чогултуу аркылуу жетишет. Көбүнчө бул пикир финансылык отчеттуулук мезгилдин акырына карата ишкананын финансылык абалына, анын жыйынтыгына жана мезгил ичиндеги акча каражаттарынын агымына карата колдонуудагы финансылык отчеттуулуктун колдонулуучу концепциясына ылайык “бардык олуттуу аспектилери боюнча” “чыныгы жана калыс көз карашты” береби же жокпу деген маселеге тиешелүү.
3. Улуттук мыйзамдар жана бухгалтердик эсептин стандарттары “адилеттүү көрсөтүүнүн” критерийлерин камсыз кылганы менен, финансылык отчеттуулук процессинин көптөгөн аспектилери, демек, финансылык отчеттуулуктун аудити ой жүгүртүүнү камтыйт.
4. Аудиттин стандарттары аудиттин сапатын колдоочу маанилүү негизди түзөт. Атап айтканда, АИКТЭСК тарабынан чыгарылган АЭС аудитордун максаттарын сыпаттайт¹ жана минималдуу талаптарды

¹ Караңыз: АЭС 200дүн 11-пункту, *Көз карандысыз аудитордун негизги максаттары жана Аудиттин эл аралык стандарттарына ылайык аудитти жүргүзүү:*

Финансылык отчеттуулуктун аудитин жүргүзүүдө аудитордун жалпы максаттары болуп төмөнкүлөр саналат:

(а) Финансылык отчеттуулуктун бардык олуттуу аспектилери боюнча, колдонуудагы финансылык отчеттуулуктун концепциясына ылайык даярдалганы боюнча аудиторго өз пикирин билдирүүгө мүмкүндүк берүү үчүн, бүтүндөй финансылык отчетто ак ниетсиздик

- белгилейт. Бирок, АЭСтин талаптарынын көбү же аудиттин жүрүшүндө жаралган ой жүгүртүүлөр үчүн негиз болуп берет, же аларды туура колдонуу үчүн ой жүгүртүүнү талап кылат.
5. Демек, аудит компетенттүү инсандарга өз тажрыйбасын колдонууга жана тапшырманын фактылары жана жагдайлары менен тастыкталган туура ой жүгүртүүлөрдү жасоого мүмкүнчүлүк берүү үчүн ак ниеттикти, объективдүүлүктү жана кесипкөй скептицизмди колдонууга таянган дисциплина болуп саналат. Туруктуулуктун жана бекемдиктин сапаттары финансылык отчеттуулукка зарыл болгон өзгөртүүлөрдү киргизүүнү камсыз кылууда, же мындай өзгөртүүлөр киргизилбесе, аудитордук отчеттун тийиштүү квалификациялануусун камсыз кылуу үчүн да маанилүү.
6. Негизги финансылык отчеттуулуктун аспектилеринин сынчыл ой жүгүртүүчүлүк мүнөзүнөн тышкары, аудиттин сапатын сыпаттоону жана баалоону кыйындаткан бир катар факторлор бар, анын ичинде:
- Аудит жүргүзүлгөн финансылык отчеттуулукта олуттуу бурмалоолордун болушу же болбошу аудиттин сапаты жөнүндө жарым-жартылай гана түшүнүк берет.
 - Аудиттер ар кандай болот жана аудитордук корутундуну ырастоо үчүн талаптагыдай жетиштүү аудитордук далилдер белгилүү бир даражада ой жүгүртүү болуп саналат.
 - Аудиттин сапаты боюнча кызыкдар тараптардын көз карашы ар башка.
 - Аткарылган иштер жана аудиттин жыйынтыгы боюнча ачык-айкындуулук чектелүү.

Аудит жүргүзүлгөн финансылык отчеттуулукта олуттуу бурмалоолордун болушу же болбошу аудиттин сапаты жөнүндө жарым-жартылай гана түшүнүк берет.

7. Аудиттин максатын эске алуу менен финансылык отчеттуулукта аудиттин жүрүшүндө аныкталбаган олуттуу бурмалоолордун болушу аудиттин натыйжасыздыгынын көрсөткүчү болушу мүмкүн. Бирок, финансылык отчеттуулукта бурмалоолордун жок болушу өз алдынча

аракеттерден же катачылыктан улам олуттуу бурмалоолордун жок экендигине акылга сыярлык ишенимге ээ болуу; жана

- (b) Финансылык отчеттуулук боюнча отчет берүү, АЭС талап кылгандай аудитордун корутундуларына ылайык билдирүү.

аудиттин сапатынын бирден-бир өлчөмү боло албайт, анткени аныктай турган олуттуу бурмалоолор болгон эмес.

8. Аудит жүргүзүлгөн финансылык отчеттуулукта аныкталбаган олуттуу бурмалоолордун болушу сөзсүз түрдө сапатсыз аудитти көрсөтпөшү мүмкүн, анткени аудитордер финансылык отчеттуулук олуттуу бурмалоолорду камтыбаганына абсолюттук эмес, акылга сыярлык ишенимди алуу үчүн иштелип чыккан. Эгерде бурмалоо жасалмалоо, тымызын сүйлөшүү жана атайылап адаштыруу жолу менен жашырылган ак ниетсиз аракеттердин натыйжасы болсо, абсолюттук ишеним менен акылга сыярлык ишенимдин ортосундагы айырма өзгөчө мааниге ээ болот.
9. Аудиттин модели аудитке мүнөздүү чектөөлөрдү чагылдырат жана абсолюттук эмес, акылга сыярлык ишенимди алуу үчүн иштелип чыккан, бул аныкталбаган олуттуу бурмалоолордун болушу мүмкүн экендигин билдирет. Эгерде аудиттин жыйынтыгында аныкталбаган олуттуу бурмалоолор кийинчерээк аныкталса, алар аудиттин жалпы моделинин натыйжасында аныкталбаганын же тиешелүү жеке аудиттин сапатындагы кемчиликтер экендигин аныктоо кыйын болушу мүмкүн.
10. “Талаптагыдай жетиштүү аудитордук далилдер” жана “акылга сыярлык ишеним” түшүнүктөрү тыгыз байланышта. Экөөнүн бирин да так аныктоо мүмкүн эмес, бирок экөө тең колдонулуучу стандарттардын жана белгиленген практиканын контекстинде каралышы керек.

Аудитордер ар кандай болот жана аудитордук корутундуну ырастоо үчүн талаптагыдай жетиштүү аудитордук далилдер белгилүү бир даражада ой жүгүртүү болуп саналат

11. Эч бир эки ишкана такыр окшош эмес, андыктан аудиттин иши жана талап кылынган ой жүгүртүүлөр сөзсүз түрдө ар түрдүү болот. Демек, “талаптагыдай жетиштүү аудитордук далилдер” деп эсептелген нерсе, ишкананын, тармактын жана ал иштеп жаткан тиешелүү ченемдик укуктук чөйрөнүн өлчөмүн, мүнөзүн жана татаалдыгын чагылдырган кесипкөй ой жүгүртүүнүн маселеси, ошондой эле жетекчилик тарабынан даярдалган финансылык отчетто олуттуу бурмаланган тобокелдиктерге берген аудитордун баасы болуп эсептелет.
12. Аудитордук уюмдар, адатта, коммерциялык уюмдар болуп саналат, ал эми аудитордук уюмдун рентабелдүүлүгү, адатта, алынуучу аудиттин акысы менен талаптагыдай жетиштүү аудитордук далилдерди алууга кеткен чыгымдардын ортосундагы катышка байланыштуу. Бул үчүнчү жактарда аудиттин стандарттарын жана этикалык талаптарды колдонууга карабастан, аудитордук уюмдар аткарган ишин чектөөгө

кыска мөөнөттүү стимулга ээ болушу мүмкүн деген түшүнүккө алып келиши мүмкүн, ошол эле учурда узак мөөнөттүү келечекте туруктуу сапат аудитордук уюмдун кадыр-баркын коргоо жана ченемдик-укуктук актыларга зыян келтирбөө зарыл экенин моюнга алат. Мындан тышкары, мамлекеттик сектордо, мамлекеттик сектордун аудитордук мекемелери коммерциялык уюмдар болуп эсептелбесе да, бюджеттик чектөөлөр алар үчүн аткарылган иштердин көлөмүн камсыз кылуу үчүн кошумча кыйынчылыктарды жаратышы мүмкүн.

Аудиттин сапаты боюнча кызыкдар тараптардын көз карашы ар башка

13. Аудиттин сапаты боюнча кызыкдар тараптардын көз карашы ар башка. Мунун өзү таң калыштуу эмес, анткени алардын аудитке тикелей катышуусунун деңгээли жана аудитке тиешелүү маалыматка жетүүсү абдан ар түрдүү, ал эми ар кандай кызыкдар тараптардын аудитке берген баасы ар түрдүү.
14. Баалуу кагаздары уюштурулган соодага киргизилген ишканалардын кызыкдар тараптары коомчулукка жеткиликтүү болгон аудитордук билдирүүлөрдөн тышкары маалыматты алуу мүмкүнчүлүгүнө ээ эмес. Тескерисинче, башка ишканалардагы кызыкдар тараптар көбүнчө аудиторлорго түздөн-түз кире алышат жана алардын аудиттин сапаты боюнча пикирине түздөн-түз таасир этүүчү расмий жана бейрасмий билдирүүлөрдү ала алышат.
15. Финансылык отчеттуулуктун айрым колдонуучулары аудиттин сапатын алынган аудитордук далилдердин жана жетекчиликке жүктөлгөн милдеттердин көлөмүн максималдуу көбөйтүү катары карашы мүмкүн. Аудиттин сапатын бир гана ушул көз караштан алганда, аудитке көбүрөөк ресурстар (сандык да, сапаттык да) бөлүнсө, аудиттин сапаты ошончолук жогору болот деп болжолдойт.
16. Жетекчилик аудиттин чыгымдарынын чектелишине, аудиттин мүмкүн болушунча тез бүтүшүнө жана ишкананын жүргүзүлүп жаткан иштеринин үзгүлтүккө учурашы минималдуу болушуна кызыкдар болушу мүмкүн. Аудиттин сапатын ушул көз караштан карап, жетекчилик аудитке бөлүнгөн ресурстарды минималдаштырууну сунуш кылышы мүмкүн.
17. Бул ар түрдүү көз караштарды салыштырсак, сапаттуу аудит сарамжалдуу, өз убагында жана акылга сыярлык баада жүргүзүлгөн натыйжалуу аудитти камтыйт. Бирок, “натыйжалуу”, “сарамжалдуу”, “өз убагында”, “акылга сыярлык” деген сөздөрдүн тегерегинде субъективдүүлүк бар. Корпоративдик башкаруу үчүн жооп берүүчү жактар, анын ичинде аудитордук комитеттер бул маселелерди карап чыгууга жакшы мүмкүнчүлүк алышат. Ушул себептен улам, көп өлкөлөрдө аудитордук комитеттердин аудиттин сапатын кароо,

аудиторду дайындоону жана аудитордук төлөмдөрдү бекитүү же бекитүүгө сунуштоо боюнча милдеттери бар.

Аткарылган иштер жана аудиттин жыйынтыгы боюнча ачык-айкындуулук чектелүү

18. Көптөгөн кызматтар ал кызматты алып жаткандар үчүн салыштырмалуу ачык-айкын жана колдонуучулар алардын сапатына түздөн-түз баа бере алышат. Бирок, көптөгөн кызыкдар тараптар, анын ичинде баалуу кагаздары уюштурулган соодага киргизилген ишканалардын акционерлери же кандайдыр бир бизнеске финансылык кызмат көрсөтүүчүлөр аудиттин жүрүшүндө аткарылган иштер же аныкталган жана чечилген маселелер боюнча кеңири түшүнүккө ээ эмес. Ошондуктан, аудит жүргүзүлүп жаткан ишканадан тышкары финансылык отчетту пайдалануучулар көбүнчө аудиттин сапатына түздөн-түз баа бере алышпайт.
19. Аудитордун иши жана корутундулары жөнүндө маалымат аудитордун отчеттунда көрсөтүлүшү мүмкүн. Бирок, көптөгөн аудиторлордун отчеттору стандартташтырылган жана аудитордун корутундусу өзгөртүлгөн салыштырмалуу адаттан тышкары жагдайларды эске албаганда, аудитордун иши жана корутундулары жөнүндө маалымат берилбейт.
20. Колдонуучулар аудитордук отчеттордо көбүрөөк маалымат берилиши керекпи же жокпу деген суроо менен АИКТЭСКке кайрылышкан. АИКТЭСК, аудитордук корутундунун түзүмүнө, редакциясына жана мазмунуна өзгөртүүлөрдү киргизүүнү сунуштоо менен жооп берди, анын ичинде баалуу кагаздары уюштурулган соодага киргизилген ишканалардын аудиттери үчүн Аудиттин негизги маселелерине киргизүүнү. АИКТЭСК аудитордун корутундусуна өзгөртүүлөр, атап айтканда, негизги аудитордук маселелерди киргизүү финансылык отчетту пайдалануучуларга аудитордун кесипкөй ой жүгүртүүсү боюнча аудиттин жүрүшүндөгү эң маанилүү болгон маселелерди түшүнүүнү жакшыртуу үчүн пайдалуу маалымат менен камсыз кылат деп күтөт.
21. АИКТЭСК анын аудитордук отчеттуулук демилгеси колдонуучуларга, айрыкча аудитордук комитеттер же аудитор менен аны андан ары талкуулоо мүмкүнчүлүгү бар болсо, аудиттин сапаты жөнүндө кандайдыр бир түшүнүк менен камсыз кылат деп үмүттөнөт. Бирок, АИКТЭСК мындай кошумча маалымат сөзсүз түрдө аудиторго белгилүү болгон жалпы маалыматтын салыштырмалуу аз гана бөлүгү болорун жана аудиттин сапатын жакшыраак баалоого тиешелүү болушу мүмкүн экенин моюнга алат.

-тиркеме

Салым жана процесс факторлорунун сапаттык мүнөздөмөсү

1. Бул Тиркеме салым жана процесс факторлорунун сапаттык мүнөздөмөсүнүн кошумча сыпаттамасын камтыйт. Бул сапаттык мүнөздөмө аудитордук тапшырма деңгээлинде, аудитордук уюмдун деңгээлинде жана улуттук (же юрисдикциялык) деңгээлде колдонулат.

Салым факторлору

- 1.1 **Баалуулуктар, этика жана мамилелер – Аудитордук тапшырма деңгээли**
2. Негизги атрибуттар төмөнкүлөр:
 - Аудитордук топ төмөнкүлөрдү тааныйт: аудиттин кеңири коомдук кызыкчылык үчүн жүргүзүлүүсүн; жана этикалык талаптардын маанилүүлүгүн.
 - Аудитордук топ объективдүүлүктү жана чынчылдыкты көрсөтөт.
 - Аудитордук топ көз карандысыз.
 - Аудитордук топ кесипкөй компетенттүүлүгүн жана тиешелүү кылдаттыгын көрсөтөт.
 - Аудитордук топ кесипкөй скептицизмди көрсөтөт.
- 1.1.1 *Аудитордук топ төмөнкүлөрдү тааныйт: аудиттин кеңири коомдук кызыкчылык үчүн жүргүзүлүүсүн; жана этикалык талаптардын маанилүүлүгүн*
3. Аудитордук топ аудитти ишкананын кызыкдар тараптарынын кызыкчылыгында жана кеңири коомдук кызыкчылыкта жүргүзүүгө милдеттенет. Коомдук кызыкчылыктын мүнөзү жана көлөмү ишкананын мүнөзүнө жараша ар кандай болушу мүмкүн. Бирок, бардык аудиттерде аудитордук топ жетекчиликке тиешелүү деңгээлде татаалдыкты көрсөтүп, өз пикирин так билдирүүгө жана маселелерди тиешелүү жыйынтыкка жеткирүүгө тийиш.

1.1.2 *Аудитордук топ объективдүүлүктү жана ак ниеттүүлүктү көрсөтөт*

4. Объективдүүлүк принциби аудиторлор бир жактуулуктан, кызыкчылыктардын кагылышуусунан же башкалардын негизсиз таасиринен улам өздөрүнүн кесипкөйлүк же иштиктүү ой жүгүртүүсүн бузбоого милдеттүү¹.
5. Аудиторлор, айрыкча объективдүү болушу керек, анткени финансылык отчеттуулукту даярдоого байланыштуу көптөгөн маанилүү маселелер ой жүгүртүүнү камтыйт. Финансылык отчеттуулукка киргизилген бир нече беренелерди ишенимдүү өлчөөгө болот жана алардын көбү баа берүүнү, демек, ой жүгүртүүнү талап кылат. Финансылык отчеттуулук атайылап же байкабастан, жетекчиликтин бир жактуулугунан улам олуттуу бурмалануу коркунучун азайтуу үчүн, аудиторлор жетекчиликтин ой-жүгүртүүсүн баалоодо объективдүү болушу керек.
6. Ак ниеттүүлүк – коомдук кызыкчылык үчүн аракеттенгендердин бардыгы үчүн милдеттүү шарт. Аудитордук топ ак ниеттүүлүк менен иш алып барышы жана ак ниеттүүлүк менен иш алып барганы көрүнүп турушу абдан маанилүү, бул ак ниеттүүлүктү гана эмес, ошондой эле калыстык, ачык-айкындуулук жана кайраттуулук сыяктуу тиешелүү сапаттардын кеңири спектрин талап кылат.

1.1.3 *Аудитордук топ көз карандысыз*

7. Көз карандысыздык аудитордук топтун же аудитордук уюмдун айрым мүчөлөрүн кесипкөй ой жүгүртүүгө доо кетире турган таасирлерден коргоо жана аларга ак ниет, объективдүү жана кесипкөй скептицизм менен аракеттенүүгө жардам берүүсү зарыл. Ошондой эле акыл эстүү жана маалыматтуу үчүнчү тарап аудитордук уюмдун же аудитордук топтун мүчөсүнүн ак ниеттүүлүгү, объективдүүлүгү же кесипкөй скептицизми бузулган деген тыянак чыгара тургандай олуттуу фактылардан жана жагдайлардан оолак болуу талап кылынат.
8. Аудитордун көз карандысыздыгына коркунуч төмөнкүлөрдү камтышы мүмкүн:
 - Аудитор менен аудит жүргүзүлүп жаткан ишканын ортосунда финансылык кызыкчылык. Аудиттик кардарда финансылык кызыкчылыкка ээ болуу жеке кызыкчылык коркунучун жаратышы мүмкүн.

¹ Бухгалтерлердин этикасынын эл аралык стандарттары боюнча кеңеш *Кесипкөй бухгалтерлердин этика кодекси* (БЭЭСК Кодекси), 120.1-пункт

- Аудитор менен аудит жүргүзүлүп жаткан ишкананын ортосундагы ишкердик мамилелер. Аудитордук уюмдун же аудитордук топтун мүчөсүнүн же жакынкы үй-бүлө мүчөсүнүн жана ишкананын ортосундагы тыгыз ишкердик мамилелери жеке кызыкчылык же коркутуу коркунучун жаратышы мүмкүн.
 - Аудиттик кардарга аудиттик эмес кызматтарды көрсөтүү. Аудитордук фирмалар адаттагыдай эле өздөрүнүн аудитордук кардарларына өздөрүнүн көндүмдөрү жана тажрыйбасы менен шайкеш келген бир катар аудитордук эмес кызматтарды көрсөтүп келишет. Бирок, аудитордук эмес кызматтарды көрсөтүү көз карандысыздыкка коркунуч жаратышы мүмкүн. Түзүлгөн коркунучтар көбүнчө өзүн-өзү текшерүү, жеке кызыкчылык жана кызыкчылыктарды коргоо жаатындагы коркунучтар.
 - Өнөктөштөр жана кызматкерлер чындыгында, алардын сый акылары, аудитордук карьерасы тааныштык же жеке кызыкчылык коркунучтарын жараткан аудитордук кардарды кармап калуудан көз каранды деп ишениши мүмкүн.
 - Бухгалтердик эсептин жана финансылык отчеттуулуктун түзүлүшүнө олуттуу таасир эте ала турган абалда аудит жүргүзүлүп жаткан ишканага аудитордук топтун мурдагы мүчөсү же аудитордук уюмдун өнөктөшү кошулган жагдайлар. Түзүлгөн коркунучтар көбүнчө тааныштык, жеке кызыкчылык жана коркутуу коркунучтары.
9. Тааныштык коркунучу аудитордук тапшырмада бир эле жетекчи кызматкерлерди узак убакыт бою колдонуу аркылуу да түзүлүшү мүмкүн. Бирок, ишкана жана анын бизнеси боюнча топтолгон алдын ала билимдер аудиттин сапатына өбөлгө түзүшү мүмкүн, анткени ал аудитордун тобокелдиктерге баа берүүсүн жана аларга болгон жоопту күчөтөт. Ал ошондой эле натыйжалуулукту жогорулатууга жана ишкананын конкреттүү багыттарын жакшыртуу боюнча эң терең сунуштарга алып келиши мүмкүн.
10. Аудиттин сапатына потенциалдуу пайдалар аудиторлордун көз карандысыздыгына карата коркунучтарга каршы тең салмактуу болушу керек, алар бир катар жылдар бою аудитордук текшерүүгө катышуудан улам кызматкерлердин уюм жана анын бизнеси жөнүндө деталдуу билиминин натыйжасында келип чыгышы мүмкүн. Бул коркунучту жоюу үчүн, БЭЭСК Кодекси коомдук кызыкчылык ишканаларынын негизги өнөктөштөрүн жети жылдан кийин өзгөртүүнү (же “ротациялоону”) талап кылат; кээ бир өлкөлөрдө этика же мыйзам талаптары кыскараак ротация мөөнөттөрүн талап кылат. Кээ бирлер аудитордук тапшырманын жетекчисин ротациялоодон

тышкары, аудитордук уюмдун өзүн мезгил-мезгили менен өзгөртүп турса, аудиторлордун көз карандысыздыгы жөнүндөгү түшүнүк жакшырат деп эсептешет. Башкалары, бир эле аудитордук уюмду сактап калуу аудиторлорго ишкананын бизнесин жана системаларын түшүнүүгө жардам берет жана финансылык отчеттуулуктагы олуттуу бурмалоолордун тобокелдигине натыйжалуу жооп берүүгө, ошондой эле аудиттин натыйжалуулугуна алып келет деп эсептешет.

11. Мамлекеттик сектордогу аудиттердин көз карандысыздыгын аныктоодо коркунучтарды жана сактык чараларын эске алуу жеке сектордогу аудит сыяктуу эле маанилүү. Бирок, мүмкүн болуучу коркунучтардын кээ бирлери айырмаланышы мүмкүн. Мисалы, мамлекеттик сектордогу аудиторлор аудит жүргүзгөн ишканаларда түздөн-түз финансылык кызыкчылыктарга ээ болуш ыктымалдыгы азыраак.

12. Аудитор көбүнчө ишкананын баалуу бизнес жана салык кеңешчиси катары каралат жана адатта жогорку жетекчилик менен тез-тез түз байланыштар болуп турат, натыйжада аудитор бизнестин өнүгүшү жөнүндө жакшы маалыматка ээ болот. Бул аудиторго кардардын финансылык отчеттуулук процесси жана анын өндүрүшү боюнча жакшы билим берет, бирок ошондой эле көз карандысыздыкка коркунуч катары каралышы мүмкүн.

1.1.4 *Аудитордук топ объективдүүлүгүн жана талаптагыдай кылдаттыгын көрсөтөт*

13. Кесиптик компетенттүүлүк жана талаптагыдай кылдаттык аудитордук топтун бардык мүчөлөрүнө тиешелүү:

- Кесиптик билимди жана өздөштүрүүлөрдү тийиштүү деңгээлде өнүктүрүү жана колдоо;
- Этияттык, кылдаттык менен жана өз убагында аракеттенүү; жана
- Колдонуудагы техникалык жана кесиптик стандарттарга ылайык тырышчаактык менен аракеттенүү.

1.1.5 *Аудитордук топ кесипкөй скептицизмди көрсөтөт*

14. Кесиптик скептицизм – ишкананы, анын бизнесин жана да иштеп жаткан чөйрөнү тиешелүү түшүнүүнүн контекстинде суроо-талаптуу ой жүгүртүүнү колдонууну камтыган мамиле. Бул түшүнүк, жалпы бизнестик билими жана тажрыйбасы менен бирге аудиторго ишкананын финансылык отчеттуулугундагы олуттуу бурмалоолордун тобокелдигине баа берүүгө, аудитордук далилдердин талаптагыдай жетиштүүлүгүнө баа берүүгө жана тиешелүү тыянактарды чыгарууга мүмкүндүк берет.

15. Кесипкөй скептицизм аудитордун аудитти пландаштыруу, аткаруу жана натыйжаларын баалоо боюнча ой жүгүртүүсүнүн маанилүү аспектиси болуп саналат. Эгерде аудиторлор жетекчиликтин ырастоолорун (анын ичинде жетекчилик экспертти тарткан учурда) талашууга даяр болбосо, алар ак ниетсиз аракеттердин алдын алуу чарасы катары аракеттенишпейт жана ишкананын финансылык отчеттуулугу финансылык отчеттуулуктун концепциясына ылайык ишенимдүүлүк менен берилгендиги тууралуу тыянак чыгара алышпайт.
16. Кесипкөй скептицизм аудитордук топтун бардык мүчөлөрүнө таасирин тийгизет:
- Суроо-талаптуу ой жүгүртүү менен жетекчиликтин ырастоолоруна каршы турууга даяр болуу;
 - Иштин жүрүшүндө алынган маалыматка жана түшүндүрмөлөргө сын көз менен баа берүү;
 - Финансылык отчеттордун мүмкүн болгон бурмаланышы боюнча жетекчиликтин мотивдерин түшүнүүгө умтулуу;
 - Ачык ой жүгүртүүнү сактоо;
 - Аудитордук топтун башка мүчөлөрүнүн ой жүгүртүүсүнө каршы туруу;
 - Жетекчиликке каршы туруу үчүн ишенимге ээ болуу жана бардык нерсени жыйынтыкка чейин жеткирүү үчүн туруктуулукка ээ болуу; жана
 - Алынган башка далилдер менен дал келбеген же документтердин жана суроо-талаптарга жооптордун ишенимдүүлүгүнө шек туудурган далилдерге сергек болуу.
- 1.2 **Баалуулуктар, этика жана мамилелер – Аудитордук уюмдун деңгээли**
17. Негизги атрибуттар төмөнкүлөр:
- Тиешелүү эң жогорку максатты койгон жана аудитордук уюмдун көз карандысыздыгын камсыздоого багытталган башкаруу механизмдери бар.
 - Аудиттин сапатын колдоочу баалоо жана сыйлоо системалары аркылуу зарыл болгон жеке мүнөздөмөлөр көтөрмөлөнөт.
 - Финансылык жагдайлар аудиттин сапатын төмөндөтүүчү аракеттерге жана чечимдерге таасир этпейт.

- Аудитордук уюм өнөктөштөргө жана кызматкерлерге үзгүлтүксүз кесиптик өнүгүү мүмкүнчүлүктөрүн жана жогорку сапаттагы техникалык колдоону камсыз кылуунун маанилүүлүгүн баса белгилейт.
- Аудитордук уюм татаал маселелер боюнча кеңеш берүү маданиятын өнүктүрүүдө.
- Кардарларды кабыл алуу жана алар менен иштөөнү улантуу боюнча чечимдерди кабыл алуу үчүн ишенимдүү системалар бар.

1.2.1 *Тиешелүү эң жогорку максатты койгон жана аудитордук уюмдун көз карандысыздыгын камсыздоого багытталган башкаруу механизмдери бар.*

18. Аудитордук уюмдун аудитордук функциясынын коомдук кызыкчылыктарды коргоо жана аудиттин сапатына терс таасирин тийгизген коммерциялык кызыкчылыктарын болтурбоо үчүн күчтүү ички контролго ээ болушу маанилүү, мисалы, аудиттин сапатына зыян келтирүүчү практиканын башка чөйрөлөрүн (мисалы, салык салуу, корпоративдик финансы жана консалтинг) туура эмес жылдыруу менен.
19. Аудитордук уюмдун жетекчилиги аудиттин коомдук кызыкчылыктагы ролун жана бул жагынан аудиттин сапатынын маанилүүлүгүн, анын ичинде аудитордук уюмдун объективдүүлүгүн же көз карандысыздыгын бузуучу жагдайларды болтурбоочу маданиятты көтөрүүдө маанилүү роль ойнойт. Күтүлгөн жүрүм-турумду үзгүлтүксүз билдирип туруу, аудитордук уюмун ичинде аудиторлор үчүн колдонулуучу этикалык талаптардын негизинде жаткан принциптерди сактоону кубаттаган ылайыктуу чөйрөнү түзөт.
20. Жалгыз практиктер өздөрүнүн фирмасынын маданиятын түздөн-түз контролдой алышат, ал эми чакан жана орто ишканаларда (SMP) аз сандагы өнөктөштөр башкаруу механизмдери, консультациялар жана мониторинг иш-чаралары сыяктуу салымдарга түздөн-түз таасир этиши мүмкүн. Алынган тонго жараша, бул кичи ишкананын күчтүү жагы да, алсыз жагы да болушу мүмкүн.

1.2.2 *Аудиттин сапатын колдоочу баалоо жана сыйлоо системалары аркылуу зарыл болгон жеке мүнөздөмөлөр көтөрмөлөнөт*

21. Баалоо жана сыйлоо системалары ак ниеттүүлүктү, объективдүүлүктү, кесиптик компетенттүүлүктүн жана тийиштүү этияттуулукту кошо алганда, тиешелүү жеке сапаттарды жана жүрүм-турумду тарбиялай жана өнүктүрө алат. Бул тийиштүү компетенттүүлүк алкактарын колдонуу менен, бул мүнөздөмөлөрдү ишке тандоо критерийлерине,

- кызматка көтөрүү жана сыйлоо процесстерине жана окутуу программаларына киргизүүнү камтыйт.
22. Компетенттүүлүк алкактары БЭСтин компетенттүүлүк чөйрөлөрүнө шилтеме менен эң жакшы иштелип чыккан, бул алкакты аудитордук уюмдардын ортосунда шайкеш келтирүүгө жардам берет.
23. Аудитордук уюм үзгүлтүксүз негизде өзүнүн өнөктөштөрүн жана кызматкерлерин аудиттин сапатын колдоо үчүн иштелип чыккан компетеницияларга карата баалоо жүргүзөт. Муну менен аудитордук уюмдар кардарлардын мамилелерине доо кетириши мүмкүн болсо дагы, аудитордук маселелер боюнча ишенимдүү позицияны кармагандыгы үчүн өнөктөштөр жана кызматкерлер жазага тартылбай тургандыгына кепилдик беришет. Жетишилген натыйжалар кызматты жогорулатуу жана сый акы боюнча чечимдерди колдоо үчүн колдонулат; ошондой эле өнөктөштөрдүн же кызматкерлердин ишинин күтүлгөн стандарттарга жооп бербеген учурда аудитордук уюмдар тарабынан кабыл алынышы мүмкүн болгон башка аракеттер.
- 1.2.3 *Финансылык жагдайлар аудиттин сапатын төмөндөтүүчү аракеттерге жана чечимдерге таасир этпейт*
24. Аудитордук уюмдун деңгээлинде да (мисалы, аудитордук уюм аудитордук иш боюнча жетишүү үчүн киреше маржасы үчүн койгон финансылык максат жана аудит боюнча окутуу жана колдоо тутумдарына инвестиция салууга даярдыгы) жана аудитордук тапшырма деңгээлинде да (мисалы, аудиттин акысы менен аткарылган иштин негизги наркынын ортосундагы өз ара байланыш) финансылык көз караштар коомдук кызыкчылыкка жооп берген ишенимдүү аудитти жүргүзүүгө тоскоол болбошу керек.
25. Төмөндөгүлөр ошондой эле аудиттин сапатына зыян келтирбеши керек:
- Реалдуу эмес төмөн төлөмдөр менен аудиттик тапшырмаларды утуп алууга жана аудиттик кардарларды кармап калууга басым жасоо;
 - Аудитордук уюм аудит жүргүзгөн ишканаларга аудитордук эмес кызмат көрсөтүүлөрдүн маркетингине басым жасоо; же
 - Экономикалык төмөндөө учурунда аудит практикасында чыгымдарды кыскартуу (анын ичинде өнөктөштөрдү жана кызматкерлерди кыскартуу жолу менен).

1.2.4 *Аудитордук уюм өнөктөштөргө жана кызматкерлерге үзгүлтүксүз кесиптик өнүгүү мүмкүнчүлүктөрүн жана жогорку сапаттагы техникалык колдоону камсыз кылуунун маанилүүлүгүн баса белгилейт*

26. Аудит жүргүзүү финансылык отчеттуулукту, аудитти жана этика стандарттарын, ошондой эле корпоративдик жана салык мыйзамдарын ченемдерин камтыган бир топ техникалык чөйрөлөрдү билүүнү талап кылат. Аудитордук уюмдарда айрым өнөктөштөргө жана кызматкерлерге бул чөйрөлөрдө болуп жаткан окуялардан кабардар болуп турууга жана татаал чөйрөлөрдө жардам көрсөтүүгө жардам берүү үчүн техникалык колдоо механизмдери болушу маанилүү.
27. Эгерде аудитордук фирмага аудитордук ой жүгүртүүлөрдү колдоого (мисалы, бизнеске жана тармакка тиешелүү маалымат базаларын чогултууга), көз карандысыздык маселелерин көзөмөлдөөгө жана тийиштүү түрдө чечүүгө, ошондой эле аудитордук тапшырмалар боюнча өнөктөштөрдү ротациялоону пландаштырууга жана натыйжалуу башкарууга мүмкүндүк берүүчү маалыматтык инфраструктура иштелип чыкса, аудиттин сапаты жогорулашы мүмкүн.
28. Аудитордук уюмдардын көлөмү жана жеткиликтүү техникалык колдоо бир кыйла айырмаланышы мүмкүн. Кызматкерлердин саны да, кардарлардын саны да аз, операциялардын татаалдыгы салыштырмалуу аз болгон чакан практикалар үчүн сапатты контролдоонун салыштырмалуу жөнөкөй саясаты жана жол-жоболору иштелип чыгышы мүмкүн. Бирок, майда практиктер консультациялык көйгөйлөргө туш болушу мүмкүн жана техникалык билимдерди алуу үчүн сырттан консультанттарды жалдай алышат же жергиликтүү кесипкөй бухгалтердик уюмдар көрсөткөн техникалык колдоо кызматтарына таянышы мүмкүн.

1.2.5 *Аудитордук уюм татаал маселелер боюнча кеңеш берүү маданиятын өнүктүрүүдө*

29. Консультация маданияты бардык аудитордук уюмдар үчүн, анын ичинде жеке практиктер үчүн маанилүү. Аудит көп учурда оор чечимдерди жана ой жүгүртүүлөрдү кабыл алууну талап кылат. Кызматкерлер бул маселелерди аудитордук топтун ичинде жана аудиттик тапшырманын жетекчиси менен талкуулашат. Тапшырманын жетекчиси башка өнөктөштөр же техникалык адистер менен оор чечимдерди жана ой жүгүртүүлөрдү талкуулашат жана алынган кеңештерди кунт коюп угушат. Бул процесстин натыйжалуу иштеши үчүн консультация маданиятынын болушу жана катышуучулардын пайда болгон көйгөйлөрдү туура чечүү үчүн жетиштүү убактысы болушу маанилүү.

30. Ички ресурстар чектелген учурда тышкы техникалык ресурстар алардын кесиптик бухгалтерди уюмдары, башка аудитордук уюмдар менен болгон мамилелери же тиешелүү ресурстары бар болгон тышкы уюмдар аркылуу жеткиликтүү болушу мүмкүн.

1.2.6 *Кардарларды кабыл алуу жана алар менен иштөөнү улантуу боюнча чечимдерди кабыл алуу үчүн ишенимдүү системалар бар*

31. Аудитордук тапшырманы кабыл алганга чейин жана андан кийин жыл сайын аудитордук уюмдар бул тапшырманы аткарууга компетенттүүбү же жокпу, жана муну аткарууга мүмкүнчүлүктөрү жана ресурстары бар же жок экенин карап чыгуусу маанилүү. Бул деген, уюм тиешелүү этикалык талаптарды аткара алабы деген суроону камтыйт.

32. Аудиторлор кесипкөй скептицизмди көрсөтүшү керек болсо да, аудит жетекчиликке белгилүү бир деңгээлде ишенимди да камтыйт. Аныктама боюнча, чынчылдыгы жок жетекчиликке ишенүүгө болбойт. Ошондуктан, кардарларды кабыл алуу жана алар менен иштөөнү улантуу боюнча ишенимдүү системалар кардарлардын жетекчилигинде сапаттуу аудитти өткөрүү мүмкүн болбой турган деңгээлге чейин ак ниетсиздикти көрсөтүүчү маалыматтын бар-жогун аныктайт. Демек, кардарларды кабыл алуу жана алар менен иштөөнү улантуу боюнча катаал системага ээ болуу, аудитордук уюмга ак ниетсиз аракеттер же мыйзамсыз иш-аракеттерди жасоо мүмкүнчүлүгү жогору болгон тапшырмалардан оолак болууга жардам берүү үчүн, жана ошону менен сапаттуу аудитти камсыз кылуу боюнча репутацияны сактап калуу үчүн маанилүү.

1.3 **Баалуулуктар, этика жана мамилелер – Улуттук деңгээл**

33. Негизги атрибуттар төмөнкүлөр:

- Этиканын негизги принциптерин да, ошондой эле колдонулуучу конкреттүү талаптарды да так чагылдырган этиканын талаптары жарыяланды.
- Жөнгө салуучулар, улуттук стандарттарды аныктоочулар жана кесипкөй бухгалтердик уюмдар этика принциптерин түшүнүүнү жана талаптардын ырааттуу колдонулушун камсыздоодо жигердүү иштешет.
- Аудитордук уюмдар кардарлардын кабыл алган чечимдери боюнча маалыматтарды өз ара алмашышат.

1.3.1 *Этиканын негизги принциптерин да, ошондой эле колдонулуучу конкреттүү талаптарды да так чагылдырган этиканын талаптары жарыяланды*

34. Этика талаптары мыйзам же ченемдик укуктук актылар менен белгилениши же кесиптик бухгалтердик уюмдар аркылуу милдеттендирилиши мүмкүн. БЭФ өзүнүн мүчө органдарынан БЭЭСК Кодексин өз юрисдикцияларында кабыл алуу жана ишке ашыруу боюнча чараларды көрүүнү жана мүчө органдардын улуттук чөйрөдөгү милдеттерине жараша аны ишке ашырууга көмөк көрсөтүүнү талап кылат. Кээ бир өлкөлөрдө БЭЭСК Кодекси кошумча улуттук талаптар менен толукталат, андыктан аудитордук уюмдар жана мамлекеттик сектордун аудит органдары өздөрүнүн өнөктөштөрүнө жана кызматкерлерине жогорку талаптарды коюуну чечиши мүмкүн.
35. Этика талаптары бардык мүмкүн болгон жагдайларды чече албайт. Демек, аудиторлор талаптарды да, аларды практикада кантип колдонууну түшүнүү үчүн алардын негизинде жаткан негизги принциптерди да түшүнүшөт. Принциптерди кантип колдонууну түшүнүүгө аудитордук уюмдун ичиндеги ички байланыштар аркылуу, машыктыруу же жумуш ордунда окутуудан жана тажрыйбалуу кызматкерлердин иш-аракетине байкоо жүргүзү аркылуу жетүүгө болот.
36. БЭЭСК кесиптик этиканын төмөнкү негиз салуучу принциптерин белгилейт жана аудиторлордон аларды сактоону талап кылат:²
- Ак ниеттүүлүк – бардык кесиптик жана ишкердик мамилелерде түз жана чынчыл болуу. Ак ниеттүүлүк ошондой эле адилеттүү мамилени жана тууралыкты билдирет³.
 - Объективдүүлүк – бир жактуулукка, кызыкчылыктардын кагылышуусуна, башкалардын негизсиз таасиринен кесиптик же бизнестик ой жүгүртүүлөрдү жокко чыгарууга жол бербөө.
 - Кесиптик компетенттүүлүк жана тийиштүү этияттык – кардар же иш берүүчү практиканын, мыйзамдардын жана техниканын учурдагы жетишкендиктеринин негизинде компетенттүү кесиптик кызматтарды алуусун, колдонуучу техникалык жана кесиптик стандарттарга ылайык тырышчаактык менен иш алып барышын камсыз кылуу үчүн зарыл болгон деңгээлде кесиптик билимди жана көндүмдөрдү сактоо.

² БЭЭСК Кодекси, 100.5-пункт

³ БЭЭСК Кодекси, 110.1-секция

- Купуялуулук – кесиптик жана ишкердик мамилелердин натыйжасында алынган маалыматтардын купуялуулугун сактоо, ошондуктан, эгерде ачыкка чыгарууга юридикалык же кесиптик укук, же милдеттенме болбосо, тийиштүү жана конкреттүү ыйгарым укуктарсыз үчүнчү жактарга мындай маалыматтарды ачыкка чыгарбоо, ошондой эле маалыматты кесипкөй бухгалтердин же үчүнчү жактардын жеке кызыкчылыктары үчүн пайдаланбоо.
 - Кесиптик жүрүм-турум – тиешелүү мыйзамдарды жана эрежелерди сактоо жана кесиптин бедели түшүрүүчү ар кандай аракеттерден оолак болуу.
37. Мындан тышкары, БЭЭСК Кодекси аудиторлордун көз карандысыздыгына кошумча талаптарды камтыйт жана аудиторлор колдонууга тийиш болгон мамилени сүрөттөйт, анын ичинде:
- Көз карандысыздыкка коркунучтарды аныктоо;
 - Аныкталган коркунучтардын маанисин баалоо; жана
 - Коркунучтарды жок кылуу же аларды алгылыктуу деңгээлге чейин азайтуу үчүн зарыл болгон учурда коргоо чараларын колдонуу.
38. БЭЭСК Кодексинде, аудиторлор коркунучту жоюу же аны алгылыктуу деңгээлге чейин төмөндөтүү үчүн тиешелүү коргоо чаралары жок экендигин же колдонулушу мүмкүн эместигин аныктаганда, кесипкөй бухгалтер коркунучту жараткан жагдайларды же мамилелерди жок кылышы керек, же болбосо аудитордук тапшырманы четке кагуусу же токтотуусу керек деп айтылат⁴. Кээ бир жагдайларда, БЭЭСК Кодекси келип чыккан коркунуч ушунчалык олуттуу болоорун, эч кандай коргоо чаралары коркунучту алгылыктуу деңгээлге чейин азайта албасын моюнга алат; жана ошого жараша аудиторго аудит жүргүзүүгө тыюу салынат.
- 1.3.2 *Жөнгө салуучулар, улуттук стандарттарды аныктоочулар жана кесипкөй бухгалтердик уюмдар этика принциптерин түшүнүүнү жана талаптардын ырааттуу колдонулушун камсыздоодо жигердүү иштешет*
39. Этика талаптарын жана аларга негизделген принциптерди ырааттуу колдонууга жөнгө салуучу органдар, улуттук стандарттарды

⁴ БЭЭСК Кодекси, 290.7 пункт. Бирок, мамлекеттик сектордун аудит органдары, адатта, аудитордук тапшырмалардан баш тарта албайт.

аныктоочулар, кесиптик бухгалтердик уюмдар жана башкалар көрсөткөн жетектөө, окутуу жана колдоо көрсөтүү иш-чаралары көмөктөшөт. Буга көп берилүүчү суроолорго жооптор сыяктуу көрсөтмө материалдарды чыгаруу, ошондой эле презентацияларды жана семинарларды уюштуруу кирет.

1.3.3 *Аудитордук уюмдар кардарлардын кабыл алган чечимдери боюнча маалыматтарды өз ара алмашышат*

40. Жеке аудитордук уюмдар жаңы аудитордук кардарды кабыл алуу же мурдагы кардар менен ишти улантуу жөнүндө чечим кабыл алышат. Аудитордук уюмдар аудиттин кардары менен финансылык отчеттуулуктун практикасы же жетекчиликтин ак ниеттүүлүгү боюнча кооптонуулары бар болсо, алар менен мындан аркы кызматташудан баш тартууну чечиши мүмкүн. Мындай шарттарда аудитти жүргүзүү боюнча тендерге катышууга чакырылган башка аудитордук уюмдар бул маалыматтан кабардар болушу маанилүү.

1.4 **Билим, өздөштүрүү, тажрыйба жана убакыт – Тапшырма деңгээли**

41. Негизги атрибуттар төмөнкүлөр:

- Өнөктөштөр жана кызматкерлер керектүү компетенцияга ээ.
- Өнөктөштөр жана кызматкерлер ишкананын бизнесин түшүнөт.
- Өнөктөштөр жана кызматкерлер негиздүү ой жүгүртүшөт.
- Тапшырманын жетекчиси тобокелдиктерди баалоодо, пландаштырууда, аткарылган ишти контролдоодо жана талдоодо активдүү катышат.
- “Жеринде” деталдуу аудитордук иштерди аткарып жаткан кызматкерлер жетиштүү тажрыйбага ээ, алардын иши тийиштүү түрдө багытталат, көзөмөлдөнөт жана талдалат, ошондой эле кызматкерлердин арасында ордун басуучулуктун акылга сыярлык даражасы бар.
- Өнөктөштөрдүн жана кызматкерлердин аудитти натыйжалуу жүргүзүүгө жетиштүү убактысы бар.
- Тапшырманын жетекчиси жана аудитордук топтун башка тажрыйбалуу мүчөлөрү жетекчиликке жана корпоративдик башкаруу үчүн жооп берүүчү жактарга жеткиликтүү.

1.4.1 *Өнөктөштөр жана кызматкерлер керектүү компетенцияга ээ*

42. Команданын бардык мүчөлөрү бирдей деңгээлде билимге жана тажрыйбага ээ болушун күтүүгө болбойт, бирок аудитордук

тапшырманын жетекчиси команданын тиешелүү компетенцияларга ээ болушуна жана тышкы адистердин же эксперттердин, тапшырманын шарттарынын муктаждыктарын канааттандыруу үчүн талап кылынгандай тартылышат. Мисалы, төмөнкүдөй маселелер боюнча экспертиза талап кылынышы мүмкүн:

- Комплекстүү финансылык инструменттердин, жердин жана имараттардын, материалдык эмес активдердин, бизнести бириктирүүдө сатылып алынган активдерди жана кабыл алынган милдеттенмелердин, ошондой эле наркы төмөндөшү мүмкүн болгон активдердин баасы.
 - Камсыздандыруу келишимдери же кызматкерлерге сый акы төлөө пландары менен байланышкан милдеттенмелердин актуардык эсеби.
 - Мунайдын жана газдын запастарын баалоо.
 - Экологиялык милдеттенмелерди жана аймакты тазалоо чыгымдарын баалоо.
 - Келишимдерди, мыйзамдарды жана ченемдик актыларды чечмелөө.
 - Салык мыйзамдарын сактоодогу татаал же адаттан тыш маселелерди талдоо.
 - Уюмдун маалыматтык системалары, өзгөчө уюм маалыматтык технологияларга көз каранды болуп эсептелсе.
43. Экспертиза аудитордук уюмдун ичинен же тышкы булактардан алынышы мүмкүн. Эгерде адистер же эксперттер тартылса, аудитордук топтун башка мүчөлөрү сыяктуу эле, алардын ишин туура багыттоо, контролдоо жана текшерүү маанилүү.
44. Кесиптик билимди жана өздөштүрүүлөрдү тийиштүү түрдө өнүктүрүү өсүп келе жаткан кесипкөй бухгалтердин баштапкы квалификациясын жогорулатуудан башталат⁵. Кесипкөй бухгалтерди аудитордун ролуна андан ары адистештирүү, андан ары үзгүлтүксүз квалификацияны

⁵ Өсүп келе жаткан кесипкөй бухгалтер үчүн компетенттүүлүк чөйрөлөрү жана окуу натыйжалары төмөнкү булактарда келтирилген: БЭС 2, *Алгачкы кесиптик өнүгүү – Техникалык компетенция*; БЭС 3, *Алгачкы кесиптик өнүгүү – Кесиптик көндүмдөр*; жана БЭС 4, *Алгачкы кесиптик өнүгүү – Кесиптик баалуулуктар, этика жана мамилелер*; ошол эле учурда аудитордук тапшырманын жетекчиси үчүн компетенттүүлүк чөйрөлөрү жана окуу натыйжалары БЭС 8де берилген, *Финансылык отчеттуулуктун аудити үчүн жооптуу тапшырманын жетекчиси үчүн кесиптик өнүгүү*.

жогорулатуу жана аудитордук иште кошумча тажрыйбасы аркылуу ишке ашат. Кесиптик компетенттүүлүктүн үзгүлтүксүз профессионалдык өнүгүүсү жана өмүр бою билим алуу аудиторлор өз кардарларынын жана коомчулуктун күтүүлөрүн канаатандырууну камсыз кылуу үчүн абдан маанилүү⁶.

1.4.2 *Өнөктөштөр жана кызматкерлер ишкананын бизнесин түшүнөт*

45. Ишкананы, анын бизнесин жана ал иштеп жаткан тармакты кылдат түшүнүү аудитордун аудитордук жол-жоболорду туура багыттоо жана натыйжаларды баалоо үчүн финансылык отчеттуулуктагы олуттуу бурмалоолордун тобокелдиктерин баалоого мүмкүндүк берүүчү негизи болуп саналат. Бул ошондой эле кесипкөй скептицизмди жана тиешелүү аудитордук ой жүгүртүүлөрдү түзө билүү үчүн зарыл.
46. Тиешелүү ченемдик укуктук актыларды жана бухгалтердик эсеп маселелерин түшүнүүнүн камтыган тармактык билим, мисалы, финансылык кызмат көрсөтүүлөр тармагындагы кардарлар үчүн өзгөчө маанилүү болушу мүмкүн. Бирок, билим чөйрөлөрү аудиторго кеңири маселелерди көрүүгө тоскоол боло тургандай тар болбошу маанилүү. Аудиторлор аудитордук эмес иштерди аткаруудан жана ар кандай тармактардагы ар кандай кардарлардын таасиринен жалпы бизнес билимдерин ала алышат. Бул аларга тигил же бул уюмдун бизнесинин өзгөчөлүктөрүнөн алыстап, бизнес маселелери, тобокелдиктер жана контролдоо системалары боюнча кеңири билимдерин чагылдырууга мүмкүндүк берет.
47. Чакан ишканалардын аудитин көп учурда бул ишкана менен бир нече жылдар бою иштеген тажрыйбалуу кызматкерлер жеринде жүргүзүшөт. Мындай кызматкерлер, адатта, ишкананын бизнесин жакшы билгени менен, алардын объективдүүлүгүнө жана кесиптик скептицизмине коркунучтар болушу мүмкүн.

1.4.3 *Өнөктөштөр жана кызматкерлер негиздүү ой жүгүртүшөт*

48. Аудиторлор өздөрүнүн тажрыйбасын, ошондой эле чынчылдык, объективдүүлүк жана кесиптик скептицизм баалуулуктарын аудитордук тапшырманын фактылар жана жагдайлары менен

⁶ БЭБЭСК учурда БЭС 8ди кайра карап чыгуунун үстүндө иштеп жатат. Кыязы, ал аудитордун компетенттүүлүгүн үзгүлтүксүз өркүндөтүүгө болгон муктаждыгын, адегенде окуунун натыйжаларын аныктоо, андан кийин финансылык отчеттуулуктун аудити үчүн жооптуу өнөктөштөр үчүн зарыл болгон компетенттүүлүк чөйрөлөрүндө үзгүлтүксүз кесиптик өнүгүүнү талап кылуу аркылуу тааныт.

- тастыкталган акылга сыярлык кесипкөй ой жүгүртүүлөрдү түзүү үчүн колдонушат.
49. Негиздүү ой жүгүртүүлөрдү түзүү үчүн өнөктөштөрдөн жана кызматкерлерден төмөнкүлөр талап кылынышы мүмкүн:
- Көйгөйдү аныктоо;
 - Бизнес, финансылык эсеп жана отчеттуулук, жана маалыматтык технологиялар жаатындагы билимдерди колдонуу;
 - Теманы изилдөө жана ар кандай көз караштарды эске алуу;
 - Тиешелүү фактыларды жана жагдайларды эске алуу менен альтернативаларды баалоо;
 - Корутундуга жетүү үчүн ылайыктуу процесс аткарылдыбы жана аны колдоо үчүн жетиштүү аудитордук далилдер барбы-жокпу карап чыгуу;
 - Зарылчылыкка жараша кеңеш алуу; жана
 - Корутундуну жана анын негиздемелерин документтештирүү.
- 1.4.4 *Тапшырманын жетекчиси тобокелдиктерди баалоодо, пландаштырууда, аткарылган ишти контролдоодо жана талдоодо активдүү катышат*
50. Тапшырманын жетекчилери өздөрү жүргүзгөн аудиттер үчүн жооптуу болгондуктан, алар аудитти пландаштырууга, алынган далилдерди баалоого жана акыркы корутундуларды түзүүгө түздөн-түз катышуулары маанилүү.
51. Аудиттин деталдуу иштеринин көбү тажрыйбасы азыраак кызматкерлерге жүктөлүшү мүмкүн, бирок аудитордук тапшырманын жетекчилеринин жеткиликтүүлүгү аларга аудиттин жүрүшүнө өз убагында салым кошууга мүмкүндүк берет.
52. Айрымдар аудитордун отчетунда аудитордук тапшырманын жетекчисинин аты-жөнүн ачыкка чыгаруу бардык ишканалар үчүн талап кылынышы керек деп эсептешет, анткени бул иш боюнча жетекчиге көбүрөөк жеке жоопкерчилик сезимин берет, анткени аудиттин өткөрүлүшү үчүн бул адам акыркы жооптуу адам болот. Көптөгөн юрисдикцияларда муну көбүнчө жеке кол коюу талабы түрүндө алда качан талап кыла башташкан. Башкалары мындай талап тапшырманын жетекчисинин отчеттуулук сезимине эч кандай таасирин тийгизбейт деп эсептешет. Мындай талаптын мүмкүн болуучу кыйынчылыктарына аудитордук уюмдун жоопкерчилигинин сезилээрлик кыскаруусу жана айрым юрисдикцияларда аудитордук

тапшырманын жетекчиси үчүн юридикалык жоопкерчиликтин жогорулашынын мүмкүндүгү кирет.

1.4.5 *“Жеринде” деталдуу аудитордук иштерди аткарып жаткан кызматкерлер жетиштүү тажрыйбага ээ, алардын иши тийиштүү түрдө багытталат, көзөмөлдөнөт жана талдалат, ошондой эле кызматкерлердин арасында ордун басуучулуктун акылга сыярылык даражасы бар*

53. Көптөгөн аудитордук уюмдардын, өзгөчө ири уюмдардын түзүмү иерархиялык тартипте, көбүнчө “пирамида структурасы” катары сүрөттөлөт жана көптөгөн жеке аудитордук топтордун курамы бул структураны чагылдырат. Натыйжада, “жеринде” жасалып жаткан деталдуу иштердин көбү салыштырмалуу тажрыйбасыз кызматкерлер тарабынан аткарылышы мүмкүн; чынында эле, алардын көбү бухгалтердик кесипке окуп жаткан болушу мүмкүн. Бирок, кызматкерлерге негиздүү кесипкөй ой жүгүртүү үчүн тажрыйба талап кылынат.

54. Мындан тышкары, бир эле кызматкерлердин жыл сайын аудитте болушу аларга ишкананын бизнесин жана системаларын түшүнүүгө жардам бериши мүмкүн жана бул көбүнчө жетекчилик жана корпоративдик башкаруу үчүн жооп берүүчү жактар тарабынан оң бааланат. Айрымдар бул финансылык отчеттуулуктун олуттуу бурмалоо тобокелдигине натыйжалуу жооп берүүгө, ошондой эле аудиттин натыйжалуулугун жогорулатууга алып келиши мүмкүн деп эсептешет. Бирок, узакка созулган катышуу кесипкөй скептицизмдин жоголуусуна жана аудитордун көз карандысыздыгына коркунуч келтириши мүмкүн.

55. Көптөгөн өлкөлөрдө мамлекеттик сектордун аудит органдары кызматкерлерге канча каражат сарптай ала тургандыгы боюнча белгиленген лимиттерди кармаууга тийиш. Жумушка кабыл алууга жана төлөнүүчү эмгек акынын өлчөмүнө таасир этүүчү ченемдер да болушу мүмкүн. Бул аудиттин сапатына ырааттуу жетишүү үчүн кээ бир аудитордук органдар үчүн жетиштүү сандагы жогорку сапаттагы кызматкерлерди жалдоо жана кармап туруу кыйынга турушу мүмкүн.

1.4.6 *Өнөктөштөрдүн жана кызматкерлердин аудитти натыйжалуу жүргүзүүгө жетиштүү убактысы бар*

56. Өнөктөштөр жана кызматкерлер көп учурда бир ишкананын аудитинен башка милдеттерге ээ болушат жана аудитордук текшерүүлөр графиктерди бузуу менен жүргүзүлөт. Талаптагыдай жетиштүү аудитордук далилдерди чогултуу, жетекчилик жана корпоративдик башкаруу үчүн жооптуу жактар менен тийиштүү түрдө өз ара аракеттенүү үчүн жетиштүү ресурстардын болушун камсыздоо үчүн

жеке аудиттин деңгээлинде да, аудитордук уюмдун деңгээлинде да пландаштыруу маанилүү.

57. Аудитордук уюмдар, адатта, киреше алып келүүчү ишканалар болуп саналат жана аудитордук уюмдун кирешелүүлүгүнө аудит үчүн алынган жыйымдар менен талаптагыдай жетиштүү аудитордук далилдерди чогултууга кеткен чыгымдардын ортосундагы байланыш таасир этет. Аудит боюнча тапшырманын жетекчиси, адатта, аудитордук уюмда алар жүргүзгөн аудиттердин финансылык кирешеси үчүн жооп беришет жана эгерде аудитордук төлөмдөр жетекчилик тарабынан чектелсе, бул аудитордук жол-жоболордун мүнөзүн жана мөөнөттөрүн өзгөртүү же тестирилөөлөрдү кыскартуу үчүн аудитордук топко кысым көрсөтүшү мүмкүн. Бул өз кезегинде аудиттин сапатына потенциалдуу коркунуч туудурат⁷.

1.4.7 *Тапшырманын жетекчиси жана аудитордук топтун башка тажрыйбалуу мүчөлөрү жетекчиликке жана корпоративдик башкаруу үчүн жооп берүүчү жактарга жеткиликтүү*

58. Тапшырманын жетекчиси жетекчиликтин жогорку даражалуу мүчөлөрү жана корпоративдик башкаруу үчүн жооп берүүчү жактары үчүн жеткиликтүү болушу маанилүү. Үзгүлтүксүз байланыш тапшырманын жетекчисине уюмдун бизнесиндеги өнүгүүлөр жөнүндө жакшы кабардар болууга, ошондой эле аудитке тиешелүү маселелерди өз убагында көтөрүүгө мүмкүндүк берет.

1.5 **Билим, өздөштүрүү, тажрыйба жана убакыт – Аудитордук уюмдун деңгээли**

59. Негизги атрибуттары төмөнкүлөр:

- Өнөктөштөрдүн жана кызматкерлердин татаал маселелерди пайда болушу менен чечүү үчүн жетиштүү убактысы бар.
- Аудитордук топ туура түзүмдөлгөн.
- Өнөктөштөр жана жогорку кызматтагы кызматкерлер тажрыйбасы азыраак кызматкерлерди өз убагында баалоо жана тиешелүү насаатчылык же “жумуш ордунда” окутуу менен камсыз кылышат.

⁷ Этика талаптары (мисалы, БЭЭСК Кодексинин 240.2 пункту) көбүнчө бул коркунучту сүрөттөйт, ага баа берүүнү жана зарыл болгон учурда коргоо чараларын колдонууну талап кылат.

- Аудит боюнча өнөктөштөргө жана кызматкерлерге аудит, бухгалтердик эсеп жана зарыл болгон учурда адистештирилген тармактык маселелер боюнча жетиштүү окутуу жүргүзүлөт.

1.5.1 *Өнөктөштөрдүн жана кызматкерлердин татаал маселелерди пайда болушу менен чечүү үчүн жетиштүү убактысы бар*

60. Өнөктөштөр жана улук кызматкерлер, адатта, окшош отчеттук жадыбалы менен бир катар аудиттер боюнча иштешет. Мындайда иш-аракеттер топтолуп чыңалууларга алып келиши мүмкүн. Мындан тышкары, өнөктөштөр жана улук кызматкерлер көбүнчө кардарлар үчүн аудитордук эмес кызматтарды же аудитордук уюмдун ичиндеги башка иштерди аткарып беришет. Милдеттерди бөлүштүрүүдө аудитордук уюмдар мүмкүн болушунча мүмкүн болуучу убакыттын тартыштыгы чыр чатактарын алдын ала билиши жана аларды башкаруусу маанилүү. Аудитордук уюмдун жетекчилиги айрым өнөктөштөргө же кызматкерлерге кабыл алынгыс жүктөмдөрдүн жүктөлүү коркунучун азайтуу үчүн иштин деңгээлин активдүү түрдө контролдойт.

1.5.2 *Аудитордук топ туура түзүмдөлгөн*

61. Адам ресурстарын бөлүштүрүүдө тобокелдик эске алынат. Эң компетенттүү өнөктөштөр жана кызматкерлер аудитордук уюмдун эң ири, эң абройлуу кардарларына бөлүштүрүлүп, натыйжада финансылык отчеттуулукта олуттуу бурмалоо тобокелдиктери көбүрөөк болушу мүмкүн болгон башка кардарларга аудит жүргүзүү үчүн жеткиликтүү болбой калуу коркунучу бар.
62. Ресурстарды туура бөлүштүрүү конкреттүү аудитти жүргүзүү үчүн тажрыйбасы жана убактысы бар аудитордук топтордун ишин жеңилдетет. Бул кардар иштеп жаткан тармак жана финансылык отчеттуулуктун колдонулуучу концепциясы боюнча тиешелүү билимдери да, ошондой эле сапаттуу аудит жүргүзүү үчүн жетиштүү убактысы да бар болгон өнөктөштөрдү жана улук кызматкерлерди бөлүштүрүүнү билдирет.
63. Ресурстарды бөлүштүрүүдө аудитордук уюм төмөнкүлөр жөнүндө маалыматтарды чогултат:
- Билими, жөндөмү жана тажрыйбасы;
 - Убакыт боюнча болжолдуу милдеттенмелери; жана
 - Кызмат көрсөтүү мөөнөтү – этикалык талаптарды сактоого көмөктөшүү максатында, мисалы, аудитордук өнөктөштөрдү ротациялоо.

64. Кээ бир өлкөлөрдө чакан ишканаларда аудит жүргүзүү милдеттүү эмес. Мындай өлкөлөрдө, аудитордук кардарлардын саны аз болгон аудитордук уюмдарда тиешелүү аудитордук билими жана тажрыйбасы бар өнөктөштөрдү жана кызматкерлерди кармап калуу кыйынга турушу мүмкүн.
- 1.5.3 *Өнөктөштөр жана жогорку кызматтагы кызматкерлер тажрыйбасы азыраак кызматкерлерди өз убагында баалоо жана тиешелүү насаатчылык же “жумуш ордунда” окутуу менен камсыз кылышат*
65. Аудитордук уюмдагы баалоо процесси адамдын жөндөмүн өнүктүрүүнүн маанилүү аспектиси болуп саналат. Муну өлчөө кыйын болсо да, аудиттин сапаты өнөктөштөрдүн да, кызматкерлердин да баалоолорунда өзгөчө каралса, жакшыртылышы мүмкүн. Бул оор маселелер боюнча консультацияларды кошо алганда, жакшы аудитордук ой жүгүртүүгө көмөк көрсөтүү үчүн колдонулушу мүмкүн.
66. Кызматкерлерди мезгил-мезгили менен аттестациялоону, насаатчылыкты жана жумуш ордунда окутууну айырмалоо пайдалуу. Иштин натыйжалуулугун баалоо өркүндөтүүнү талап кылган маанилүү көндүмдөрдү же компетенттүүлүктү аныктоо үчүн колдонулушу мүмкүн, ал эми насаатчылык же жумуш ордунда окутуу инсанга ошол жөндөмдү же компетенттүүлүктүн өнүктүрүүгө жардам берүү үчүн колдонулушу мүмкүн. Насаатчылык жана жумуш ордунда окутуу чынчылдык, объективдүүлүк, катаалдык, кесипкөй скептицизм жана тырышчаактык сыяктуу негизги жеке сапаттарды өнүктүрүү жана тажрыйбасы азыраак кызматкерлерге аудиттин чоочун чөйрөлөрүндө багыт алууга жардам берүү үчүн өзгөчө маанилүү болушу мүмкүн.
67. Натыйжалуу насаатчылык кошумча өздөштүрүүнү, билимди жана тажрыйбаны талап кылат, ал эми аудитордук уюмдарда тиешелүү компетенцияларга ээ болгон адамдардын саны чектелүү. Мындай адамдардын башка да милдеттери болушу мүмкүн. Аудитордук уюмдар өздөрүнүн тажрыйбалуу кызматкерлерин персоналды өнүктүрүүнүн бул маанилүү ролун натыйжалуу аткаруу үчүн зарыл болгон убакытты бөлүүгө үндөшү жана баалоо процессинин бир бөлүгү катары аларды ушул максатка карата баалоосу маанилүү.
- 1.5.4 *Аудит боюнча өнөктөштөргө жана кызматкерлерге аудит, бухгалтердик эсеп жана зарыл болгон учурда адистештирилген тармактык маселелер боюнча жетиштүү окутуу жүргүзүлөт*
68. Бул кесип техникалык жана кесиптик өздөштүрүүлөрдү жана баалуулуктарды, этиканы, мамилелерди жана практикалык тажрыйбаны окутууну, ошондой эле үзгүлтүксүз кесиптик өнүгүүнүн

(ҮКӨ) талаптарын камтыган алгачкы кесиптик өнүгүү (БКӨ) аркылуу аудиторлорду керектүү компетенция менен жабдууга умтулат.

69. Аудитордук уюмдар, адатта, аудиттин техникалык аспектилери жана аудиттин методологиясынын талаптары боюнча тренингдерди өткөрүшөт. Аудитордук уюмдар ошондой эле аудитордук иштерди жүргүзүп жаткан аудитордук топтордун курамына стажерлерду кошуу менен маанилүү практикалык тажрыйбаны камсыздайт⁸. Аудиттин техникалык аспектилерин үйрөнүүнү практикалык тажрыйбага ээ болуу менен айкалыштыруу маанилүү, анткени формалдуу окутуу аудиторлордун өздөштүрүүлөрүн жана тажрыйбасын өнүктүрүү процессинин бир гана бөлүгү болуп саналат.
70. БЭФке мүчө болгон кесипкөй бухгалтердик органдарда ҮКӨ боюнча талаптар бар жана аудитордук уюмдар колдонгон өнүктүрүү программалары аудитордук адистердин компетентүүлүгүн жогорулатууга багытталган. Мындай программалар көбүнчө долбоорду башкаруу, маалыматтык технологиялар жана коммуникация көндүмдөрү сыяктуу бүтүндөй аудитордук уюмдун бизнесине тиешелүү чөйрөлөрдүн кенири спектрин карайт. Аудиттин сапатын колдоо үчүн зарыл болгон техникалык өздөштүрүүлөрдү камсыз кылуу үчүн аудитордук уюмдар аудит жана бухгалтердик эсеп маселелери боюнча окутууга жетиштүү убакытты, ресурстарды жана көңүлдү, анын ичинде тийиштүү учурларда тармактык темаларды да бөлүүсү маанилүү.

1.6 Билим, өздөштүрүүлөр, тажрыйба жана убакыт – Улуттук деңгээл

71. Негизги атрибуттары болуп төмөнкүлөр саналат:
- Аудитордук уюмдарды/жеке аудиторлорду лицензиялоо үчүн күчтүү механизмдер бар.
 - Билим берүү талаптары так аныкталган, окутуу адекваттуу жана натыйжалуу ресурстар менен камсыздалган.
 - Аудиторлорду учурдагы маселелер боюнча кабардар кылып туруу жана аларды жаңы бухгалтердик эсеп, аудит же ченемдик талаптарга үйрөтүү механизмдери бар.
 - Аудитордук кесипте тиешелүү сапаттарга ээ болгон адамдарды тартууга жана кармап калууга толук мүмкүнчүлүктөр бар.

⁸ БЭС 8, 54 жана 59-пункттары, аудит боюнча адистер үчүн практикалык тажрыйбага талаптарды белгилейт.

- 1.6.1 *Аудитордук уюмдарды/жеке аудиторлорду лицензиялоо үчүн күчтүү механизмдер бар*
72. Аудит – бул тиешелүү чөйрөдө иштеген, тийиштүү квалификациялуу адамдар тарабынан жүргүзүлүүгө тийиш болгон коомдук кызыкчылыкка багытталган иш. Бул максатка жетүү үчүн, адатта, аудит жүргүзүү үчүн аудитордук уюмдарды же жеке аудиторлорду лицензиялоонун улуттук механизмдери болот. Бекитилген уюмдардын жана жеке адамдардын реестри көбүнчө компетенттүү орган тарабынан жүргүзүлөт. Бийликтер көп учурда белгилүү жагдайларда лицензияны чакыртып алуу укугуна ээ болот.
- 1.6.2 *Билим берүү талаптары так аныкталган, окутуу адекваттуу жана натыйжалуу ресурстар менен камсыздалган*
73. Лицензия алуу критерийлери адатта алгачкы кесиптик өнүгүү (АКӨ) үчүн да, үзгүлтүксүз кесиптик өнүгүү (ҮКӨ) үчүн да билим берүү талаптарын камтыйт. Эгерде билим берүү талаптары так аныкталса жана окутуунун натыйжалуулугун камсыз кылуу үчүн жетиштүү ресурстар жумшалса, аудиттин сапаты жогорулайт.
74. Билим берүүнүн эл аралык стандарттарында (БЭС) баяндалган компетенциялар аудиттин сапатын камсыз кылуу үчүн зарыл болгон компетенциялардын негизин түзөт. Бул компетенциялар аудитордук уюмдардын ичиндеги теориялык окууну, практикалык тажрыйбаны жана насаатчылыкты айкалыштыруу менен иштелип чыгат. Билим берүүнүн эл аралык стандарттары (БЭС) Бухгалтерлердин эл аралык федерациясынын (БЭФ) мүчө-уюмдары үчүн иштелип чыккан, алар теориялык окутууга милдеттүү болгон болушу мүмкүн, бирок, практикалык тажрыйбаны жана насаатчылыкты камсыз кылган аудитордук уюмдарга тикелей колдонулбайт. Эгер билим берүү уюмдары да, аудитордук уюмдар да компетенттүүлүктү өнүктүрүүнүн бирдей концепциясын колдонсо, бул аудиттин сапатын жогорулатууга өбөлгө түзөт.
- 1.6.3 *Аудиторлорду учурдагы маселелер боюнча кабардар кылып туруу жана аларды жаңы бухгалтердик эсеп, аудит же ченемдик талаптарга үйрөтүү механизмдери бар*
75. Аудиторду алгачкы кесиптик өнүгүү (АКӨ) менен байланышкан окутуудан тышкары, үзгүлтүксүз кесиптик өнүгүү (ҮКӨ) үчүн өлкөнүн тиешелүү механизмдери аудиттин сапатын жогорулатуунун маанилүү фактору болуп саналат. Тажрыйбалуу аудиторлор аудитке байланыштуу өз көндүмдөрүн жана билимдерин өнүктүрүүнү улантуу, бухгалтердик эсепке жана ченемдик талаптарга киргизилген өзгөртүүлөр жөнүндө кабардар болуп туруу үчүн үзгүлтүксүз кесиптик өнүгүү (ҮКӨ) камсыз кылынышы керек.

76. Үзгүлтүксүз кесиптик өнүгүү (ҮКӨ) финансылык отчеттуулукка жана аудитке тиешелүү талаптарга олуттуу өзгөртүүлөр киргизилгенде өзгөчө маанилүү. Бул аудиторлорго жаңы техникалык талаптар боюнча кыскача маалымат берүүгө, ал өзгөртүүлөрдүн максаттарын түшүндүрүүгө жана жаңы талаптарды үнөмдүү түрдө ишке ашыруу үчүн зарыл болгон түшүнүктөрдү түзүүдө жардам берет.
- 1.6.4 *Аудитордук кесипте тиешелүү сапаттарга ээ болгон адамдарды тартууга жана кармап калууга толук мүмкүнчүлүктөр бар*
77. Аудит боюнча өнөктөштөрдүн жана кызматкерлердин компетенциясы аудиттин сапатынын негизги фактору болуп саналат. Окутуу маанилүү болгону менен, талап кылынган сапаттардын кээ бирлери белгилүү бир деңгээлде инсандарга мүнөздүү. Демек, аудитордук кесиптеги карьера туура сапаттарга ээ адамдарды өзүнө тартуусу мүмкүн.
78. Аудитордук кесиптеги карьерага кызыккан адамдарга таасир этүүчү бир катар факторлор болушу мүмкүн, анын ичинде:
- Улуттук контекстте аудиттин кесип катары статусу;
 - Мансап мүмкүнчүлүктөрүн жана сый-акы стимулдарын кабыл алуу;
 - Иштин мүнөзү, анын ичинде коомдук кызыкчылыкка байланыштуу анын ролу; жана
 - Өткөрүлгөн окуулардын сапаты.
79. Ошол эле факторлор адамдарды аудитордук кесипте калуу жана аудитордук карьераны улантуу чечимине таасир этиши мүмкүн. Кээ бир өлкөлөрдө көп сандагы бухгалтерлердин аудитордук уюмдардан кетип, бизнеске орношуусу байкалат. Бул финансылык отчеттуулукка жакшы таасирин тийгизиши мүмкүн, бирок ал аудитордук уюмдар үчүн жеткиликтүү болгон тажрыйбалуу кызматкерлердин санын чектеп, ошону менен аудиттин сапатына коркунуч келтириши мүмкүн.
80. Улуттук чөйрөдө аудитордук кесиптин статусу аудиторлорго болгон урмат-сыйга, демек, аудитордук функциянын натыйжалуулугуна да таасирин тийгизиши мүмкүн. Аудитордук кесип жакшы урматталбаган же тиешелүү ыйгарым укуктар берилбеген чөйрөлөрдө аудиторлор жетекчиликке салыштырмалуу начарыраак абалда болот. Мындай шарттарда аудиторлор жетекчиликти олуттуу маселелер боюнча текшерип же олуттуу аудитордук маселелерде бекем туруш ыктымалдыгы азыраак болушу мүмкүн. Тескерисинче, кесип жогору бааланган же тиешелүү механизмдер аркылуу ыйгарым укуктарга ээ болгон жерде аудиторлор үчүн кесипкөй скептицизмди көрсөтүү жана кылдат текшерүүлөрдү жүргүзүү оңой болот.

Процесс факторлору

1.7 Аудит процесси жана сапатты контролдоо жол-жоболору – Тапшырма деңгээли

81. Негизги атрибуттары болуп төмөнкүлөр саналат:

- Аудитордук топ аудиттин стандарттарын, тиешелүү мыйзамдарды, ченемдик укуктук актыларды жана аудитордук уюмдун сапатты контролдоо жол-жоболорун сактайт.
- Аудитордук топ маалыматтык технологияларды туура колдонот.
- Аудитке катышкан башка адамдар менен натыйжалуу өз ара аракеттенүү бар.
- Натыйжалуу жана иштиктүү аудит процессине жетишүү үчүн жетекчилик менен тийиштүү макулдашуулар бар.

1.7.1 *Аудитордук топ аудиттин стандарттарын, тиешелүү мыйзамдарды, ченемдик укуктук актыларды жана аудитордук уюмдун сапатты контролдоо жол-жоболорун сактайт*

82. Аудиттин стандарттары аудиттин сапатын жана колдонуучулардын аудиттерге ишенимин камсыз кылууда негизги ролду ойнойт. АЭС аудитордун акылга сыярылык ишеничти алуусуна колдоо көрсөтүү үчүн иштелип чыккан, аудитти пландаштыруу жана жүргүзүү учурунда аудитордон кесипкөй ой жүгүртүүнү колдонууну жана кесипкөй скептицизмди сактоону талап кылат, ошондой эле:

- Ишкананы жана анын чөйрөсүн, анын ичинде ишкананын ички контролдоо системасын түшүнүүгө негизделген ак ниетсиз аракеттерден же катачылыктан келип чыккан олуттуу бурмалоо тобокелдиктерин аныктоо жана баалоо;
- Бул тобокелдиктерге тиешелүү жоопторду иштеп чыгуу жана ишке ашыруу аркылуу олуттуу бурмалоолордун бар экендигине талаптагыдай жетиштүү аудитордук далилдерди алуу; жана
- Алынган аудитордук далилдерден алынган корутундулардын негизинде финансылык отчеттуулук боюнча тыянак чыгаруу.

83. АЭСтер учурдагы аудитке мурда тартылбаган тажрыйбалуу аудитордун аткарылган жол-жоболордун мүнөзүн, мөөнөттөрүн жана көлөмүн, ал жол-жоболордун натыйжаларын, көтөрүлгөн олуттуу маселелерди жана алынган тыянактарды түшүнүүсүнө мүмкүндүк берүү үчүн жетиштүү документтерди даярдоону талап кылат. Бул документация аудит аяктаганга чейин аудитордук топтун ичинде да, кийин аткарылган иштин сапатын карап чыгуучу башка жактардын да сапатты контролдоо боюнча иш-аракеттерин колдоого алат.

84. Улуттук мыйзамдар же ченемдик актылар көбүнчө аудиторлордон аудиттин стандарттарын сактоону талап кылат. Бирок, аудит процессинин бардык эле аспектилери аудиттин стандарттары менен аныктала бербейт, ал эми аудитордук уюмдар көбүнчө кошумча спецификацияларды берүүчү методологияга ээ. Аудиттин стандарттары жана аудитордук уюмдун методологиялары боюнча түзүлгөн структуранын ичинде да, конкреттүү аудитордук иш кандай аткарылаарын, ал иш жүзүндө кандай жүргүзүлөөрүн, ошондой эле жетекчилик менен өз ара аракеттенүүнүн мүнөзүн жана убактысын аудитордук топ ийкемдүүлүк менен тандай алат. Иштин практикада кандай аткарылышы натыйжалуулуктун да, иштиктүүлүктүн да маанилүү фактору боло алат.

1.7.2 *Аудитордук топ маалыматтык технологияларды туура колдонот*

85. Компьютерлештирилген маалыматтык системаларды колдонуунун өсүшү жана өркүндөтүлүшү аудиторлорго аудитордук далилдерди кыйла натыйжалуу жана иштиктүү чогултуу мүмкүнчүлүгүн берет; мисалы, компьютердик аудиттин ыкмаларын, анын ичинде файлдарды сурамжылоо жана тесттик маалыматтарды колдонуу аркылуу. Бул ыкмалар операцияларды жана контролдоолорду көбүрөөк камтууга жетишүүгө мүмкүн болгон артыкчылыкка ээ. Бирок, кээде мындай ыкмаларды колдонуу адистерди тартууну талап кылат, бул болсо, өзгөчө аларды колдонуунун биринчи жылында көп убакытты талап кылат.

86. Аудитордук уюмдардын ичиндеги маалыматтык технологиялар платформалары аудиторлордун аудитти жүргүзүү жана аткарылган иштерди эсепке алуу ыкмасына таасирин тийгизет. Аудитордук топторго аудитордук уюмдун методологиясын колдонууга жардам берүү үчүн аудиттин программалык камсыздоосу барган сайын көбөйүүдө. Бул натыйжалуулукка жана сапатты контролдоо процесстеринин жакшырышына алып келиши мүмкүн болсо да, аларды колдонуу менен байланышкан аудиттин сапаты үчүн тобокелдиктерге төмөнкүлөр кирет:

- Аудит жүргүзүлүп жаткан ишканын уникалдуу мүнөздөмөлөрү жөнүндө ойлонууга түрткү бербестен, аудитордук уюмдун аудитордук программалык камсыздоосуна ылайык келүүгө ашыкча басым жасоо; жана
- Жумушка жаңы алынгандар аудиттин концепцияларын түшүнгөндүн ордуна аудитордук уюмдун программалык колдоосун колдонууну үйрөнүүгө өтө көп убакыт коротушат.

87. Алыскы жерлерден аудитордук иштерди карап чыгуучу өнөктөштөрдүн жана тажрыйбалуу кызматкерлердин болушу

насаатчылык жана жумуш ордунда окутуу мүмкүнчүлүктөрүн азайтышы мүмкүн, бирок анын төмөнкүдөй пайдалары бар:

- Аудитордук топтун мүчөлөрү бир нече жерде же башка убакыт алкактарында иштегенде аудитордук ишти натыйжалуу карап чыгууну камсыз кылуу; жана
- Алгачкы текшерүүлөр жүргүзүлгөндөн кийин аудитордук ишти кошумча карап чыгуунун натыйжалуу каражаттарын камсыз кылуу.

88. Маалыматтык технологиялар ошондой эле аудиторлордун аудитордук топтун ичинде да, жетекчилик жана корпоративдик башкаруу үчүн жооп берүүчү жактар менен да байланышына таасир этет. Мисалы, электрондук почтаны жана башка профессионалдуу кызматтарды автоматташтыруу куралдарын колдонуу көбөйүүдө. Электрондук почта жалпысынан, өзгөчө эл аралык негизде, жеткиликтүүлүктү жогорулатканы менен, электрондук почтанын чектөөлөрү болушу мүмкүн. Атап айтканда, жетекчилик менен ачык-айкын талкуулоонун натыйжасында жетишилген чоң карым-катнашка караганда, пайдалуу аудитордук далилдерди электрондук почта аркылуу алмашуу мүмкүнчүлүгү азыраак болушу мүмкүн. Жагдайга жараша, e-mail жетекчиликке аудитордун суроолоруна так эмес же толук эмес жоопторду берүүнү жеңилдетет же жетекчилик буга түрткү болсо, маалыматтын ачыктыгы азыраак болушу мүмкүн.

1.7.3 *Аудитке катышкан башка адамдар менен натыйжалуу өз ара аракеттенүү бар*

89. Көпчүлүк ири ишканаларда үлүштүк катышуу ыкмасы боюнча эсепке алынган (компоненттер) бөлүмдөр, туунду компаниялар, биргелешкен ишканалар же инвестициялык объектилер болот жана бир же бир нече компоненттер команданын аудитордук тобунан башка аудитордук топтор тарабынан тез-тез текшерилип турат. Эгерде команданын аудитордук тобу менен компоненттин аудиторлорунун ортосунда натыйжалуу байланыш жок болсо, команданын аудитордук тобунун корутундусун негиздөө үчүн аудитордук топ талаптагыдай жетиштүү аудитордук далилдерди ала албай калуу коркунучу бар. Команданын аудитордук тобунун талаптарын так жана өз убагында билдирүү команданын аудитордук тобу менен компоненттин аудиторунун ортосундагы натыйжалуу эки тараптуу байланыштын негизин түзөт⁹.

⁹ АЭС 600 караңыз, *Өзгөчө пикирлер – “Топтун финансылык отчеттуулугунун (анын ичинде компоненттердин аудиторлорунун ишинин) аудитинин өзгөчөлүктөрү”, А57-пункт.*

90. Аудитке тартылган башка адамдар адистерди жана эксперттерди (мисалы, МТ адистерди) же топтук контекстте компоненттердин аудиторлорун камтышы мүмкүн. Аудитке башка адамдар катышкан учурда төмөнкүлөр маанилүү:

- Текшерүү тобу аткарыла турган иштер жөнүндө аларга так кабар берет.
- Башка катышуучулар аткарылган иштин натыйжаларын так айтып беришет; жана
- Аудитордук топ аткарылган иш анын максатына шайкеш келерин аныктайт жана тыянактарга ошого жараша жооп берет.

91. Көптөгөн ири ишканалар ички аудит функциясына ээ болот. Кыязы, тышкы жана ички аудиторлордун ортосундагы натыйжалуу байланыш аудиттин натыйжалуулугу жана иштиктүүлүгү үчүн маанилүү болот. Мисалы, ички аудит функциясы аудитордун ишкана жана тобокелдиктерди баалоо же аудиттин башка аспектилери жөнүндө түшүнүүсүнө баалуу салымдарды бере турган ишкананын операциялары жана бизнес тобокелдиктери жөнүндө түшүнүк алган болушу мүмкүн.

92. Топтун жетекчилиги жалпысынан топтун аудиторунан компоненттер боюнча жүргүзүлүп жаткан иштерди натыйжалуу координациялоону күтөт. Кээ бирөөлөр, эгерде компоненттер бир эле аудитордук уюм же бир аудитордук тармактын же ассоциациянын ичиндеги аудитордук уюмдар тарабынан текшерилсе, жеңилерээк болушу мүмкүн деп эсептешет. Демек, аудитордук фирманын географиялык камтуусу, демек, анын туунду компанияларга жана топтун башка компоненттерине аудитордук камтууну камсыз кылуу жөндөмдүүлүгү чоң мааниге ээ болушу мүмкүн. Башкалары топтук аудитте бир нече ар кандай аудитордук уюмдардын катышуусу ишкананын тобокелдиктери жана тиешелүү аудит чаралары боюнча ар кандай көз караштарды кароого мүмкүнчүлүк берет деп эсептешет.

1.7.4 *Натыйжалуу жана иштиктүү аудит процессине жетишүү үчүн жетекчилик менен тийиштүү макулдашуулар бар*

93. Жетекчилик аудиттин мүмкүн болушунча тез бүтүшүнө жана ишкананын күнүмдүк ишинде үзгүлтүккө учуратуулардын минималдуу болушуна кызыкдар болушу мүмкүн. Аудит процессинин натыйжалуулугун жана иштиктүүлүгүн төмөндөгүлөр аркылуу жогорулатууга болот:

- Кылдат пландаштыруу, анын ичинде зарыл болгон учурда аудитордун маалыматка болгон муктаждыктарын жана иш графигин жетекчилик менен макулдашуу;

- Аудиттин жүрүшүндө аныкталган маселелерди чечүү үчүн жетекчилик менен өз убагында сүйлөшүү;
- Макулдашылган мөөнөттөрдү жана отчеттуулук мөөнөттөрүн аткарууга умтулуу; жана
- Мүмкүн болушунча, бир эле маселе боюнча аудитордук топтун ар кандай мүчөлөрүнөн кайталанган суроо-талаптарды жөнөтүүдөн оолак болуу.

1.8 Аудит процесси жана сапатты контролдоо жол-жоболору – Аудитордук уюмдун деңгээли

94. Негизги атрибуттар болуп төмөндөгүлөр саналат:

- Аудиттин методологиясы кесиптик стандарттардагы өзгөртүүлөргө, сапатты ички контролдоонун жана тышкы инспекциялоонун жыйынтыктарына ылайыкталган.
- Аудиттин методологиясы команданын айрым мүчөлөрүн кесипкөй скептицизмди колдонууга жана тиешелүү кесипкөй ой жүгүртүүгө үндөйт.
- Методология аудитордук ишти натыйжалуу көзөмөлдөөнү жана текшерүүнү талап кылат.
- Методология аудиттин тиешелүү документациясын талап кылат.
- Сапатты контролдоонун катаал жол-жоболору орнотулуп, аудиттин сапатына мониторинг жүргүзүлүп, жана тиешелүү кийинки чаралар көрүлөт.
- Зарыл болгон учурда, натыйжалуу тапшырманы аткаруунун сапатын текшерүүлөр (ТАСТ) жүргүзүлөт.

1.8.1 Аудиттин методологиясы кесиптик стандарттардагы өзгөртүүлөргө, сапатты ички контролдоонун жана тышкы инспекциялоонун жыйынтыктарына ылайыкталган

95. Аудитордук уюмдун аудитинин методологиясы статикалык бойдон калбастан, кесиптик стандарттардагы жана бизнес чөйрөсүндөгү өзгөрүүлөргө ылайык өнүгүп турушу, ошондой эле аудиттин методологиясы жана шаймандары ички аудиттин жана жөнгө салуучу текшерүүлөрдүн жыйынтыгы боюнча үзгүлтүксүз жана өз убагында өркүндөтүлүп турушу маанилүү.
96. Үзгүлтүксүз өркүндөтүүгө умтулуусун көрсөтүү менен аудитордук уюмдар ички жана тышкы текшерүүлөргө жооп катары ар кандай системалуу көйгөйлөрдү аныктоо үчүн түпкү себептерди талдоону пайдалуу жүргүзө алышат жана алардын методологияларын жана

процесстерин өркүндөтүү боюнча чараларды көрүү менен тийиштүү жооп беришет.

1.8.2 *Аудиттин методологиясы команданын айрым мүчөлөрүн кесипкөй скептицизмди колдонууга жана тиешелүү кесипкөй ой жүгүртүүгө үндөйт*

97. Көпчүлүк аудитордук уюмдар кызматкерлерге натыйжалуу жана иштиктүү аудит жүргүзүүдө жана сапатты контролдоо процессинде жардам берүүчү методологияны колдонушат. Бул методологиялар кээде чечимдерди кабыл алууну колдогон жана алыскы жерлерден көрүүгө мүмкүн болгон электрондук жумушчу документтерди түзүүчү программалык камсыздоону колдонууну камтыйт.
98. Мындай методологиялар аудиттин стандарттарынын ырааттуу сакталышын камсыз кылуунун жана аудит процессиндеги бардык зарыл кадамдардын аткарылгандыгын текшерүүнүн натыйжалуу механизми боло алат. Методологиялар ошондой эле документация менен иштөөгө, эгерде алар электрондук түрдө болсо, маалымат менен, анын ичинде алыскы жерлердеги адистер менен тез алмашууга жардам берет.
99. Бирок, аудиттин методологиясында көрсөтмөлөрдүн өтө жогорку деңгээли аудиттин сапатынын башка элементтерине терс таасирин тийгизет деген коркунуч бар. Өтө көрсөтмөлүү методологиялар соттук териштирүүлөр коркунучунан же аудитордук жөнгө салууга жана текшерүүгө өтө ылайыктуу мамиледен келип чыгышы мүмкүн. Аудиттин сапаты боюнча тобокелдиктердин мисалдары төмөнкүлөр:
- Эгерде өтө көрсөтмөлүү методологияны сактоого ашыкча басым жасалса, көрсөтүлгөн аудитордук жол-жоболорду жагдайга жараша ылайыкташтырган тажрыйбалуу кызматкерлерге жетиштүү көңүл бурулбай калуу коркунучу бар жана андан аркы жол-жоболор аткарылышы керекпи же жокпу деп эсептейт.
 - Аудит процессине ашыкча басым жасоо тажрыйбалуу аудитордук өнөктөштөрдүн жана кызматкерлердин ой жүгүртүү чыгаруусуна тоскоол болот.
 - Кызматкерлердин иш-аракет эркиндигин негизсиз чектөө бул адамдардын мотивациясын бузуп, аудит тармагындагы карьерасынан баш тартууга алып келиши мүмкүн.
 - Өнөктөштөрдү да, кызматкерлерди да аудит жүргүзүлүп жаткан ишканадан алыстатуу мүмкүнчүлүгү.

1.8.3 *Методология аудитордук ишти натыйжалуу көзөмөлдөөнү жана текшерүүнү талап кылат*

100. Бир кыйла деталдуу аудитордук иштерди салыштырмалуу азыраак тажрыйбасы бар кызматкерлер аткара алат. Мындай шарттарда анын иши, “кызмат ордунда” же башка жерде, же оффшордук практикасына ылайык аткарылганына карабастан, тажрыйбалуу кызматкерлер, менеджер жана өнөктөштөр тарабынан көзөмөлдөнүшү жана каралышы абдан маанилүү.
101. Кээ бир заманбап методологиялар иш кагаздарын электрондук, кеңседен тышкары карап чыгууну камсыздайт, бул аудиттин суроолорун алмашууга жана натыйжалуу чечүүгө мүмкүндүк берет, өзгөчө ар түрдүү өлкөлөр жана ар кандай убакыт алкактары менен иштөөдө. Бирок, аралыктан текшерүү дайыма эле натыйжалуу каражат боло бербейт: кызматкерлер аудитти кылдаттык менен өткөргөнүнө баа берүү, алар кесипкөй скептицизмдин тиешелүү деңгээлин көрсөтүшкөнүн баалоо, жана тажрыйбасы аз кызматкерлердин шык-жөндөмдөрүн жана компетенциясын өнүктүрүү.

1.8.4 *Методология аудиттин тиешелүү документациясын талап кылат*

102. Аудитордук документация бир катар функцияларды аткарат, анын ичинде:
- Аудитордук топко аудитти пландаштыруу жана жүргүзүү боюнча жардам берүү.
 - Көзөмөл функциясын аткарып жаткан аудитордук топтун мүчөлөрүнө аудитти түздөн-түз башкарууда жана аны өткөрүүгө контроль жүргүзүүгө жардам берүү.
 - Аудитордук топко өз иши үчүн отчет берүүгө мүмкүнчүлүк берүү.
 - Келечектеги аудиттер үчүн маанилүү болгон маселелердин эсебин жүргүзүү.
 - Колдонуудагы мыйзамдык, ченемдик-укуктук актыларга же башка талаптарга ылайык аудитордук уюмдун ичиндеги сапатты контролдоо боюнча текшерүүлөрдү, инспекциялоону жана тышкы текшерүүлөрдү жүргүзүүгө мүмкүндүк берүү.
103. Маанилүү аудитордук ой жүгүртүүлөрдүн негиздемесин документтештирүү, кыязы, бул ой жүгүртүүлөрдүн катаалдыгын, демек сапатын жогорулатат. Маселелерди документтештирүү процесси жана алар кандайча чечилгендиги аудитордун ой жүгүртүү процессинин катаалдыгын жана алынган корутундулардын негиздүүлүгүн жакшыртуушы мүмкүн.

- 1.8.5 *Сапатты контролдоонун катаал жол-жоболору орнотулуп, аудиттин сапатына мониторинг жүргүзүлүп, жана тиешелүү кийинки чаралар көрүлөт*
104. Сапатты контролдоо жол-жоболору аудитордук уюм төмөнкүлөргө ишенерин камсыз кылуу үчүн иштелип чыгышы керек:
- Аудитордук уюм кесиптик стандарттарга жана колдонулуучу мыйзам жана ченемдик талаптарга жооп берет, жана
 - Аудитордук уюм же тапшырмалардын жетекчилери тарабынан жарыяланган отчеттор шарттарга ылайыктуу¹⁰.
105. Сапатты контролдоо жол-жоболору мониторингди жана зарыл болгон учурда оңдоо чараларын көрүүнү камтыйт. Аудит аудитордук уюмдун стандарттарын, ички саясатын жана жол-жоболорун сактоону камтыйт. Бул ошондой эле ар кандай деңгээлдеги тажрыйбага ээ, кээде убакыттын таңкыстыгынын басымы астында калган кызматкерлер тарабынан кабыл алынган оор чечимдер жана ой жүгүртүүлөр менен байланыштуу.
106. Аудитордук уюмдун ичиндеги аудиттин сапатына мониторинг – бул пайда болгон тобокелдиктерди жана мүмкүнчүлүктөрдү аныктоонун, стандарттардын сакталышын жана өнөктөштөр менен кызматкерлердин тийиштүү түрдө иш алып барышын камсыз кылуунун маанилүү аспектиси.
107. Кээ бир аудитордук уюмдар эл аралык деңгээлде аудитордук уюмдар тармагы аркылуу иштешет. Тармактык уюмдар көбүнчө сапатты контролдоо жана мониторинг жүргүзүү үчүн жалпы методологияларды, саясаттарды жана жол-жоболорду колдонушат. Кээ бир тармактар ошондой эле баалуулуктарга, этикага жана мамилелерге байланыштуу көрсөтмөлөрдү бөлүшөт, өнөктөштөрдүн жана кызматкерлердин билимин жана тажрыйбасын жогорулатуу үчүн программаларга ээ.
108. Аудиттин сапатына мониторинг жүргүзүүнүн ички процесстеринен тышкары, аудиттер тышкы текшерүүдөн да өтүшү мүмкүн. Бул текшерүүлөрдүн натыйжалары (анын ичинде көз карандысыз аудитти жөнгө салуучу органдар тарабынан жүргүзүлгөн текшерүүлөр)

¹⁰ Аудиттин жана ишенимди камсыз кылуучу тапшырмалардын эл аралык стандарттары боюнча кеңеш (АИКТЭСК) тарабынан чыгарылган Сапатты контролдоо боюнча эл аралык стандарт (СКЭС 1), бул максатка жетүү үчүн аудитордук уюмдар саясатты жана жол-жоболорду иштеп чыгууга тийиш болгон иш-чараларды аныктайт.

- аудиттин сапатын жогорулатууга көмөктөшүүчү иш-аракеттерге алып баруучу маанилүү пикирлерди берет.
109. Аудитордук уюмдар жеке аудитордук тапшырмаларда аныкталган кемчиликтерди четтетүү менен бирге, ички жана тышкы мониторинг иш-чараларында аныкталган системалуу маселелерди чечүү үчүн тийиштүү чараларды көрүүсү маанилүү.
- 1.8.6 *Зарыл болгон учурда, натыйжалуу тапшырманы аткаруунун сапатын текшерүүлөр (ТАСТ) жүргүзүлөт*
110. Тапшырманы аткаруунун сапатын текшерүүлөр (ТАСТ) аудитордук топ тарабынан жасалган олуттуу ой жүгүртүүлөргө жана аудитордук корутундууда кабыл алынган тыянактарга объективдүү баа берүүнү камсыз кылат. Алар баалуу кагаздары уюштурулган соодага киргизилген ишканалардын аудиттери жана аудитордук уюм аларды ылайыктуу деп эсептеген башка аудитордук тапшырмалар, мисалы, коомдук кызыкчылык субъектилеринин аудиттери боюнча жүргүзүлүүгө тийиш.
111. Натыйжалуу болуу үчүн, тапшырманы аткаруунун сапатын текшерүүлөр (ТАСТ) маанилүү маселелерди жана корутундуларды талкуулоону, тандалган тапшырма документтерин обзордук кароону жана финансылык отчеттуулукту обзордук карап чыгууну камтыйт. Аларды керектүү тажрыйбасы, ыйгарым укуктары жана убактысы бар адамдар аткарышы керек. Тапшырманы аткаруунун сапатын текшерүүлөр (ТАСТ) өз убагында бүткөрүлүшү үчүн жана аудитордук топтун натыйжаларга тийиштүү жооп кайтарууга мүмкүндүк берүү үчүн, обзордук кароо боюнча өнөктөш менен тапшырманын жетекчисинин ортосунда жетиштүү байланышты талап кылат.
- 1.9 **Аудит процесси жана сапатты контролдоо жол-жоболору – Улуттук деңгээл**
112. Негизги атрибуттары болуп төмөнкүлөр эсептелет:
- Аудит жана башка стандарттар жарыяланды, алар негизги максаттарды, ошондой эле колдонулуучу конкреттүү талаптарды ачык көрсөтөт.
 - Тышкы аудитти жүргүзүү үчүн жооптуу органдар аудиттин сапатынын тиешелүү мүнөздөмөлөрүн аудитордук уюмдардын ичинде да, жеке аудитордук тапшырмаларды аткарууда да эске алышат.
 - Аудиттин үзгүлтүккө учурагандыгы тууралуу арыздарды иликтөө жана зарыл болгон учурда дисциплинардык чараларды көрүү үчүн натыйжалуу системалар бар.

1.9.1 *Аудит жана башка стандарттар жарыяланды, алар негизги максаттарды, ошондой эле колдонулуучу конкреттүү талаптарды ачык көрсөтөт*

113. Аудит жана башка талаптар мыйзам же ченемдик укуктук актылар менен коюлушу мүмкүн же болбосо бухгалтердик эсептин улуттук кесиптик уюму аркылуу милдеттендирилиши мүмкүн. Мындай талаптар жогорку сапатта болушу жана негизги максаттарды так көрсөтүүсү маанилүү. АИКТЭСК тарабынан чыгарылган АЭСтер максаттарды, талаптарды, колдонууну жана башка түшүндүрүүчү материалдарды камтыйт.

114. БЭЭСК кесипкөй бухгалтерлердин этикасынын жогорку сапаттагы стандарттарын бекем, эл аралык стандартташтырылган Кесипкөй бухгалтерлердин этика кодексин иштеп чыгуу менен белгилейт. БЭЭСК Билим берүүнүн эл аралык стандарттарын (БЭС) жарыялоо аркылуу техникалык компетенцияны, ошондой эле кесипкөй бухгалтерлер үчүн кесиптик көндүмдөрдү, баалуулуктарды, этиканы жана мамилелерди камтыган кесиптик бухгалтердик билимди өнүктүрөт жана өркүндөтөт. Бул стандарттарды улуттук деңгээлде кенири кабыл алуу жүрүп жатат.

115. Стандарттар аларды колдонуу жана ишке ашыруу боюнча алынган пикирлерге жооп катары кайра каралып чыгуусу маанилүү. Бирок, стандарт түзүүчүлөр үчүн стандарттарды үзгүлтүксүз кайра карап чыгуу аудиторлордун окуусуна жана стандарттарды колдонууга киргизүү муктаждыктарына тийгизе турган таасирин түшүнүүсү маанилүү. БЭФ өзүнүн мүчө-органдарынан өз юрисдикцияларында Аудиттин Эл аралык стандарттарын (АЭС), Кесипкөй бухгалтерлердин этика кодексин жана Билим берүүнүн эл аралык стандарттарын (БЭС) кабыл алуу жана ишке ашыруу боюнча чараларды көрүүнү жана мүчө-органдардын улуттук чөйрөдөгү милдеттерине жараша аларды ишке ашырууга көмөк көрсөтүүнү талап кылат. Кээ бир өлкөлөрдө АЭС улуттук талаптарды эске алуу менен өзгөртүлөт же алар менен толукталат.

1.9.2 *Тышкы аудитти жүргүзүү үчүн жсооптуу органдар аудиттин сапатынын тиешелүү мүнөздөмөлөрүн аудитордук уюмдардын ичинде да, жеке аудитордук тапшырмаларды аткарууда да эске алышат*

116. Тышкы аудитордук инспекциялары аудиторлордун аудит стандарттарына жана алардын ыйгарым укуктарына жараша аудиттин сапатынын башка аспектилерине ылайык келүүсүнө баа берүү мүмкүнчүлүгүн берет. Аудитордук инспекторлор аныктаган кемчиликтерди чечүү үчүн аудитордук уюмдар тарабынан көрүлгөн чаралар аудиттин натыйжалуулугун жогорулатууга алып келиши

мүмкүн жана аудитордук инспекциялардын натыйжалары жарыяланган жерлерде аудиттин сапаты маселелери боюнча кызыкдар тараптардын маалымдуулугун жогорулатууга алып келет. Убакыттын өтүшү менен тышкы аудитордук инспекциялоонун жыйынтыктары талданууга жана стандартты аныктоочуларга кайра берилүүгө тийиш.

- 1.9.3 *Аудиттин үзгүлтүккө учурагандыгы тууралуу арыздарды иликтөө жана зарыл болгон учурда дисциплинардык чараларды көрүү үчүн натыйжалуу системалар бар*
117. Иликтөө жана дисциплинардык жоопкерчиликке тартуу кесиптик бухгалтердик уюмдар тарабынан жүргүзүлүшү мүмкүн. Бирок, баалуу кагаздары уюштурулган соодага киргизилген ишканаларга жана башка коомдук кызыкчылык туудурган ишканаларга карата аудитордук инспекциялоо сыяктуу эле, көз карандысыз аудитти жөнгө салуучу органдар тарабынан ишке ашырылууда.
118. Аудиттин мүчүлүштүктөрүн аныктоо кыйынга турушу мүмкүн, айрыкча аудиттин көп бөлүгү ой жүгүртүүнү камтыгандыктан, мыйзамдардагы жана ченемдик-укуктук актылардагы критерийлер бүдөмүк болгондуктан, аларды аткаруу кыйын. Аудиттин үзгүлтүккө учурагандыгын көрсөтүүчү так критерийлер белгиленгенде, тартиптик жаза чараларынын натыйжалуулугу жогорулайт.
119. Бийликтер да ошондой эле белгилүү бир жагдайларда аудитордук фирмалардын же жеке аудиторлордун лицензияларын чакыртып алуу укугуна ээ болгон бир катар санкцияларга муктаж. Мындай аракеттер өзгөчө учурларда туура болушу мүмкүн, бирок мааниси азыраак маселелер боюнча дагы пропорционалдуу санкциялар болгон учурда жөнгө салуу күчөтүлөт. Бул айып пулдарды жана милдеттүү түрдө кайра даярдоонун камтышы мүмкүн.