

# **AUDITŃ HALKARA STANDARTLARY**

**G. Babayew, M. Meredow**

# **AUDITŇ HALKARA STANDARTLARY**

Ýokary okuw mekdepleri üçin okuw kitaby

*Türkmenistanyň Bilim ministrligi  
tarapyndan hödürlenildi*

Aşgabat  
Türkmen döwlet neşirýat gullugy  
2017

**Babaýew G., Meredow M. Auditňň halkara standartlary.** Ýokary okuw mekdepleri üçin okuw kitaby. – A.: Türkmen döwlet neşirýat gullugy, 2017.

“Auditňň halkara standartlary” atly okuw kitaby bilim taýýarlygynyň ykdysady ugruna degişli bolup, ol 11 bapdan ybarat. Bu okuw kitabynda auditňň halkara standartlarynyň nazaryýet we usulyýet esaslary, olaryň toparlanylyşy, mazmuny, auditorçylyk barlaglarynyň dürli tapgyrlarynda we auditorçylyk işiniň ugry boýunça hyzmatlaryň ýerine ýetirilmeginiň barşynda ulanylyşynyň aýratynlyklary, auditorlaryň etikasy, şeýle hem Türkmenistanda auditorçylyk işiniň guralyşy giňişleýin beýan edilýär.

Şu okuw kitaby ýokary we orta hünär okuw mekdepleriniň ykdysady hünärlerinde okaýan talyplary, şeýle hem mugallymlary, auditorçylyk işini amala aşyrýan özbaşdak auditorlar we auditorçylyk guramalarynyň auditorlary, giň okyjylar köpçüligi üçin niýetlenilýär.

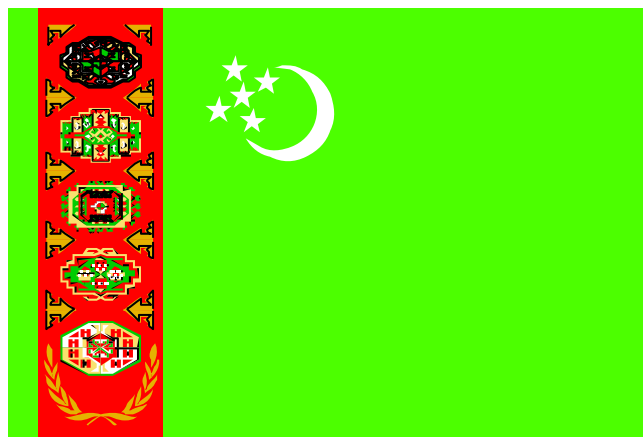
Kitabyň girişi, 1–5-nji baplary y.y.k. G.Babaýew; 6–11-nji baplary M.Meredow tarapyndan ýazyldy.



**TÜRKMENISTANYŇ PREZIDENTI  
GURBANGULY BERDIMUHAMEDOW**



**TÜRKMENISTANYŇ DÖWLET TUGRASY**



**TÜRKMENISTANYŇ DÖWLET BAÝDAGY**

## **TÜRKMENISTANYŇ DÖWLET SENASY**

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

**Gaýtalama:**

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

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

**Gaýtalama:**

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

## GIRIŞ

Hormatly Prezidentimiziň ýolbaşçylygynda ýurdumyzda giň gerimli ykdysady özgertmeleriň amala aşyrylymagy üstünlikli dowam etdirilýär. Bu özgertmeleriň çäginde buhgalterçilik hasaba alnyşynyň we auditiniň milli ulgamyny kämilleşdirmek meselesine hem aýratyn ähmiýet berilýär. Milli Liderimiziň başlangyçlary esasynda Maliýe hasabatlylygynyň halkara standartlaryna laýyk gelýän Türkmenistanyň döwlet býujet edaralary we täjirçilik kärhanalary (bank edaralary muňa girmeýär) üçin buhgalterçilik hasaba alnyşynyň milli standartlary işlenilip düzüldi hem-de şol standartlar boýunça buhgalterçilik hasaba alnyşynyň alnyp barylmagy ýola goýuldy. Häzirki wagtda Türkmenistanyň çäginde işini amala aşyrýan bank edaralarynda buhgalterçilik hasaba alnyşy Maliýe hasabatlylygynyň halkara standartlaryna laýyklykda alnyp barylmagy we olaryň taýýarlaýan maliýe hasabatlarynyň auditorçylyk barlagy Auditiniň halkara standartlarynyň esasynda geçirilmegi üpjün edildi.

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

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

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

Türkmenistanda auditiniň milli ulgamynyň ösdürilmegini we Auditiniň halkara standartlarynyň ulanylmagyny şertlendirýän ýagdaýlaryň düzüminde aşakdakylar ähmiýetli ileri tutmalar bolup hyzmat edýär, ýagny:

ykdysady özgertmeleriň netijesinde dörän ýa-da üýtgedilip gurlan we döwlete dahylsyz gurşawa degişli edilen hojalyk subýektleriniň emläk

gyzyklanmalarynyň goralmagyna bolan zerurlyk. Ykdysadyýetiň halkara kooperasiýasy we globallaşmasy hojalyk subýektleriniň özbaşdak gönüden-göni maliýe hasabatlylygynyň ygtybarlylygy, öz kärhanalarynyň we hyzmatdaşlarynyň maliýe ýagdaýlaryna hakyky baha bermesi, şeýle hem telekeçilik işini ýurduň içinde we onuň daşynda alyp barmaklyga mümkinçilik berýän kanunçylyk namalarynyň we esaslandyryş resminamalarynyň talaplaryna laýyk gelýändigine göz ýetirmek babatynda gyzyklanmalaryna getirdi;

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

tutuş dünýäde ýuridiki şahslaryň işewür hyzmatdaşlary bilen ileri tutulýan gatnaşyklarynyň kadalaşdyrylmagy Auditiň halkara standartlaryna esaslanmazdan mümkin däldir.

Auditiň halkara standartlarynyň işlenilip düzülmegi we tejribä ornaşdyrylmagy bilen Buhgalterleriň halkara federasiýasy meşgullanýar. Bu standartlaryň maksady ähli auditorlaryň we auditorçylyk hyzmatlaryndan peýdalanyjylaryň auditiň esasy maksatlarynyň we ýörelgeleriniň, auditorlaryň hukuklarynyň we borçlarynyň, garaşsyz auditorçylyk pikirlerini emele getirmegiň we beýan etmegiň usullarynyň hem-de tärleriniň birmeňzeş düşünmeklerini üpjün etmekden ybaratdyr. Auditiň halkara standartlary auditiň geçirilişiniň hiline baha bermek we auditorlaryň jogapkärçiliginiň çäginı kesgitlemek üçin esas bolup hyzmat edýär.

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



## **1-NJI BAP. HALKARA AUDITE GIRIŞ**

### **1.1. Auditň mazmuny, maksatlary we wezipeleri**

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

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

- Daşarky ulanyjylaryň gizlin maglumat bolup durýan, esasynda maliýe hasabatlylygy düzülýän, ilkinji resminamalara we buhgalterçilik hasaba alnyşynyň registrlerine elýeterligi ýok bolan ýagdaýynda.

- Esaslandyryjylar bilen işe hakyna tutulan hünärmenleriň we ýolbaşçylaryň bähbitleriniň arasynda obýektiw gapma-garşylyklaryň barlygy sebäpli, obýektiw bolmadyk maglumatlaryň berilmegi ähtimallygynyň bar bolan ýagdaýlarynda.

- Guramanyň işewürliginiň yzygiderli, şol sanda wagtal-wagtal üýtgeýän kanunçylyk bilen baglanyşykda, we aralyk hem-de jemleýji hasabatlylyk taýýarlananda maglumatlary işlemek töwekgelçiliginiň artýanlygyna syn edilýän ýagdaýlarda.

- Gyzyklanma bildirýän ulanyjylaryň alnan maglumatlaryň dogrulygyny we dolulygyny barlamak üçin ýeterlik derejede hünär bilimi we wagty ýok bolan ýagdaýlarynda.

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

- Meňzeş meseleleri hasaba almakda we hojalyk amallarynyň hasaba alnyşyny ýöretmekde edaranyň ýolbaşçylarynyň hünäriniň çäkliligi we bilimleriniň ýeterliksizligi.

- Maglumatlary taýýarlamaga we aktiwleriň aýawly saklanyşyna içerki gözegçilik ulgamynyň ýoklugy ýa-da ygtybarlygynyň derejesiniň pesligi.

- Çylşyrymly ylalaşyklar boýunça hyzmatdaşlaryň arasynda ýüze çykyp biljek jedelleriň önüni almak ýa-da çözmek (hyzmatdaşlar bilen auditorlaryň arasynda işewürlük meýilnamalaryň, taslamalaryň, karz şertnamalarynyň we beýleki maliýe resminamalarynyň esaslandyrylandygyny bahalandyrmak boýunça ylalaşylan iş yzygiderlikleri).

- Salgyt salmak meselelerinde salgyt gulluklary we arbitraž we gaýry kazyýetlerde beýleki barlagçylar bilen jedelde ýardam babatda ýokary hünärli maslahatlary almak mümkinçiligi.

- Buhgalterçilik hasaba alnyşynda bahalandyryş ähmiýetleriniň ulanylýandygy, kanunçylyk namalarynyň mazmunynyň ylalaşyksyzlygy, şeýle hem hasabatlylygy düzüjileriň ýüzgörüjilik etmeginiň mümkinligi sebäpli, hojalyk işleriniň ol ýa-da beýleki bir faktlaryna birmeňzeş hünär derejeli dürli hünärmenler tarapyndan berilýän düşündirişleriň dürli-dürlüligi.

- Edara hökmany audit geçirilmäge degişli däl bolsa-da, auditorlar tarapyndan tassyklanan aýry-aýry resminamalary ýa-da umumylykda maliýe hasabatlylygyny bermek arkaly hyzmatdaşlar bilen ynamly gatnaşyklaryň ýola goýulmagy.

Audit we auditorçylyk iş barada köp düşüňjeler bardyr. Auditiniň halkara standartlarynyň soňky redaksiýasynda audite kesgitleme berilmeýär, ýöne onuň maksadyna düşündiriş berilýär: “Maliýe hasabatlylygynyň auditiniň maksady auditora maliýe hasabatlylygynyň kesgitlenen esasy ýörelgelerine laýyklykda maliýe hasabatlylygynyň ähli wajyp jähleri boýunça taýýarlanandygy ýa-da taýýarlanmandygy babatynda pikirini beýan etmek mümkinçiliginiň berilmegi bolup durýar”.

Her bir ýurtda auditiniň öz aýratynlyklary we öz mazmuny bardyr, ýöne bu kesgitleme gözegçiligiň beýleki görnüşlerinden auditiniň konseptual tapawutlyklaryny – “umumylykda maliýe hasabatlylygy hakynda pikiri beýan edilmegini”, ýagny barlanylýan maliýe maglumatlarynyň auditor tarapyndan bahalandyrylmagyny aňladýar. Başgaça aýdylanda, audit derňewde we maliýe-ykdysady gözegçiligiň beýleki görnüşlerinde bolşy ýaly, düzgün bozmalaryň bardygyny görkezmek we maglumatlaryň ýoýulmagyny kesgitlemek bilen tamamlanmaýar. Audit ynam nukdaýnazaryndan, maliýe hasabatlylygynyň dogrulyk derejesi we hasabat maglumatlarynyň gyzyklanma bildirýän we ýokary hünärli ulanyjylar tarapyndan ulanylmak mümkinçilikleri hakynda öz pikirini beýan etmek maksady bilen ähli maglumatlaryň ygtybarlylygyna baha berýär.

Audit syn, iş yzygiderligini ylalaşmak we maglumat taýýarlamak ýaly ugurdaş hyzmatlary ýerine ýetirmegi hem öz içine alýar. Şu maksat bilen, auditorçylyk hyzmatlarynyň ýerine ýetirilmegi hakynda ýörite şertnamalar

baglaşylyp bilner. Käbir auditorçylyk hyzmatlar aýratyn auditorçylyk bilimleriniň, auditorçylyk başarnyklary (mysal üçin, maglumatlary bahalandyrmak we onuň mazmuny boýunça pikirini beýan etmek talap edilýän ýagdaýlarda) toplamak endikleriniň we tärleriniň ulanylmagyny talap edýär, beýleki hyzmatlar auditorçylyk endikleri bolmadyk, ýöne bilimleriniň degişli ulgamynda hünär derejesine eýe bolan hünärmenler tarapyndan ýerine ýetirilip bilner (mysal üçin, buhgalterçilik hasaba alnyşyny alyp barmak, işewürlük meýilnamasyny taýýarlamak we beýlekiler). Halkara tejribesinde ***amallar auditi, laýyklyk auditi*** we ***maliýe hasabatlylygynyň auditi*** tapawutlandyrylýar.

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

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

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

Netijede, audite işiň aýratyn görnüşi hökmünde seretmek bilen, şulary jemlemek bolar: *Audit ýokary hünärli auditorlar tarapyndan dogrulygy, kanunylygy we esaslandyrylanlygy hakynda pikirini beýan etmek maksady bilen, barlanýan subýekt hakynda maliýe (buhgalter) maglumatlary toplamak we seljermek prosesini aňladýar.*

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

## **1.2. Buhgalterleriň halkara federasiýasynyň auditorçylyk işi kadalaşdyrmakdaky orny we wezipeleri**

Buhgalterleriň halkara federasiýasynyň (iňlis dilinde – International Federation of Accountants) ýolbaşçylygynda Auditň halkara standartlary taýýarlanylýar. Buhgalterleriň halkara federasiýasy ýokary hünärli buhgalterleriň täjirçilik däl (döwlet we syýasy däl) halkara guramasy bolup durýar. Bu federasiýa hasaba alyş, maliýe hasabatlylygy we audit ulgamynda ýokary hünärli guramalaryň işlerini dünýä derejesinde utgaşdyrmak maksady bilen, 1977-nji ýylyň 7-nji oktýabrynda döredildi.

2015-nji ýylyň 25-nji dekabry ýagdaýyna 130 ýurtdan 175 sany ýokary hünärli gurama Buhgalterleriň halkara federasiýasynyň agzasy bolup durýar. Buhgalterleriň halkara federasiýasynyň Konstitusiýasynda onuň esasy maksadynyň – jemgyýetiň bähbidine ýokary hilli hyzmatlary ýerine ýetirmek maksady bilen, sazlaşykly (ylalaşykly) standartlaryň esasynda buhgalterçilik käriniň hemme taraplaýyn ösdürilmegi bolup durýandygy bellenýär.

Auditorçylyk ulgamynda bu wezipäni amala aşyrmak üçin Buhgalterleriň halkara federasiýasynyň Geňeşi audit we auditorlyk işiniň ugry boýunça hyzmatlary babatda standartlary we düzgünnamalary işläp düzmegi üçin niýetlenen Halkara auditorçylyk tejribesi boýunça Komiteti (iňlis dilinde – International Auditing Practice Committee) esaslandyrdy.

2002-nji martynda Kuala-Lumpurda Halkara auditorçylyk tejribesi boýunça Komitetiniň 73-nji we jemleýji gurultaýy geçirildi, onda Komitetiň ady Halkara auditorçylyk we kepillendiriji standartlar boýunça Geňeş (iňlis dilinde – International Auditing and Assurance Standards Board) diýlip üýtgedildi.

Garaýyşlarda giň köpdürliligi üpjün etmek üçin Halkara auditorçylyk tejribesi boýunça Komitetiň agzasy bolup durmaýan ýurtlardan käbir şahslar Halkara auditorçylyk tejribesi boýunça Komitetiň kömekçi komitetleriniň düzümine girip biler.

Ondan başga-da, Buhgalterleriň halkara federasiýasynyň Döwlet ulgamynyň Komiteti hem bardyr, ol ykdysadyýetiň döwlet ulgamynda audit kadalaşdyrmak meseleleri bilen meşgullanýar.

Buhgalterleriň halkara federasiýasy halkara gerimde auditorçylyk hyzmatlaryny ýerine ýetirmäge gatnaşýan firmalaryň birleşmesini – Firmalar Forumyny (Forum of Firms) döretdi, häzirki wagtda 23 sany transmilli auditorçylyk firmasy onuň düzümine girýär. Firmalar Forumyny döretmegiň maksady – bar bolan Auditň halkara standartlarynyň we Buhgalterleriň halkara federasiýasynyň Ahlak kadalar kodeksiniň esasynda döredilen hiliň täze global

standartynyň kömegi bilen auditi kadalaşdyrmagyň täze halkara rejesiniň işlenip düzülişine gözegçilik etmek bolup durýar. Firmalaryň Forumyna standartlary berjaý etmäge we wagtal-wagtal daşarky gözegçilige sezewar bolmaga taýýar bolan islendik halkara auditorçylyk kompaniýasy girip biler. Firmalaryň Forumynyň ýerine ýetiriji guramasy Transmilli auditorçylyk komiteti (iňlis dilinde – Transnational Auditors Committee) bolup durýar.

Buhalterleriň halkara federasiýasynyň düzümine, şeýle hem federasiýanyň agzalarynyň öz borçlaryny berjaý edişine gözegçiligi amala aşyrmak we Transmilli auditorçylyk komiteti bilen hyzmatdaşlyk etmek üçin niýetlenen Monitoring boýunça komitet girýär.

Buhalterleriň halkara federasiýasynyň düzümlýýin gurluşy we wezipeleri şekiliň üsti bilen häsiýetlendirilýär (1-nji şekil).

Häzirki wagtda Halkara auditorçylyk tejribesi boýunça Komitet birinji nobatda şu wezipeleri çözüýär:

a) Auditniň halkara standartlarynyň we Halkara auditorçylyk tejribesi hakynda Düzgünnamalaryň käbirine gaýtadan seretmek;

b) auditorçylyk tejribesiniň “tassyklamadan” “kepillendirmä” geçmegini görkezýän, auditorçylyk kepillikleriniň (mysal üçin, içerki gözegçilik ulgamy hakynda netijenamany düzmek) berilmegini göz önüne tutýan hyzmatlar boýunça standartlary işläp düzmek;

ç) täjirçilik banklarynyň auditorçylyk barlaglary babatda maslahat bermelere gaýtadan seretmek;

d) gymmatly kagyzlardan döredilýän kagyzlar (maliýe gurallary) boýunça Auditniň halkara standartlaryny çap etmek.

Halkara auditorçylyk tejribesi boýunça Komitetiniň şu iş düzgüni we işleýiş usulyýeti göz önüne tutulandyr:

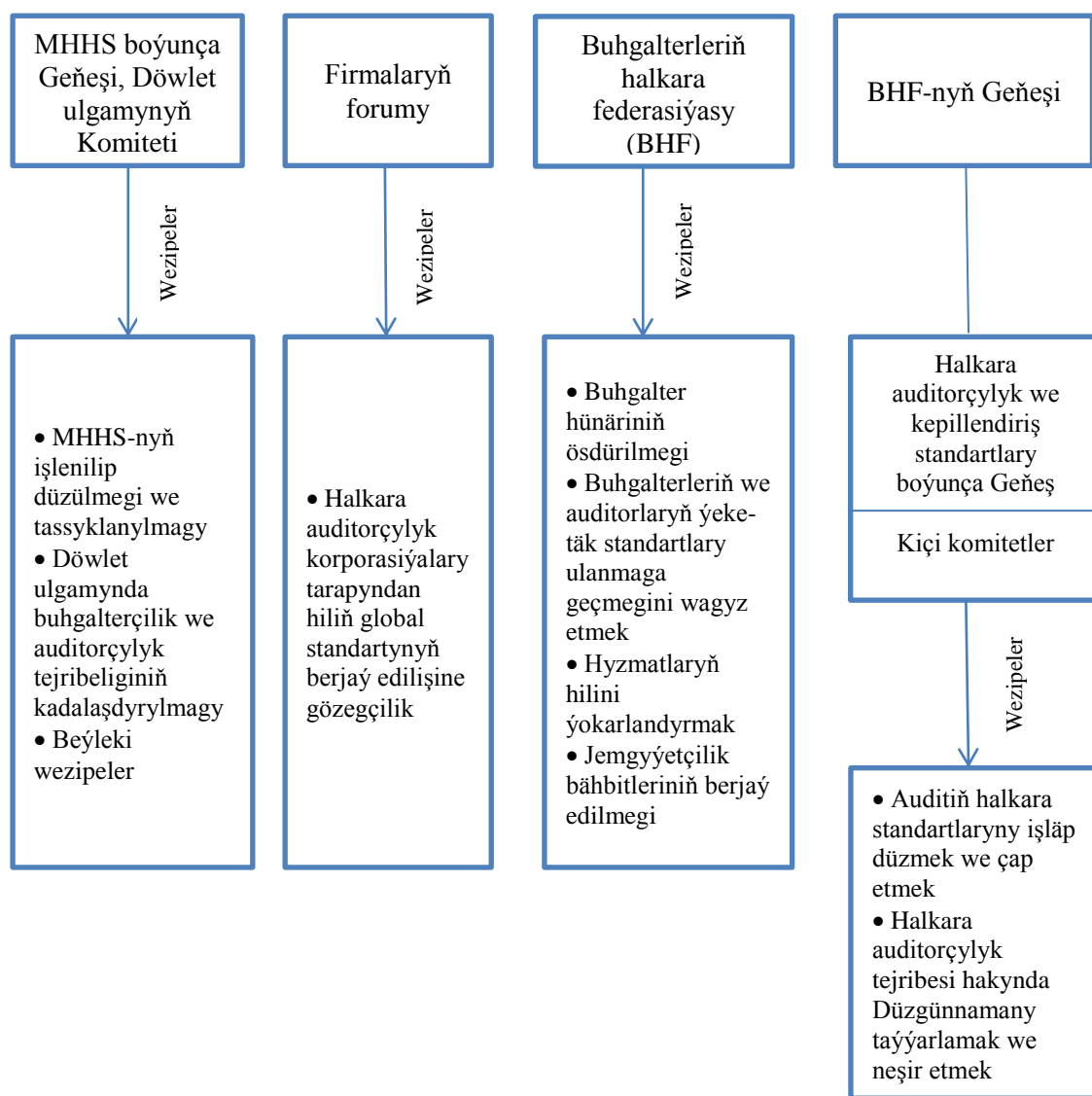
- ýörite şu maksat bilen döredilen kiçi komitetler tarapyndan jikme-jik öwrenilmegi üçin niýetlenen kesgitli bir temalar saýlanyp alynýar. Halkara auditorçylyk tejribesi boýunça Komitet kiçi komiteti standartlaryň we auditniň düzgünnamalarynyň taslamalaryny başlangyç taýýarlamak we işläp düzmek boýunça borçnamalar babatda ygtyýarlandyrýar.

- kiçi komitet düzgünnamalar, maslahatlar, şeýle hem Buhalterleriň halkara federasiýasynyň agzasy bolup durýan guramalar, sebitleýin we gaýry guramalar tarapyndan çap edilen materiallar ýa-da standartlaryň taslamalary görnüşinde berlen başlangyç maglumatlary öwrenýär.

- ýokarda beýan edilenleriň esasynda seredilmegi üçin taslama taýýarlanýar, bu taslama soňra Halkara auditorçylyk tejribesi boýunça Komitetiniň seretmegine berilýär.

- bu taslama Halkara auditorçylyk tejribesi boýunça Komitet tarapyndan tassyklanany ýagdaýynda ol seredilmegi üçin Buhgalterleriň halkara federasiýasynyň agzasy bolup durýan ähli guramalara, şeýle hem auditniň standartlarynyň kabul edilmegine gyzyklanma bildirýän halkara guramalara berilýär. Her bir taslamanyň seredilmegi üçin kesgitli bir wagt berilýär, bu babatda ähli gyzyklanma bildirýän guramalara we taraplara habar berilýär.

- soňra taslama bilen tanyşmagyň netijesinde alnan synlar we teklipler Halkara auditorçylyk tejribesi boýunça Komitet tarapyndan seredilýär, ondan soň taslama zerur bolan üýtgetmeler girizilýär.



**1-nji şekil. Buhgalterleriň halkara federasiýasynyň we onuň komitetleriniň gurluşy we wezipeleri**

- tassyklanandan soň taslama gutarnykly Auditiň halkara standarty ýa-da Halkara auditorçylyk tejribesi hakynda Düzgünnama görnüşinde täze redaksiýada neşir edilýär we onda görkezilen seneden güýje girýär.

- mejlis geçirmek üçin gatnaşmalyalaryň zerur sany komitetiň 10 agzasyndan ybaratdyr. Seredilmäge berlen taslamalaryň, standartlaryň we düzgünnamalaryň goldamak üçin on sesden az berilmezligi şerti bilen, mejlise gatnaşýan Halkara auditorçylyk tejribesi boýunça Komitetiň agzalarynyň dördten üçi tarapyndan tassyklanmagy zerurdyr. Halkara auditorçylyk tejribesi boýunça Komitetiň her bir agzasy bir sese eýedir.

Auditiň halkara standartlary dünýäniň köp ýurtlarynda milli standartlar hökmünde peýdalanylýar we ýene-de birnäçe döwletlerde ähmiýetsiz derejedäki üýtgetmeler bilen ulanylýar. Şeýle ýurtlara mysal hökmünde Niderlandlary, Fransiýany, Germaniýany, Şweýsariýany, Beýik Britaniýany, Bolgariýany, Çeh Respublikasyny we Türkiýäni görkezmek bolar.

Standartlar olaryň ulanyş tejribesini, auditiň özüniň ösüşini hasaba almak bilen yzygiderli işlenip durulýar. Auditiň halkara standartlaryny kämilleşdirmek prosesi hemişe ösüş häsiýetine eýedir. Bu wezipeleriň bir bölegi eýýäm üstünlikli ýerine ýetirilýär: Auditiň “Kezzaplyk we ýalňyşlyk”, “Kärhananyň işjeňliginiň üznüksizliginiň ýol bermesi” halkara standartlaryna gaýtadan seredildi; “Halkara täjirçilik banklarynyň auditi” we “Bank gözegçiligi boýunça inspektorlaryň we daşarky auditorlaryň özara gatnaşygy” Halkara auditorçylyk tejribesi hakynda Düzgünnamalarynyň täze redaksiýalary kabul edildi; “Döredilýän maliýe gurallarynyň auditi” Halkara auditorçylyk tejribesi hakynda Düzgünnama güýje girizildi.

Halkara auditorçylyk tejribesi boýunça komitetiň geljekki işjeňliginde Auditiň halkara standartlarynyň Gymmatly kagyzlar boýunça toparlaryň halkara guramasy tarapyndan makullanmagyna has uly ähmiýet berilýär. Bu öz gezeginde, maliýe hasabatlylygynyň auditine bolan ynamyň, aýratyn hem ol Maliýe hasabatlylygynyň halkara standartlaryna laýyklykda taýýarlanan ýagdaýlarynda derejesini artdyrar.

2002-nji ýylyň ortasynda Auditiň täze 545-nji “Maliýe hasabatlylygynda adalatly bahany ölçemegiň we açyp görkezmegiň auditi” standarty tassyklandy. Adalatly baha düşüňjesi aktiwleriň we borçnamalaryň bazar bahasy düşüňjesine meňzeşdir, ýöne deň däldir. Bu standart aýratyn hem maliýe maýa goýumlarynyň gymmatly kagyzlaryň bazary üçin derwaýysdyr, sebäbi olar üçin adalatly bahany kesgitlemek juda kyndyr. Standartda aktiwleriň we borçnamalaryň özüniň häsiýetnamalaryny, olaryň adalatly bahasyny kesgitlemegiň usullaryny, maliýe

hasabatlylygynda degişli maglumatlaryň görkezilişini görüp bolşy ýaly, auditň bu ulgamdaky meseleleriniň çözümlerini hem görüp bolýar.

Halkara auditň reformirlenmeginiň wajyp we derwaýys ugry Auditň halkara standartlaryna we Halkara auditorçylyk tejribesi hakynda Düzgünnamalara gaýtadan seretmek müşderiniň işewürlik töwekgelçiliginiň bahalandyrylmagy bilen baglanyşyklydyr. Müşderiniň işewürlik töwekgelçiliginiň derejesi içerki gözegçilik ulgamyna bolan ynamyň derejesine, onuň wajyp elementi – gözegçilik gurşawyna we degişlilikde, auditň göwrümüne, auditoryň öz pikirini beýan etmek auditorçylyk töwekgelçiligine, auditorçylyk iş yzygiderliginiň mazmunyna we häsiýetine we ş.m. täsir edýär.

Buhalterleriň halkara federasiýasynyň degişli komitetleri – Halkara auditorçylyk tejribesi boýunça Komitet we Maliýe hasabatlylygynyň halkara standartlarynyň Geňeşi Maliýe hasabatlylygynyň halkara standartlaryny we Auditň halkara standartlaryny işläp düzende, birinjiden, Maliýe hasabatlylygynyň halkara standartlarynda we Auditň halkara standartlarynda ulanylýan adalgalaryň meňzeşligini, ikinjiden, maliýe hasabatlylygy Maliýe hasabatlylygynyň halkara standartlaryna laýyklykda taýýarlanan ýagdaýynda, barlanýan hasabatlylygyň laýyklyk ölçegi hökmünde Maliýe hasabatlylygynyň halkara standartlarynyň ulanylmagyny gazanýarlar. Şonuň esasynda auditorlar bilen audirlenýän taraplaryň wekilleriniň arasyndaky düşünişmezlikleriň önüni almak başardýar.

### **1.3. Auditň halkara standartlarynyň toparlara bölünişi we gurluşy**

Auditň standartlary – bu bütewi talaplary emele getirýän resminama bolup, bu talaplar berjaý edilen ýagdaýynda auditň we auditorçylyk işiniň ugry boýunça hyzmatlarynyň degişli hil derejeleri üpjün edilýär.

Auditň halkara standartlary maliýe hasabatlylygynyň auditi geçirilende ulanmak üçin niýetlenendir, ýöne olary başga maglumatlaryň auditini geçirmek we auditorçylyk işiniň ugry boýunça hyzmatlary bermek üçin hem peýdalanmak mümkindir. Auditň her bir halkara standarty aşakdakylary özünde jemleýär:

- a) esasy ýörelgeleri;
- b) zerur bolan iş yzygiderliligi;
- ç) ýörelgeleri we iş yzygiderliklerini ulanmak boýunça maslahatlary.

Auditň halkara standartlary aşakdaky görnüşde ýeke-täk gurluşa eýedir:

- a) giriş – munda standartyň maksady we auditoryň önünde durýan meseleler görkezilýär, şeýle hem wajyp adalgalara kesgitlemeler berilýär;



- b) bölümler – olar standartyň düýp esaslaryny beýan edýär;  
ç) goşundylar (käbir standartlar üçin).

Auditiň halkara standartlary maliýe hasabatlylygynyň diňe wajyp jähetleri (taraplary) babatda ulanylýar. Bu ähmiýetsiz derejedäki görkezijili ýagdaýlarda Auditiň halkara standartlaryndan gyşarmalaryň hem bolup biljekdigini aňladýar. Aýratyn ýagdaýlarda auditor ol ýa-da beýleki standarty berjaý etmän biler, ýöne onda ol Auditiň halkara standartlaryndan şeýle gyşarmany delillendirmelidir.

Auditiň halkara standartlary 9 topara bölünýär we üç san belgä eýedir; onunjy topar Halkara auditorçylyk tejribesi hakynda Düzgünnamalary göz önünde tutýar, olar dört belgiden ybarat. Halkara auditorçylyk tejribesi hakynda düzgünnamalar auditorlara Auditiň halkara standartlaryny ulanmakda amaly ýardam bermek üçin işlenip düzülýär we standartlaryň güýjüne eýe dälidir.

Standartlaryň her bir topary üçin 100 belgi (pozisiýa) bölünip berlendir, her bir standart üçin on standarta çenli açmak mümkindir. Mysal üçin, “Auditorçylyk subutnamalar” atly başinji toparda Auditiň 500-nji “Auditorçylyk subutnamalar” halkara standarty bardyr, oňa Auditiň goşmaça 501-nji “Auditorçylyk subutnamalar – aýratyn maddalara goşmaça seretmek” halkara standarty açylandyr.

“Giriş jähetler” diýlip atlandyrylýan birinji topara (Auditiň 100 – 199 halkara standartlary) Auditiň iki sany halkara standarty “Ynamy üpjün edýän tabşyryklar” (Auditiň 100-nji standarty) we “Auditiň halkara standartlarynyň esasy ýörelgeleri” (Auditiň 120-nji standarty) degişlidir.

Ikinji “Borçnamalar” toparynyň standartlary (Auditiň 200-299 halkara standartlary) olarda auditora we audirlenýän tarapyň ýolbaşçylaryna kesgitli bir borçnamalaryň ýüklenýän ýagdaýlarynyň açylyp görkezilýänligi bilen birleşdirilendir.

Auditiň halkara standartlarynyň başinji “Auditorçylyk subutnamalary” (Auditiň 500-599 halkara standartlary) topary we altynjy “Üçünji taraplaryň işlerini ulanmak” (Auditiň 600-699 halkara standartlary) topary auditorçylyk subutnamalaryny almak boýunça standartlary we maslahat bermeleri, şol sanda auditorçylyk düzümläýin birlikleriň, içerki gözegçileriň, ekspertleriň we beýleki auditorlaryň işleriniň netijelerini ulanmaklygy öz içine alýar.

Auditiň halkara standartlarynyň ýedinji “Auditorçylyk netijeler we hasabatlary (netijenamalary) taýýarlamak” (Auditiň 700-799 halkara standartlary) toparyna we sekizinji “Ýöriteleşdirilen ulgamlar” (Auditiň 800-899 halkara standartlary) toparyna degişli Auditiň halkara standartlarynda maliýe hasabatlylygynyň auditiniň we ýörite auditorçylyk tabşyryklara laýyklykda beýleki maglumatlaryň barlaglaryň netijeleri boýunça auditorçylyk netijenamalaryny düzmegiň düzgünleri berilýär.

Auditiň halkara standartlarynyň dokuzynjy “Ugurdaş hyzmatlar” (Auditiň 900-999 halkara standartlary) toparynda auditor tarapyndan tabşyryklar ýerine ýetirilende (Auditiň 910-njy halkara standarty) we maliýe maglumatlaryny taýýarlananda (Auditiň 920-nji halkara standarty), şeýle hem ylalaşylan iş yzygiderlikleri geçirilende (Auditiň 930-njy halkara standarty) berjaý edilmeli maksatlar, ýörelgeler, iş yzygiderlikleri we düzgünler açylyp görkezilýär.

Halkara auditorçylyk tejribesi hakynda Düzgünnamalar 1000-1100) auditorlara auditiň halkara standartlaryny jikme-jikleşdirmek we olaryň ulanylyşyna düşündiriş bermek arkaly goşmaça maslahatlary berýär.

### **Sapaklara özbaşdak taýýarlanmak üçin soraglar**

1. Näme üçin auditorçylyk hyzmatlaryna obýektiw zerurlyk bar?
2. Ilkinji (ýaşyryn) maglumatlara elýeterliligi bolan hünärmenleriň auditorçylyk hyzmatlaryna zerurlygy nämede ýüze çykýar?
3. Maliýe hasabatlylygynyň auditiniň amallar auditinden we laýyklyk auditinden tapawudy nämeden ybaratdyr?
4. Buhgalterleriň halkara federasiýasy : onuň guramaçylyk düzümi we guramaçylyk-hukuk statusy.
5. Buhgalterleriň halkara redesasiýasynyň wezipeleri, Auditorçylyk tejribesi boýunça komitetiň wezipeleri we onuň işleýiş tertibi.
6. Auditiň halkara standartlary: olaryň mazmuny, niýetlenişi we umumy gurluşy.
7. Auditiň halkara standartlary bilen Maliýe hasabatlylygynyň halkara standartlarynyň gatnaşygy nämeden ybarat?
8. Auditiň halkara standartlarynyň belgilenmesi we toparlara bölünişi.

## **2-NJI BAP. AUDITIŇ HALKARA 100-199-NJY “GIRIŞ JÄHETLERI” STANDARTLAR TOPARY**

### **2.1. Ynamlylygy üpjün edýän tabşyryklar (Auditiň halkara 100-nji standarty)**

Bu standartda 2-nji goşundyda berilýän we auditorçylyk işiniň ugry boýunça hyzmatlary hökmünde düşünilýän Glossariýde açylyp görkezilmeýän “Tabşyryklar” adalgasy ulanylýar.

Standartda **tabşyryklaryň iki görnüşine** mysallar getirilýär:

1. Ynamlylygy (ýokary ýa-da ortaça) üpjün edýän tabşyryklar:

a) maksady ynamlylygyň ýokary ýa-da ortaça derejesini bermek bolup durýan tabşyryklar;

b) hasabatly (netijenamany) gönümel göz önüne tutýan kepillendiriji tabşyryklar

ç) içerki ýa-da daşarky ulanyjy üçin hasabatly (netijenamanyň) berilmegi hakynda tabşyryk.

2. Hiç bir ynamlylygy (ýokary bolşy ýaly ortaça hem) üpjün edip bilmeýän tabşyryklar:

a) ylalaşylan iş yzygiderlikleri;

b) maliýe ýa-da beýleki maglumatlaryň kompilýasiýasy;

ç) netije çykarmalary bermezden salgyt beýannamalaryny taýýarlamak we salgytlar boýunça maslahatlar;

d) gollanmalar boýunça maslahatlar bermek;

f) beýleki maslahat beriş hyzmatlary.

Auditiň halkara 100-nji standartynyň başynda ynamlylygy üpjün edýän tabşyryklary ýerine ýetirmegiň umumy meselelerine seredilip geçilýär, soňra ynamlylygyň ýokary derejesini üpjün edýän tabşyryklary ýerine ýetirmegiň usulyýet meselelerine düşündirişler berilýär.

Standartda “ýokary hünärli buhgalter” adalgasyna seredilip geçilýär, ol ýokary hünärli buhgalterleriň ahlak Kodeksinde Buhgalterleriň halkara federasiýasynyň agza-guramalarynyň agzasy bolup durýan şahslar görnüşinde açylyp görkezilýär. Bu standartda “ýokary hünärli buhgalter” adalgasy “auditor” düşünjesini öz içine alýar, şeýle hem ynamlylygy üpjün edýän tabşyryklaryň maliýe hasabatlylygy hakynda daşarky auditorlaryň auditorçylyk pikirleri meselesine görä has giň gerimli anyk predmetleri we hereketleri göz önüne tutýanlygyny ykrar edýär.

Bu halkara standart auditorçylyk netijenamada ýa-da hasabatda görkezilen maliýe (buhgalterçilik) hasabatlylygynyň ygtybarlylygy hakynda auditorçylyk pikiriniň ynamlylygynyň ýokary derejesini üpjün edýän auditorçylyk tabşyryklaryny ýerine ýetirmegiň umumy ýörelgelerini açyp görkezýär. Mundan tapawutlylykda, auditň barlanýan maglumatlaryň ygtybarlylygy hakynda auditoryň ynamlylygynyň ortaça derejesini üpjün etmek ýeterli bolan ýörite ulgamlary bardyr.

Bu standart ýokarda bellenen meseläniň işlenip düzülmändigini bilen baglanyşyklylykda, ortaça ynamlylykly auditorçylyk pikirini taýýarlamagyň konseptual meselelerine seretmeýär. Ýöne Auditň halkara 100-nji standartynyň jemleýji bölümünde ynamlylygyň ortaça derejesine düşünmek meselesi boýunça iki nukdaýnazar beýan edilýär, olara bu okuw gollanmasynda seredilmeýär.

“Ynamlylygy üpjün edýän tabşyryk” düşüňjesiniň kesgitlemesi standartda şu görnüşde beýan edilýär: “Ynamlylygy üpjün edýän tabşyrygyň maksady, beýleki tarapyň jogapkärçilik çekýän anyk predmetini ýokary hünärli buhgalteriň kesgitlenen laýyk gelýän ölçegler esasynda bahalandyrmagy ýa-da takyk ölçemegi we çaklanýan ulanyjyny bu anyk predmet boýunça ynamlylygyň kesgitli bir derejesi bilen üpjün eder ýaly görnüşde öz pikirini beýan etme görnüşindedir”.

Başgaça aýdylanda, bu düşüňjäni şeýle görnüşde beýan etmek bolar: ynamlylygy üpjün edýän tabşyryklar – bu auditoryň işjeňliginiň kesgitlenen laýyk gelýän ölçegler esasynda barlanýan maglumatlaryň bahalandyrylýan ýa-da barlanýan we barlanmagy üçin berlen maglumatlaryň ygtybarlylygy boýunça jogapkärçilik çekýän tarapyň taýýarlan bu maglumatlarynyň görkezijileriniň anyk ölçenýän görnüşidir, auditor oňa laýyklykda, barlanan maglumatlaryň mazmuny hakynda çaklanýan ulanyjy üçin ynamlylygyň belli bir derejesini kesgitleýär.

Ynamlylygy üpjün edýän tabşyryklaryň maksady -bu maglumat çaklanylýan ulanyjynyň zerurlyklaryna laýyk geler ýaly, ony laýyk gelýän ölçegleriň ähli wajyp jähtlerine laýyklygy nukdaýnazaryndan bahalandyrmak arkaly ygtybarlylygyny artdyrmakdan ybaratdyr.

“Maksatlar” düşüňjesinde tabşyrygyň ynamlylygy üpjün edýän esasy elementlerine seredilip geçilýär:

1. Şu gatnaşyjylary öz içine alýan üçtaraplaýyn gatnaşyk:
  - a) ýokary hünärli buhgalteri (auditory);
  - b) jogapkär tarapy (barlanýan tarapy);
  - ç) barlanýan tarapyň maglumatlaryny çaklanýan ulanyjy.
2. Anyk predmet (auditor tarapyndan seljerilýän ýa-da barlanýan maglumat).
3. Laýyk gelýän ölçegler.
4. Tabşyrygyň ýerine ýetiriliş prosesi.

## 5. Netijeler.

Standartda jogapkär tarapyň we çaklanýan ulanyjynyň düzgün bolşy ýaly, aýry-aýry gurama bolup durýandygy, ýöne şol bir gurama hem bolup bilýändigini belgilenýär, dolandyryjy guramanyň öz tabynlygyndakylardan alýan maglumatlary babatda ynamlylygy gazanmak isleýän ýagdaýy muňa mysal bolup biler.

Ýokary hünärli buhgalteriň (auditoryň) şu **esasy ýörelgeleri** berjaý etmelidigi belgilenip geçilýär:

- a) dogruçyllyk;
- b) ýüz görmezlik (obýektiwlik);
- ç) hünär taýdan başaraňlyk we ýeterlik derejede yhlaslylyk;
- d) ýaşyrynlyk;
- e) özüni ýokary hünärli (professional) alyp barmak;
- f) tehniki standartlary ulanmak.

Jogapkär tarap ýokary hünärli buhgalteri (auditory) tabşyrygy ýerine ýetirmäge çekýän tarap bolup biler we bolman hem biler. Tabşyrygy ýerine ýetirmegi üçin auditor hem barlanýan tarapyň ýolbaşçylygy tarapyndan hem, beýleki taraplar tarapyndan çekilip biler.

**Çaklanýan ulanyjy** – bu auditor tarapyndan düzülýän hasabatlary (netijenamalary) ýörite ýa-da anyk maksatlar üçin peýdalanýan şahslar ýa-da şahslar toparydyr. Çaklanýan ulanyjy auditor bilen barlanýan tarapyň ýa-da auditory tabşyrygy ýerine ýetirmek üçin çekýän taraplaryň arasyndaky ylalaşygyň netijesinde belgilenip bilner. Käbir ýagdaýlarda çaklanýan ulanyjy kanunçylyk tarapyndan kesgitlenip bilner. Barlanýan tarap hem çaklanýan ulanyjy bolup biler.

Ynamlylygy üpjün edýän **tabşyrygyň anyk predmeti** birnäçe görnüşe eýe bolup biler, mysal üçin:

- a) maglumatlar (taryhy ýa-da garaşylýan maliýe maglumatlary, statistik maglumatlar, işjeňligiň görkezijileri);
- b) ulgamlar we prosesler (mysal üçin, içerki gözegçilik serişdeleri);
- ç) özüni alyp baryş (korporatiw ýolbaşçylyk, kadalaşdyryjy namalary ýerine ýetirmek, adam resurslary bilen işlemek tejribesi).

Anyk predmet kesgitli bir wagt pursaty üçin bolşy ýaly, kesgitli bir döwür üçin hem berlip bilner. Ynamlylygy üpjün edýän tabşyrygyň anyk predmeti laýyk gelýän ölçegleriň esasynda kesgitlenip biliniýän, yzygider bahalandyrylyp ýa-da takyk ölçenip biliniýän bolmalydyr we bahalandyrmagy ýa-da takyk ölçemäni tassyklamak üçin subutnamalary toplamagyň iş yzygiderliligini ýerine ýetirmäge mümkinçilik berýän görnüşe eýe bolmalydyr.

**Ölçegler (kriteriýalar)** – bu ynamlylygy üpjün edýän tabşyrygyň anyk predmetini bahalandyrmak ýa-da takyk ölçemek üçin ulanylýan standartlar ýa-da

başlangyç nokatlardyr. Ölçeşler auditor tarapyndan hasabatda (netijenamada) netije çykarmakda wajyp bolup durýar, sebäbi çaklanylýan ulanyjy hasabatda (netijenamada) netije çykarylanda anyk predmeti bahalandyrmak ýa-da takyk ölçemek üçin nämäniň esas hökmünde alnandygyna ölçegleriň kömegi bilen göz ýetirýär. Şeýle başlangyç ulgamlaryň bolmazlygy netijenamalar babatda esassyz düşündirişlere we dürli manylaryň çykarylmagyna getirip biler.

**Tabşyrygyň ýerine ýetiriliş prosesi** ynamlylygy üpjün edýän tabşyrygyň çäklerinde degişli bilimleri we endikleri, şeýle hem tabşyrygyň anyk predmetiniň häsiýetine bagly bolmazdan, netijenamalary goldamak üçin zerur bolan delilnamalary toplamak, bahalandyrmak we takyk ölçemek usullaryny talap edýän ulgamlaryň usulyýeti aňladýar. Auditor tabşyrygy meýilleşdirmegiň we ýerine ýetirmegiň dowamynda tabşyryk bilen baglanyşykly töwekgelçiligi düzüjileriň düýplülilik, şeýle hem ýerliklilik meselelerine seredýär. Ynamlylygy üpjün edýän tabşyryk amala aşyrylanda auditoryň tabşyrygy ýeterlik derejede degişli görnüşdäki subutnamalary alar ýaly edip meýilleşdirýändigini we ýerine ýetirýändigini we netije çykarmak üçin ýokary hünärlilikli garaýyşy ulanmaklyga çalyşýandygy çaklanýar.

Auditor ähli düýpli jähedlerde anyk predmetiň (barlanýan maglumatyň) nähili derejede kesgitlenen laýyk gelýän ölçeglere laýyklygy babatda ynamlylygy üpjün edýän netijeleri çykarýar.

Tassyklaýjy tabşyrykda auditoryň netijesi jogapkär tarapyň döreden başlangyçlaryna degişli bolup durýar.

**Başlangyçlar** – bu barlag geçirilýän şahs tarapydan belli bir ölçeglerden ugur almak bilen, anyk predmet (mysal üçin, maliýe hasabatlylygynyň görkezijileri) hakynda çykaran netijeleridir.

Şu standartda mundan soňra ynamlylygynyň ýokary derejesini üpjün edýän tabşyryklary ýerine ýetirmek boýunça meseleler ara alnyp maslahatlaşylýar, munda ynamlylygyň ýokary derejesiniň ynamlylygyň absolýut derejesini aňlatmaýandygy nygtalýar. Ynamlylygyň ýokary derejesini üpjün edýän tabşyrygyň kesgitlemesi we maksady ynamlylygy üpjün edýän tabşyrygyň düşünjesinden we maksadyndan tapawutlanmaýar diýen ýalydyr.

Emma standartyň bu bölümünde ynamlylygyň ýokary derejesini üpjün edýän tabşyrygyň ýerine ýetirilmegine bildirilýän ahlak talaplary has jikme-jik beýan edilýär.

Auditor ýokary hünärli buhgalterleriň ahlak Kodeksinde beýan edilen talaplary ýerine ýetirmelidir, esasan hem, garaşsyzlyk ýörelgesiniň berjaý edilmegine ugur edilýär.

**Tabşyrygy kabul etmegiň mümkinligi** babatda şular bellenýär:

a) auditor diňe anyk predmet boýunça beýleki tarap jogapkärçilik çeken ýagdaýynda, ýagny auditora berilýän maglumatlaryň ygtybarlylygy boýunça jogapkär taraplar bar bolan ýagdaýynda tabşyrygy kabul edip biler;

b) auditor diňe anyk predmet identifikasiýa edilmäge degişli bolan ýagdaýynda we delilleri toplamagyň iş yzygiderligini ýerine ýetirmäge mümkinçilik berýän görnüşde bolan ýagdaýynda tabşyrygy kabul edip biler;

ç) auditor diňe barlanýan maglumatlaryň laýyk gelýän ölçeglere laýyklygy hakynda ynamlylygyň ýokary derejesi bilen netije çykarmagyň mümkin dälidiginiň sebäpleriniň barlygy hakynda habardar edilmedik ýagdaýynda tabşyrygy kabul edip biler;

d) auditor bütewi bir kollektir hökmünde tabşyrygy ýerine ýetirýän taraplaryň zerur bolan ýokary hünärli ekspert bilimlere eýedigine göz ýetirmelidir.

Auditor ynamlylygy üpjün edýän tabşyrygyň şertlerini özüni işe çeken taraplar bilen ylalaşmalydyr.

Auditor ynamlylygy üpjün edýän tabşyrygyň buhgalterleriň Halkara federasiýasy tarapyndan kabul edilen, hereket edýän standartlara laýyklykda amala aşyrylmagyny üpjün etmek üçin döredilen hil gözegçiligi syýasatlaryny we iş yzygiderliklerini ulanmalydyr.

**Meýilleşdirmegiň tapgyrynyň** amala aşyrylmagy babatda standartda şular beýän edilýär:

a) auditor ynamlylygy üpjün edýän tabşyrygy öňde goýlan maksada netijeli ýeter ýaly edip meýilleşdirmelidir we ýerine ýetirmelidir. Üstesine-de, tabşyrygy ýerine ýetirmegi meýilleşdirmek we oňa gözegçilik etmek tabşyrygyň bütün dowamynda üznüksiz bolup geçmelidir;

b) auditor ynamlylygy üpjün etmek boýunça hyzmatlary göz önünde tutýan tabşyrygy hünär ynamsyzlygy ýörelgesiniň berjaý edilmegini hasaba almak bilen meýilleşdirmelidir we ýerine ýetirmelidir. Auditor ne jogapkär tarapyň ynapsyzlygyny çaklamalydyr ne-de, onuň dogruçyllygyndan şübhelenmelidir. Hünär ynamsyzlygy – bu soragly aklyň we subutnamalaryň tankydy bahalandyrmasyň barlygyny göz önüne tutýan gatnaşykdyr;

ç) auditor barlanýan maglumata we umumylykda tabşyryga wajyp täsirini ýetirmäge ukyply bolup geçýän wakalara, amallara we tejribelere düşüner ýaly we olardan baş çykaryp biler ýaly tabşyrygyň ýagdaýy hakynda zerur bolan bilimlere eýe bolmalydyr ýa-da olary edinmelidir;

d) auditor ölçegleriň barlanýan maglumatlary bahalandyrmak üçin laýykdygyny ýa-da laýyk dälidigini bahalandyrmalydyr. Auditň halkara 100-nji standartynda saýlanyp alnan ölçegleriň ýaramlylyk häsiýetleri berilýär:

**Ýerliklilik:** ýerlikli ölçegleriň ulanylmagy tabşyrygyň maksatlaryna laýyk gelýän netijeleriň taýýarlanmagyna goşant goşýar, şeýle hem olar anyk predmetiň ýa-da onuň düzüminiň hilini gowulandyrmakda rol oýnaýar, bu bolsa, çaklanýan ulanyjy üçin çözüň kabul etmek prosesini aňsatlaşdyrýar.

**Ygtybarlylyk:** ölçegleriň ygtybarlylygy ýeterlik derejede yzygiderli bahalandyрма we takyk ölçemä hem-de ýerlikli bolan ýerinde, meňzeş ýagdaýlarda meňzeş hünär derejeli beýleki auditorlar tarapyndan ulanylan ýagdaýynda barlanýan maglumatyň we netijeleriň berilmegine getirýär.

**Bitaraplyk:** bitaraplyk ölçegleri tarapgöýlükden azatdyr. Ölçegler eger olaryň esasynda çykarylan auditoriýa netijeleri hasabaty (netijenamany) ulanyjlary ýalňyşdyrýan bolsa, bitarap dälirler.

**Düşnüklik (aýdyňlyk):** ölçegleriň düşnükçiligi olaryň nädogry düşündirilmegi mümkinçiligini düýbünden aradan aýyrmak bilen, olary aňlatmagyň aýdyňlygyny we dolulygyny göz önüne tutýar.

**Dolulyk:** ölçegleriň dolulygy netijeleriň taýýarlanmagyna täsir etmäge ukyply ähli ölçegler kesgitlenen ýa-da işlenip düzülen we ulanylan ýagdaýynda bolup biler.

Auditor barlanýan maglumatyň ähli düýpli jähetlerde laýyk gelýän ölçeglere laýyklygy hakynda degişli däl görnüşde netije çykarmak töwekgelçiligini azaltmak maksatlarynda, ynamlylygyň ýokary derejesini üpjün edýän tabşyrygy meýilleşdirýän we ýerine ýetirýän wagtynda tabşyryk bilen baglanyşykly düýplüligi we töwekgelçiligi hasaba almalydyr.

Auditor öz netijelerini esaslandyrmak üçin ýeterlik derejede degişli delilleri almalydyr. Delilleriň ýeterlilik we degişli häsiýetlilik düşüňjeleri özara baglanyşyklydyr we delilleriň ygtybarlylygynyň hasaba alynmagyny öz içine alýar.

Auditor hasabatda beýan edilen netijeleri tassyklaýan delilleri bermek üçin, şeýle hem ynamlylygyň ýokary derejesini üpjün edýän tabşyrygyň ulanylýan standartlara laýyklykda ýerine ýetirilendigini tassyklamak üçin wajyp bolan jähetleri resminamalaşdyrmalydyr.

Auditor tä hasabatyň (netijenamanyň) düzülen senesine çenli soňra ýüze çykýan wakalaryň täsirini hasaba almalydyr. Eger auditor barlanýan maglumatlara we auditoriýa pikirine düýpli täsir edýän wakalaryň bardygyny öwrense, ol barlanýan maglumatlaryň bu wakalary degişli görnüşde görkezýändigine ýa-da görkezmeýändigine göz ýetirmelidir.

Haçan-da, delilleri toplamak we bahalandyrmak üçin ekspert çekilen ýagdaýynda, auditor we ekspert bilelikde barlanýan maglumatlar hakynda ýeterlik derejede bilimleriniň bardygyny görkezmelidir we auditor ýeterlik derejede degişli görnüşdäki delilleriň alandygyny kesgitlep biler ýaly, bu maglumatlar babatda



zerur bolan tejribelilige eýe bolmalydyr. Şeýle-de, standartda eger ekspertin kömeginden peýdalanylan ýagdaýynda auditoryň kesgitli bir derejede bu tabşyrygyň ýerine ýetirilişine gatnaşmalydygy we bahalandyrylmagy üçin ekspert çekilen, şol barlanýan maglumatyň jähetlerine auditoryň barlanylan maglumatlar hakynda netije taýýarlamak borjuny öz üstüne alar ýaly derejede düşünmelidigi babatda duýdurýş bardyr.

Hasabatda (netijenamada) geçirilen işin esasynda çykarylan, barlanylyan maglumatlar hakynda ynamlylygyň ýokary derejesini özünde jemleýän netije berilmelidir. Auditoryň hasabatynda (netijenamasynda) auditoryň barlanan maglumatlar hakynda kesgitlenen laýyk gelýän ölçeglerden we ynamlylygy üpjün edýän tabşyrygyň ýerine ýetirilişiniň dowamynda alnan delillerden ugur alnyp, anyk beýan edilen pikiri berilmelidir.

Auditiň halkara 100-nji standartynda netijelerde aşakdaky ýagdaýlaryň anyk beýan edilmelidigi bellenilýär:

a) auditoryň anyk predmete degişli bir, birnäçe ýa-da ähli jähetlerini kesgitlenen ölçeglere laýyk gelmeýär diýip hasaplan ýagdaýlarynda;

b) jogapkär tarapyň taýýarlan başlangyçlary kesgitlenen ölçegler babatda degişli görnüşdäki şertler bolup durmaýan ýagdaýlarynda;

ç) auditoryň barlanýan maglumatlaryň kesgitlenen ölçeglere laýyklygynyň bir ýa-da birnäçe jähetlerini bahalandyrmak üçin ýeterlik derejede degişli görnüşdäki delilleri almaga ýagdaýy ýok bolup çykanda.

## **2.2. Auditiň halkara standartlarynyň esasy ýörelgeleri (Auditiň halkara 120-nji standarty)**

Şu esasy ýörelgeler audit bilen auditorçylyk işiniň ugry boýunça hyzmatlarynyň arasynda aýdyňlaşdyrma geçirmegi göz önüne tutýar. Ugurdaş hyzmatlara umumy maglumat beriji barlaglar, ylalaşylan iş yzygiderlikleri we kompilyasiýalar degişlidir. 1-nji tablisada görkezilişi ýaly, auditiň we umumy maglumat beriji barlaglaryň geçirilmegi auditora degişlilikde, ynamlylygyň ýokary we orta derejesini bermäge mümkinçilik döretmelidir. Ylalaşylan iş yzygiderliklerini geçirmek we kompilyasiýalar boýunça tabşyryklar auditoryň ynamlylygy beýan etmeli boljakdygyny göz önüne tutmaýar.

Auditiň halkara 120-nji standartynda bu esasy ýörelgeleriň salgyt salmak, şeýle hem buhgalterçilik hasaba alyşy we maliýe meseleleri boýunça maslahat bermek ýaly auditor tarapyndan berilýän beýleki hyzmatlar babatda ulanylmaýandygy duýdurýlýar.

Bu standartda ynamlylyk bir tarapyň beren, beýleki tarapyň ulanmagy üçin niýetlenen öňünden döreýän şertleriň ygtybarlylygyna auditoriň ynamlylygy hökmünde seredilýär. Gazanylan ynamlylygyň derejesi, we şeýle hem berlip bilinjek ynamlylygyň derejesi ýerine ýetirilen iş yzygiderlikleriniň we olaryň netijeleriniň esasynda kesgitlenýär.

*1-nji tablisa*

**Ynamlylygyň deňeşdirme derejesi we auditorçylyk hyzmatlarynyň häsiýetine baglylykda berilýän netijenamanyň görnüşi**

<b>Audit</b>		<b>Auditorçylyk işiniň ugry boýunça</b>		
		<b>Umumy maglumat berýän barlag</b>	<b>Ylalaşylan iş yzygiderlikleri</b>	<b>Kompilýasiýa</b>
Auditor tarapyndan üpjün edilýän ynamlylygyň deňeşdirme derejesi	Ýokary, ýöne doly däl ynamlylyk	Orta ynamlylyk	Ynamlylyk berilmeýär	Ynamlylyk berilmeýär
Berilýän hasabatyny (netijenamanyň) görnüşi	Öňünden döreýän şertler boýunça pozitiw ynamlylyk	Öňünden döreýän şertler boýunça negatiw ynamlylyk	Iş yzygiderlikleriniň netijesinde bellenen faktlar	Kompilirlenen maglumata görkezme

Auditorçylyk tabşyrygy (ýagny hyzmat görnüşi hökmünde audit) ýerine ýetirilen ýagdaýynda auditor auditiň predmeti bolup durýan maglumatlaryň düýpli gyşarmalardan azatlygy babatda ynamlylygyň ýokary, ýöne doly bolmadyk derejesini üpjün edýär. Auditorçylyk hasabatynda (netijenamasynda) bu kabul ederlikli ynamlylyk görnüşinde pozitiw görnüşde beýan edilýär.

Umumy maglumat berýän barlag boýunça tabşyryk ýerine ýetirilen ýagdaýynda auditor umumy maglumat berýän barlagdan geçirilmäge degişli maglumatlarda düýpli gyşarmalaryň ýokdugy babatda ynamlylygyň orta derejesini üpjün edýär.

Ylalaşylan iş yzygiderlikleri boýunça tabşyryk ýerine ýetirilen ýagdaýynda auditor ynamlylygy görkezmezden, diňe bellenen faktlar boýunça hasabat berýär.

Onuň ýerine hasabaty ulanyjylara özleriniň hasabatda berilýän, geçirilen iş yzygiderliklerini we faktlary bahalandyrmak hem-de auditoryň işiniň maglumatlary boýunça hususy netijelerini çykarmak mümkinçiligi berilýär.

Kompilýasiýa boýunça tabşyryk ýerine ýetirilen ýagdaýynda, kompilirlenen maglumatlary ulanyjylar auditoryň işine gatnaşmak (ýokary hünärli tejribe geçýän buhgalter) bilen käbir artykmaçlyklara eýe bolsalar-da, hasabatda (netijenamada) hiç-hili ynamlylyk beýan edilmeýär.

Maliýe hasabatlylygynyň auditiniň maksady - auditora maliýe hasabatlylygynyň maliýe hasabatlylygyny taýýarlamagyň kesgitlenen esaslaryna laýyklykda düzüldigi ýa-da düzülmändigini babatda pikirini beýan etmek mümkinçiligini bermek bolup durýar.

Maliýe hasabatlylygynyň umumy maglumat beriji barlagynyň maksady - auditora audit üçin talap edilýän ähli subutnamalary bermeyän iş yzygiderlikleriniň esasynda maliýe hasabatlylygy ähli düýpli jähetlerde maliýe hasabatlylygyny taýýarlamagyň kesgitlenen esaslaryna laýyklykda taýýarlanmandyr diýip çaklamaga mejbur edip biljek haýsydyr bir zadyň auditoryň ünsüni çekendigini ýa-da çekmändigini kesgitlemek mümkinçiligini bermek bolup durýar. Anyk maksady degişli ölçeglere laýyklykda taýýarlanan maliýe hasabatlylygynyň ýa-da beýleki maglumatlaryň umumy maglumat beriji barlagy araýar. Umumy maglumat berýän barlag boýunça hasabatda (netijenamada) berilýän ynamlylygyň derejesi auditorçylyk hasabatynda (netijenamasynda) berilýän derejeden pesdir.

Ylalaşylan iş yzygiderliklerini ýerine ýetirmek boýunça tabşyryk ýerine ýetirilen ýagdaýynda auditoryň, subýektiň we islendik degişli üçünji tarapyň arasynda ylalaşygyň gazanylan auditorçylyk häsiýetli iş yzygiderliklerini geçirmek üçin, şeýle hem bellenen faktlar boýunça hasabat taýýarlamagy üçin auditor hakyna tutulýar. Bu hasabat alyjylar auditoryň işiniň maglumatlary boýunça hususy netijelerini çykarmalydyr. Bu hasabat diňe bu iş yzygiderlikleriniň ýerine ýetirilmegi babatda ylalaşan taraplara berilýär, çünki iş yzygiderlikleriniň geçirilmegiň sebäplerinden habarsyz bolan beýleki taraplar olaryň netijelerine nädogry düşünp bilerler.

Kompilýasiýa boýunça tabşyrygy ýerine ýetirmekde auditor (ýokary hünärli buhgalter) maliýe maglumatlaryny toplamak, toparlara bölmek we umumylaşdyrmak maksady bilen audit boýunça ekspert bilimlerine gapma-garşylykda buhgalterçilik hasaba alnyşy boýunça ekspert bilimlerini ulanmak üçin çekilýär. Munda adaty jikme-jik maglumatlar amatly we düşüňikli görnüşe getirilýär hem-de bu maglumatyň esasynda duran başlangyç maglumatlaryň barlanmagy talap edilmeýär. Ulanylýan iş yzygiderlikleri buhgalteriň maliýe

maglumatlary babatda ynamlylygy beýan etmegi üçin niýetlenmeýär we ony göz önünde tutmaýar.

Auditiň halkara 120-nji standartynda auditorlar bilen barlanýan taraplaryň ýolbaşçylygynyň arasyndaky özara gatnaşygynyň ýörelgelerine hem seredilýär. Auditor, haçan-da maliýe maglumatlaryna öz hasabatyny (netijenamasyny) goşýan bolsa ýa-da hünär işjeňligi bilen baglanyşyklylykda öz pikiriniň ulanylmagyna rugsat berýän ýagdaýynda maliýe maglumatlaryna dahylly bolup durýar. Eger auditor bellenip geçilen manyda dahylly bolup durmaýan bolsa, üçünji taraplar auditory jogapkärçilik çekýän diýip hasaplap bilmezler. Eger auditora maliýe maglumatlary bilen baglanyşyklylykda subýekt tarapyndan auditoryň adynyň degişli däl görnüşde ulanylýanlygy hakykaty mälim bolsa, onuň bu subýektiň ýolbaşçylygyndan şeýle hereketleriň bes edilmegini talap etmegi we eger şeýle zerurlyk bolsa, mundan beýläkki çäreler hakynda meselä seretmegi zerurdyr. Mysal üçin, görkezilen maglumatlar bilen baglanyşyklylykda auditoryň adynyň degişli däl görnüşde ulanylandygy hakynda islendik mälim bolan üçünji tarapa habar bermek bolar. Şeýle hem auditor beýleki hereketleriň ýerine ýetirilmegini zerur hasaplap biler, mysal üçin, hukuk ýardamy üçin ýüz tutup biler.

### **Sapaklara özbaşdak taýýarlanmak üçin soraglar**

1. Auditiň halkara 100-nji standartynda tabşyryklaryň – auditorçylyk barlaglaryň we hyzmatlaryň haýsy görnüşleri göz önüne tutulýar?
2. Haýsy auditorçylyk tabşyryklary ynamlylygyň ýokary derejesini, haýsylary bolsa, ynamlylygyň orta derejesini üpjün edýär?
3. Ynamlylygy üpjün edýän auditorçylyk tabşyryklaryň maksady nämeden ybarat?
4. Ynamlylygy üpjün edýän auditorçylyk tabşyryklaryň esasy elementleri haýsy -gatnaşyjylar ýa-da tabşyrygyň predmeti?
5. Auditorçylyk tabşyrygyny ýerine ýetirmek prosesini bahalandyrmagyň ölçegleri we düşünjesi.
6. Barlanýan tarapyň ýerine ýetiren başlangyçlary nämeden ybarat?
7. Auditorçylyk tabşyrygyny kabul etmegiň şertleri haýsylar?
8. Meýilnamalaşdyryş tapgyrynda ýerine ýetirmegiň hil gözegçiliginiň iş yzygiderlikleri haýsylar?
9. Auditde ýokary hünärli skeptisizm nämedir?
10. Auditorçylyk tabşyrygyny ýerine ýetirmek üçin seçilip alnan ölçegleriň ýaramlylygynyň häsiýetleýin alamatlary haýsylar?

11. Auditiň halkara 120-nji standartynda auditiň ugurdaş hyzmatlarynyň haýsy görnüşleri sanalyp geçilýär we olaryň häsiýetleri berilýär?

12. Audit we auditiň ugurdaş hyzmatlary ýerine ýetirilende ynamlylygyň haýsy derejeleri tapawutlandyrylýar?

13. Audit we auditiň ugurdaş hyzmatlary ýerine ýetirilende pozitiw we negatiw ynamlylyk, şeýle hem ynamlylygyň ýoklugy nämeden ybarat?

14. Auditiň, gysgaça maglumat berýän barlagyň, ylalaşylan iş yzygiderliklerini, kompilýasiýa boýunça tabşyryklary ýerine ýetirmegiň maksady nämeden ybarat?

### 3-NJI BAP. AUDITIŇ HALKARA STANDARTLARYNYŇ 200-299-njy “BORÇNAMALAR” TOPARY

#### 3.1. Maliýe hasabatlylygynyň auditiniň maksatlary we umumy ýörelgeleri (Auditiniň halkara 200-nji standarty)

Auditiniň bu halkara standartynyň maksady maliýe hasabatlylygynyň auditini kadalaşdyryjy maksatlar we umumy ýörelgeler babatda standartlaryň kesgitlenmegi hem-de maslahatlaryň berilmegi bolup durýar. Auditiniň halkara 200-nji standarty beýleki standartlar babatda binýatlaýyn standart bolup durýar, onda auditorlara auditiniň esasy ýörelgeleriniň ýerine ýetirilmegini üpjün etmäge mümkinçilik berýän şertler, talaplar we iş yzygiderlikleri beýan edilýär.

Auditiniň bu halkara standarty Auditiniň halkara 120-nji “Auditiniň halkara standartlarynyň esasy ýörelgeleri” standarty bilen kontekstde okalmalydyr. Auditiniň halkara 120-nji standartynda Auditiniň halkara standartlaryny Buhgalterleriň halkara federasiýasynyň agzalarynyň berjaý etmelidigi, beýlekileriň bolsa olara eýermelidigi belleniýär. Ýöne hatda Buhgalterleriň halkara federasiýasynyň agzalarynyň hem käbir ýagdaýlarda onuň berjaý edilmezliginiň sebäplerini görkezmek bilen, Auditiniň halkara standartlaryna eýermän bilerler.

Auditiniň halkara 200-nji standartynda auditiniň maksady şeýle beýan edilýär: *”Maliýe hasabatlylygynyň auditini auditora maliýe hasabatlylygynyň ähli düýpli jähetlerde maliýe hasabatlylygynyň kesgitlenen esaslaryna laýyklykda düzülmendigi ýa-da düzülmändigi hakynda öz pikirini beýan etmek mümkinçiligini bermek üçin niýetlenendir”*. Şeýlelikde, Auditiniň halkara 200-nji standartynda auditora maliýe hasabatlylygy hakynda öz pikirini *beýan etmek* ýa-da *beýan etmezlik* hukugy berilýär.

Auditiniň umumy ýörelgelerini beýan etmek Auditiniň halkara 200-nji standartynda ýokary hünärli buhgalterleriň ahlak Kodeksini berjaý etmek zerurlygyna salgyylanmakdan başlanýar,

Haçan-da, Auditiniň halkara 200-nji standartynda diňe auditoryň maliýe hasabatlylygynyň ähmiýetli derejede ýoýulmagyna getirip biljek ýagdaýlaryň bardygyna akyl ýetirmek bilen, hünär ynamsyzlygy kesgitli bir paýy esasynda auditini meýilleşdirmelidigi hem-de geçirmelidigi we auditoryň ýolbaşçylygynyň arzasynda gürrüňsiz dogry diýlip berlen maglumatlara seretmeli dældigi belleniýän bolsa, 1-nji standartda “hünär ynamsyzlygy” düşüňjesi has jikme-jik açylyp görkezilýär.

“Auditiniň göwrümi” düşüňjesi Auditiniň halkara 200-nji standartynda doly gabat gelýär – **“auditiniň göwrümi”** adalgasy şol bir ýagdaýlarda auditiniň

maksadyna ýetmek üçin zerur hasaplanýan auditorçylyk iş yzygiderligine degişlidir. Başgaça aýdylanda, auditň göwrümi auditorlaryň maliýe hasabatlylygynyň ygtybarlylygy hakynda delillendirilen pikirlerini beýan ýetmekleri üçin zerur bolan auditorçylyk iş yzygiderlikleriniň mukdary bilen kesgitlenýär.

Auditň halkara 200-nji standartyna laýyklykda, audit umumylykda seredilýän maliýe hasabatlylygynyň ähmiýetli derejede ýoýulmalara duçar edilmändigi babatda ýeterlik ynamlylygy üpjün etmäge niýetlenendir. 1-nji standartda bu düşünje “Kabul ederlikli ynamlylyk” diýlip atlandyrylýar, aslynda manysy we mazmuny boýunça bu adalga tutuşlygyna Auditň halkara 200-nji standartyna gabat gelýär we ähmiýetli derejedäki şu **çäklendirmeler** bilen baglanyşyklylykda auditorýň maliýe hasabatlylygynyň ygtybarlylygy hakynda pikiriniň anyklygy babatda doly ynamynyň ýokdugyny çaklaýar:

a) aslynda gytak we doly ygtybarly bolmadyk deliller bolup durýan deliller hökmünde testirlemäniň ulanylmagy;

b) auditorýň doly ygtybarly maglumatlar bilen üpjün edilmegini kepillendirmeyän buhgalterçilik hasaba alnyşynyň we içerki gözegçiligiň islendik ulgamynyň kämilsizligi;

ç) auditorçylyk subutnamalarynyň agramly bölegi auditorçylyk iş yzygiderlikleriniň çäklendirilen möhletlerinde we göwrümlerinde auditorýň garaýyşyna (tejribesine we bilimine) esaslanýar.

Maliýe hasabatlylygy boýunça jogapkärçilik Auditň halkara 200-nji standartynda şunuň ýaly kesgitleme berilýär – “*Auditoryň maliýe hasabatlylygynyň düzülişi we ol babatda öz pikirini beýan etmek boýunça jogapkärçilik çekýänligine garamazdan, maliýe hasabatlylygynyň taýýarlanmagy we tabşyrylmagy boýunça jogapkärçiligi subýektiň ýolbaşçylygy çekýär*”. Soňra – “*Maliýe hasabatlylygynyň auditi subýektiň ýolbaşçylygyny onuň jogapkärçiliginden boşatmaýar*”.

Auditň halkara 200-nji standartynda döwlet ulgamynyň auditiniň esaslary açylyp görkezilýär.

### **3.2. Auditor tabşyryklarynyň şertleri (Auditň halkara 210-njy standarty)**

Auditor we müşderi (barlanýan tarap) tabşyryklaryň şertleri boýunça ylalaşyk gazanmalydyrlar. Auditň halkara standartlary auditorýň tabşyrygy ýerine ýetirmeginiň şertlerini müşderi bilen ylalaşmagy, şeýle hem auditora müşderiniň tabşyrygyň şertlerini üýtgetmek haýyşyna auditorýň jogabyny düzmek boýunça maslahatlary bermek babatda ýardam bermelidir. Gaýry hyzmatlar, mysal üçin,

salgýt salmak, buhgalterçilik ýa-da dolandyryş hasaba alnyşynyň meseleleri boýunça maslahat bermek hyzmatlary berlen ýagdaýynda auditorçylyk tabşyryklary hakynda aýratyn hatlaryň düzülmegi ýerlikli bolup biler.

Käbir ýurtlarda auditiň maksatlary we göwrümi, şeýle hem auditoriýň borçlary kanun tarapyndan kesgitlenilýär. Hatda şeýle ýagdaýlarda-da, auditorçylyk tabşyrygy hakyndaky hat auditoriýň nukdaýnazaryndan, olaryň müşderileri üçin peýdaly maglumatlary özünde saklap biler.

Daşary ýurt tejribesinde borçnama hatyny auditoriýň (auditorçylyk guramasynyň) taýýarlaýanlygynyň, garşy tarapyň bolsa, auditi geçirmegiň ýa-da auditorçylyk hyzmatlaryny bermegiň şertleri bilen ylalaşýanlygyny (aksept) ýazuwly görnüşde tassyklaýanlygynyň özi hem ýeterlikdir. Hökmany tertipde, soňundan taraplaryň hukuk we maddy jogapkärçiliklerini görkezmek bilen auditi geçirmek (auditorçylyk hyzmatlaryny bermek) hakynda has jikme-jik we anyk şertnama baglaşylýar.

Auditiň halkara 210-njy standartynda aşakdakylardan ybarat bolan has wajyp tapawutlyklar has jikme-jik berilýär.

Auditiň halkara standartlary esasy borçnama - hatlarynyň maslahat berilýän mazmunyny açylyp görkezilýär:

- a) maliýe hasabatlylygynyň auditiniň maksady;
- b) maliýe hasabatlylygy boýunça ýolbaşçylygyň jogapkärçiligi;
- ç) auditiň göwrümi;
- d) audite mahsus bolan çäklendirmeler şeýle hem, müşderiniň buhgalterçilik hasaba alyşynyň we içerki gözegçiliginiň çäklendirmeleri bilen baglanyşyklylykda ýoýulmalary ýüze çykaryp bilmezlik töwekgelçiliginiň barlygy;
- e) barlanylýan maglumatlara erkin elýeterlilik talaby.

Auditiň halkara standartlarynda iki bent arkaly auditoriýň borçnama - hatda görkezip biljek düzgünleri sanalyp geçilýär:

- auditi meýilleşdirmek bilen baglanyşykly çäreler;
- auditoriýň ýolbaşçylykdan audit bilen baglanyşyklylykda berlen arzalara degişli ýazwaça görnüşdäki tassyklamalary almaga garaşýanlygy;
- auditiň geçirilýändigini hakynda borçnama – haty alandygyny ykrar etmek arkaly müşderi tarapyndan ylalaşygyň şertleriniň tassyklanmagy barada haýyş;
- müşderi üçin auditoriýň düzmegi göz önüne tutulýan haýsydyr bir beýleki hatlary ýa-da hasabatlary;
- hyzmat hakyny hasaplamagyň esaslary, şeýle hem hasap sypatnamalary bermek babatda islendik ylalaşyklar;
- auditiň käbir jähetleri boýunça beýleki auditorlary we ekspertleri çekmek hakynda ylalaşyk;



- içerki auditorlary, şeýle hem müşderiniň beýleki işgärlerini çekmek hakynda ylalaşyk;
- eger auditor bu müşderi bilen ilkinji gezek iş salyşýan bolsa, işi öňki auditor bilen utgaşdyrmak;
- mümkin bolan ýerinde auditoryň jogapkärçiligini islendik görnüşde çäklendirmek;
- auditor bilen müşderiniň arasyndaky islendik goşmaça ylalaşyklara salgylanmak.

Auditiň halkara standartlarynda aýratyn 9-njy bentde borçnama – hata baş kärhananyň, onuň şahamçalarynyň, golçur kompaniýalarynyň we bölümleriniň (“düzümleýin birlikleriň auditi”) auditiniň şertlerini goşmak boýunça maslahatlar berilýär.

- a) düzümleýin birliğin auditoryny kim belleýär;
- b) düzümleýin birlik boýunça aýratyn auditorçylyk netijenamasyny düzmek zerurlygy;
- ç) kanunçylygyň talaplary;
- d) beýleki auditorlar tarapyndan ýerine ýetirilen işleriň göwrümi;
- e) baş kompaniýanyň eýeçilik paýy;
- f) düzümleýin birliğin ýolbaşçylygynyň garaşsyzlygynyň derejesi;

Auditor barlagy gaýtadan geçirilen ýagdaýynda Auditiň halkara 210-njy standartynda şu şertler bar bolan ýagdaýynda auditoryň üýtgetmeler girizmek hakynda karar kabul etmek ýa-da täze borçnama-haty düzmek hukugy göz önüne tutulandyr:

- auditiň maksadyna we göwrümüne müşderiniň nädogry düşünmeginiň islendik alamaty;
- tabşyryklaryň islendik gaýtadan seredilen ýa-da aýratyn şertleri;
- ýokary ýolbaşçylygyň, direktorlar geňeşiniň düzüminde golaýdaky üýtgetmeler ýa-da eýeçiligiň gurluşyndaky üýtgetmeler;
- müşderiniň işjeňliginiň häsiýetiniň ýa-da geriminiň ähmiýetli derejede üýtgemegi;
- kanunçylygyň talaplary.

Auditiň halkara 210-njy standartynyň uly bölümi tabşyrykdaky şertleriň üýtgedilmegi hakynda müşderiniň teklipleri kabul edilende auditoryň hereketlerine bagyşlanýar:

- a) eger ylalaşygyň ýerine ýetirilmegi tamamlanmazdan öň auditordan onuň şertlerini, netijeleri boýunça ynamlylygyň has pes derejesine eýe boljak şertlere üýtgetmek haýyş edilen ýagdaýynda auditor şeýle üýtgetmäniň maksadalaýyklygyna seretmelidir;

b) ylalaşygyň şertleri üýtgän ýagdaýynda auditor bilen müşderiniň täze şertleri ylalaşmagy zerurdyr;

ç) auditor kabul ederlikli esas ýok bolan ýagdaýynda ylalaşygyň şertleriniň üýtgedilmegi bilen ylalaşmaly däldir;

d) eger auditor ylalaşygyň şertleriniň üýtgedilmegi bilen ylalaşyp bilmeýän bolsa we oňa ilkibaşdaky ylalaşyga laýyklykda işi dowam etdirmäge rugsat berilmeýän bolsa, onda ol tabşyry retetmelidir ýa-da auditoryň retetmä sebäp bolan ýagdaýlar hakynda beýleki taraplara, mysal üçin, direktorlar geňeşine ýa-da paýdarlara habar bermek zerurlygyna esas bolup durýan şertnamalaýyn ýa-da islendik beýleki borçnamalaryň bardygy hakyndaky meselä seretmelidir.

Auditorçylyk tabşyrygy hakynda hat auditň deslapky meýilleşdiriliş tapgyrynda auditorlar tarapyndan taýýarlanýar, şonuň üçin geljekki müşderiniň soramasyna jogap hökmünde barlagyň geçirilmegi hakynda karary kabul etmek üçin auditorlar (auditorçylyk guramasynyň ýolbaşçylygy) audit geçirmek mümkinçiliginiň meseleleri babatda belli bir netijä gelmelidir.

Esasan hem, auditora auditor barlagyny geçirmek ýa-da auditorçylyk işiniň ugry boýunça hyzmatlaryny ýerine ýetirmek bilen ylalaşmaga mümkinçilik bermeýän şertleri (faktlary) bilmek zerurdyr. Mysal üçin, auditor tarapyndan geljekki müşderiniň ýöriteleşdirilen işjeňligi (işewürligi) boýunça zerur bolup durýan bilimlere eýe bolan hünärmenleriň ýa-da ekspertleriň ýoklugy.

Auditň halkara 210-njy standartynda “Döwlet ulgamynyň auditiniň esaslary” bölümi bardyr.

Auditň halkara 210-njy standartynda auditorçylyk tabşyrygy hakynda hatyň mysaly (maslahat berilýän görnüşi) bilen goşundy berilýär.

### **3.3. Auditde işiň hiline gözegçilik (Auditň halkara 220-nji standarty)**

Auditň halkara 220-nji standarty auditň hiliniň daşarky gözegçiligine degmezden, diňe içerki gözegçilige bolan talaplara seredýär. Auditň halkara standartynyň girişinde şu esasy düşüňjeler berilýär:

a) auditor – audit boýunça esasy jogapkärçilik çekýän hünärmen;

b) auditorçylyk guramasy – auditorçylyk hyzmatlaryny ýerine ýetirýän guramanyň ähli hyzmatdaşlary ýa-da aýratyn tejribeli telekeçiler;

ç) personal -kärhananyň auditorçylyk işine gatnaşýan ähli hünärmenler;

d) auditoryň assistenti – guramanyň auditor barlagynyň geçirilişine gatnaşýan, ýöne auditor bolup durmaýan işgärleri.

Auditiň halkara 220-nji standartynda auditiň hiline içerki gözegçilik ulgamyna bildirilýän umumy talaplar açylyp görkezilýär, olar auditiň hiline gözegçiligiň içerki standarty (ýa-da birnäçe içerki standartlar) hökmünde auditorçylyk guramasy tarapyndan kabul edilmelidir. Bu talaplar Auditiň halkara 220-nji standartynyň goşundysynda jikme-jik açylyp görkezilýär.

A. **Ýokary hünär talaplar:** kärhananyň işgärleri garaşsyzlyk, dogruçylyk, ýüzgörmezlik, ýaşyrynlyk ýörelgelerini we özüni alyp barmagyň ýokary hünärlilik kadalaryny berjaý etmelidir.

B. **Başarnyk we baş çykaryjylyk:** guramanyň personaly tehniki standartlara eýe bolan we olara eýerýän, şeýle hem borçlaryny degişli derejedäki akýüreklik bilen ýerine ýetirmek üçin zerur bolan ýokary hünärli başarnyklara eýe bolan işgärlerden ybarat bolmalydyr.

Ç. **Tabşyryk:** auditorçylyk işi berlen şertlerde zerur bolan tehniki taýýarlykly we hünär bilimli işgärlere tabşyrylmalydyr.

D. **Ygtyýarlyklaryň geçirilmegi:** ýerine ýetirilen işiň degişli hil standartlaryna laýyklygy babatda ýeterlik ynamlylygy üpjün etmek üçin işiň ýeterlik derejede ugrukdyrylmagy, ähli derejelerde işe gözegçiligiň we barlagyň amala aşyrylmagy zerurdyr.

E. **Maslahat bermek:** zerur bolan ýagdaýynda guramanyň özünde ýa-da onuň çäklerinden daşarda degişli bilimlere eýe bolan hünärmenlerden maslahat alynmalydyr.

F. **Müşderileri kabul etmek we olary saklamak:** geljekki müşderileriň bahalandyrmasyň we bar bolan müşderileriň seljermesiniň yzygiderli geçirilmegi zerurdyr. Müşderini kabul etmek ýa-da onuň bilen hyzmatdaşlygy dowam etdirmek hakynda mesele çözülende guramanyň garaşsyzlygy, onuň degişli görnüşde hyzmatlary bermek ukyplary we müşderiniň ýolbaşçylygynyň dogruçylygy nukdaýnazaryndan ugur alynmalydyr.

G. **Monitoring:** hil gözegçiligi syýasatynyň we iş yzygiderlikleriniň durnuklylygyna we amaly netijeliligine yzygiderli gözegçilik edilmegi zerurdyr.

Auditiň halkara standartlarynda hil gözegçiligi syýasatynyň we iş yzygiderlikleriniň auditorçylyk guramasynyň derejesinde bolşy ýaly, aýratyn auditorçylyk barlagynyň derejesinde hem amala aşyrylmalydygy belleniýär.

Auditiň 220-nji standartynda ikibaşda auditiň hilini umumylykda auditorçylyk guramasynyň derejesinde üpjün etmek boýunça esasy talaplar berilýär, munda auditiň hiline gözegçiligiň maksadyny we esasy ýörelgelerini kesgitleýän **esasy faktorlar**, şeýle hem auditiň hiline gözegçiligi amala aşyrmagyň wagtlaýyn çäkleri we anyk iş yzygiderlikleri sanalyp geçilýär:

a) audirlenýän tarapyň işjeňliginiň ölçegi we häsiýeti;

- b) onuň geografiki ýerleşşi;
- ç) guramaçylyk gurluşy.

Faktorlar has jikme-jik Auditiň halkara standartlaryna giňişleýin goşundyda berilýär.

Soňra auditorçylyk barlagynyň dowamynda işiň hiline içerki gözegçiligi üpjün etmeklige bildirilýän talaplar açylyp görkezilýär. Gözegçilik wezipesi, ilkinji nobatda, auditorçylyk barlagynyň ýolbaşçysynyň üstüne ýüklenýär, ol degişli ygtyýarlyklaryny zerur hünär başarnyklara eýe bolan assistentlerine geçirmelidir. Bu talaplar we iş yzygiderlikleri auditorçylyk guramasy tarapyndan hem auditiň hiline gözegçiligiň içerki standarty (ýa-da birnäçe içerki standartlar) görnüşinde kabul edilmelidir. **Hil gözegçiliginiň esasy iş yzygiderlikleri** indikilerden ybaratdyr (bu talaplar Auditiň halkara 220-nji standartynyň goşundysynda jikme-jik açylyp görkezilýär):

#### **A. Işi ugrukdyrmak:**

a) iş tabşyrylýan auditorlar we auditorlaryň assistentleri auditorçylyk barlagynyň ýolbaşçysyndan özüleri tarapyndan degişli auditorçylyk iş yzygiderlikleriniň geçirilmegi hakynda anyk görkezmeleri almalydyrlar. Munda işgärler audirlenýän tarapyň işjeňliginiň häsiýeti we auditorçylyk iş yzygiderlikleriniň häsiýetine, wagtlaýyn çäklerine we göwrümine täsir edip biljek, buhgalterçilik hasaba we audit ulgamynda mümkin bolan meseleler ýaly jähetler hakynda maglumatlandyrylyp bilner;

b) auditiň maksatnamasy, şeýle hem wagtyň harçlanyşynyň çenligi we auditiň umumy meýilnamasy auditi geçirmek boýunça görkezmeleri auditoriň assistentleriniň dykgatyna ýetirmegiň wajyp serişdesi bolup durýar.

#### **B. Gözegçilik:**

a) auditoriň assistentleriniň özülerine berlen tabşyryklary ýerine ýetirmek üçin zerur bolan endiklere we başarnyklara eýe bolup durýanlygy ýa-da durmaýanlygy;

b) auditoriň assistentleriniň auditi geçirmek boýunça görkezmelere düşünýänligi ýa-da düşünmeýänligi;

ç) işleriň auditiň umumy meýilnamasyna we maksatnamasyna laýyklykda ýerine ýetirilýänligine we ýetirilmeýänligine;

d) maglumatlary almak we auditi geçirmegiň dowamynda ýüze çykýan, buhgalterçilik hasaba alnyşy we audit ulgamlaryndaky wajyp meselelere seretmek, olaryň wajyplygyny we auditiň umumy meýilnamasyna we maksatnamasyna degişli üýtgetmeleriň girizilmegini bahalandyrmak;

e) işgärleriň hünär pikirlerindäki deň gelmezlikleri aradan aýyrmak.

#### **Ç. Gysgaça maglumat berýän barlag:**

- a) iş auditiň maksatnamasyna laýyklykda ýerine ýetirilipdirmi;
- b) ýerine ýetirilen iş we alnan netijeler resminamalaýyn resmileşdirilipdirmi;
- ç) auditiň ähli wajyp jähetleri kadalaşdyrylypdyrmy we auditorçylyk netijelerde görkezilipdirmi;
- d) auditorçylyk iş yzygiderlikleri maksadyna ýetipdirmi;
- e) çykarylan netijeler ýerine ýetirilen işleriň netijelerine gabat gelýärmí we olar auditorçylyk pikirini tassyklaýarmy.

Munda aşakdakylaryň **barlanmagy zerurdyr**:

- a) auditiň umumy meýilnamasy we maksatnamasy;
- b) içerki gözegçilik serişdeleriniň testleriniň netijelerini we bahalandyrmanyň netijesinde auditiň umumy meýilnamasyna we maksatnamasyna girizilen düzedişleri (eger şeýle ýagdaýlar bar bolsa) goşmak bilen, aýryp bolmaýan töwekgelçiligiň we içerki gözegçilik serişdeleriniň töwekgelçiliginiň bahalandyrmasy;
- ç) maslahat bermeleriň netijelerini goşmak bilen, möhümligi boýunça barlaglaryň iş yzygiderlikleriniň netijesinde alnan auditorçylyk subutnamalarynyň we olaryň esasynda çykarylan netijeleriň resminamalaýyn resmileşdirilişi;
- d) maliýe (buhalter) hasabatlylygyna girizilmegi teklipe edilýän düzedişler we olaryň auditorçylyk netijenamasyndaky belliklere we umumylykda hasabatlylygyň ygtybarlylygy hakynda auditoryň pikirine laýyklygy.

Uly toplumlaýyn barlaglar geçirilende auditorçylyk netijenamasy müşderä berilmezden ön barlaga gatnaşmaýan ýokary hünärli işgärleriň goşmaça gözegçilik iş yzygiderliklerini geçirmegi zerurdyr.

### **3.4. Resminamalaşdyrmak (Auditiň halkara 230-njy standarty)**

Auditiň ähli tapgyrlarynda: meýilleşdirmede, auditorçylyk subutnamalaryny toplamakda we auditorçylyk netijenamasyňy taýýarlamakda auditorlar ýerine ýetirilen iş yzygiderliklerini resminamalaşdyrýarlar.

Auditiň halkara 230-njy standartynda auditoryň auditorçylyk pikirini tassyklaýan, şeýle hem auditiň halkara standartlaryna laýyklykda geçirilendigini delillendirýän subutnamalary emele getirmek nukdaýnazaryndan wajyp bolan maglumatlary resminamalaýyn resmileşdirmelidigi we auditoryň audite umumy düşünmedi üpjün etmek üçin zerur bolan iş resminalaryny ýeterlik derejede doly we jikme-jik görnüşde düzmelidigi aýratyn nygtalýar.

“Resminamalar” adalgasy esasynda auditorlar tarapyndan we auditor üçin düzülýän ýa-da auditň geçirilmegi bilen baglanyşyklylykda auditor tarapyndan alynýan we saklanýan materiallara (işçi resminamalara) düşünilýär. İşçi resminamalar kagyza çykarylan, fotoplenkalarda berlen maglumatlar görnüşinde, elektron görnüşinde ýa-da maglumatlary saklamagyň beýleki görnüşinde berlip bilner.

Auditň halkara 230-njy standartynda her bir meseläni resminamalaşdyrmak zerurlygynyň ýokdugy, ýöne işçi resminamalaryň göwrüminiň we mazmunynyň (şol sanda rekwizitler), olaryň esasynda pikirini beýan etmek ýa-da aralyk netijeleri çykarmak mümkin bolar ýaly, şeýle hem müşderiniň işjeňligi we geçirilýän auditorçylyk iş yzygiderlikleriniň gidişi bilen tanyş bolmadyk täze auditora ýerine ýetirilen işler hakynda düşünje edinmek we iş yzygiderliklerini öňki auditoryň maslahaty bolmazdan dowam etdirmek mümkinçiligini berip biler ýaly ýeterlikli bolmalydygy barada bellik bardyr.

Auditň halkara 230-njy standartynda standartlaşdyrylan işçi resminamalaryň ulanylmagynyň, olary taýýarlamagyň we barlamagyň netijeliligini artdyranlygy düşündirilýär. Şeýle resminamalar işiň başga birine tabşyrylmagy prosesine ýardam berýär we şol bir wagtda auditň hiline gözegçilik serişdeleri bolup durýar. Soňra auditoryň işçi resminamalaryny özünde saklap bilýän maglumatlaryň görnüşini sanalyp geçilýär:

- subýektiň hukuk we guramaçylyk gurluşyna degişli maglumatlar;
- wajyp hukuk resminamalarynyň, ylalaşyklaryň we protokollaryň bölekleri ýa-da nusgalary;
- subýektiň öz işjeňligini amala aşyrýan pudagy, ykdysady we hukuk gurşawy hakynda maglumatlar;
- auditorçylyk barlagynyň maksatnamalaryny we oňa girizilen islendik üýtgetmeleri goşmak bilen, meýilleşdiriş prosesini tassyklaýan resminamalar;
- buhgalterçilik hasaba alnyşy we içerki gözegçilik ulgamlaryna auditoryň düşüňýändiginiň subutnamalary;
- aýryp bolmaýan töwekgelçiligiň, gözegçilik ulgamynyň töwekgelçiliginiň bahalandyrmasy we berlen bahalandyрма girizilen islendik düzedişleri tassyklaýan subutnamalar;
- auditor tarapyndan içerki auditň işiniň seljerilendigi hakykatyny we çykarylan netijeleri tassyklaýan subutnamalar;
- amalaryň we hasaplaryň galyndysynyň seljermesi;
- wajyp koeffisiýentleriň we meýilleriň seljermesi;

- ýerine ýetirilen auditorçylyk iş yzygiderlikleriniň häsiýeti, möhleti we göwrümi we şeýle iş yzygiderlikleriniň netijeleri hakynda ýazgylar;

- assistentler tarapyndan ýerine ýetirilen işleriň gözegçilik astynda geçirilendigini we barlanandygyny tassyklaýan subutnamalar;

- auditorçylyk iş yzygiderliklerini kimiň ýerine ýetirendigine we olaryň haçan ýerine ýetirilendigine görkezme;

- maliýe hasabatlylygy başga bir auditor tarapyndan barlanan düzümleýin birlikler (şahamçalar, wekilçilikler we ş.m.) babatda iş yzygiderlikleri hakynda anyk maglumatlar;

- beýleki auditorlara, ekspertlere we üçünji taraplara ugradylan we olardan alnan maglumatlaryň nusgasy;

- hatlaryň nusgalary we audit hakynda ylalaşygyň şertlerini hem-de içerki gözegçiligiň möhüm kemçiliklerini goşmak bilen, subýektiň dykgatyna ýetirilen ýa-da onuň bilen ara alnyp maslahatlaşylan, auditň meseleleri boýunça duşuşuklaryň mejlis ýazgylary;

- subýektden alnan arza hatlar;

- eger şeýle ýagdaý bar bolsa, auditorçylyk iş yzygiderlikleriniň ýerine ýetirilýän wagtynda auditor tarapyndan üsti açylan aýyrmalaryň we adaty bolmadyk ýagdaýlaryň nähili çözüldigini ýa-da olara nähili seredilendigini goşmak bilen, auditň wajyp jähetleri boýunça auditor tarapyndan çykarylan netijeler;

- maliýe hasabatlylygynyň we auditorçylyk netijenamasynyň nusgalary.

Ähli işçi resminamalary aýratynlykda saklanylmaga degişlilikde iki topara bölmek teklipe edilýär: hemişelik resminamalar, onda müşderi hakynda seýrek üýtgeýän maglumatlar we gündelik her auditorçylyk barlagynda alynýan resminamalar saklanýar.

Auditň halkara 230-njy standartynda auditoryň işçi resminamalaryň ýaşyrynlygyny gorap saklamagy üpjün etmek üçin, şeýle hem olaryň tejribe we resminamalary saklamaklyga bildirilýän hukuk we hünär talaplaryna laýyklygy nukdaýnazaryndan ýeterlik boljak zerur bolan wagtyň dowamynda saklanylmagy üçin degişli iş yzygiderliklerini kesgitlemeginiň zerurlygy aýratyn belleniýär. Russiýanyň kanunçylygynda işçi auditorçylyk resminamalarynyň baş ýylyň dowamynda saklanmagy göz önüne tutulýar.

Şeýlelikde, auditorçylyk resminamalaryny taýýarlamagyň we saklamagyň üç sany esasy maksady bardyr:

- a) barlanylan maglumatlar barasynda auditoryň pikirini delillendirmek;

b) kābir auditorčylyk iş yzygiderlikleriniň we umumylykda auditniň ýerine ýetirilişiniň hiline gözegçilik etmek;

ç) audit dowam etdirilende wezipeleri başga auditora geçirmek üçin auditorčylyk iş yzygiderliklerini ýerine ýetirmegiň netijelerini hasaba almak.

### **3.5. Maliýe hasabatlylygynyň auditiniň dowamynda kezzaplyga we ýalňyşlyklara seretmek boýunça auditoriň jogapkärçiligi (Auditniň halkara 240-njy standarty)**

Bu standart maliýe hasabatlylygynyň auditiniň dowamynda kezzaplyk ýagdaýlaryna we ýalňyşlyklara seretmek boýunça auditorlaryň hereketlerini we jogapkärçiliklerini reglamentirleýär. Auditniň halkara 240-njy standartynda şeýle bellenilýär: *“Auditorčylyk iş yzygiderliklerini meýilleşdiriş we ýerine ýetiriş prosesinde, şeýle hem bu iş yzygiderlikleriniň netijeleri bahalandyrylanda we hasabatlar (netijenamalar) taýýarlananda auditoriň kezzaplygyň ýa-da ýalňyşlyklaryň netijesinde ýüze çykan, maliýe hasabatlylygyndaky düýpli gyşarmalar töwekgelçiligine seretmegi zerurdyr”*.

Şeýlelikde, gyşarmalaryň ýüze çykmak töwekgelçiligi (olaryň ýüze çykmak ähtimallygy) auditniň üç tapgyrynyň ählisinde (meýilleşdiriş, auditorčylyk subutnamalaryny toplamak we auditorčylyk netijenamasyny taýýarlamak) bahalandyrylmalydyr, üstesine-de, töwekgelçiligiň derejesi ýüze çykarylan gyşarmanyň häsiýetine – kezzaplykmy ýa-da ýalňyşlyk bolup durýanlygyna baglydyr.

**Ýalňyşlyk** maliýe hasabatlylygyndaky tötänleýin ýoýmalary, şol sanda hasba alynmadyk pul möçberleri ýa-da açyp görkezmeleri aňladýar; mysal üçin:

a) maliýe hasabatlylygyny düzmäge esas bolup durýan maglumatlar toplananda we işlenende goýberilen ýalňyş hereketler;

b) hakykatlaryň doly gözden geçirilmezliginiň ýa-da olara nädogry düşünmegiň netijesinde ýüze çykýan nädogry bahalandyryş aňlatmalary;

ç) anyk ölçemek, ykrar etmek, toparlara bölmek, tabşyrmak we açyp görkezmek meselelerine degişli hasaba alyş ýörelgeleriniň ulanylmagyndaky ýalňyşlyklar.

Kezzaplyk ýolbaşçy şahslaryň ýa-da ýolbaşçylyk ygtyýarlyklary berlen şahslaryň, subýektiň işgärleriniň ýa-da üçünji taraplaryň biriniň ýa-da birnäçesiniň adalatsyz ýa-da bikanun bähbitleri üçin mekirlik we hile ulanmak arkaly bilkastlaýyn hereketini aňladýar.



Başgaça aýdylanda, auditor düzgün bozmany ýüze çykaranda ilki bilen maglumatlaryň bu gyşarmasynyň ýalňyşlyk (barlanýan tarapyň tötänleýin hereketi) ýa-da hile (bilkastlaýyn hereket) bolup durýanlygyny bahalandyrmalydyr.

Kezzaplyk giň hukuk mana eýedir, ýöne auditoran kezzaplygyň hukuk derejesiniň berilmegi talap edilmeyär. Auditor **kezzaplygyň** diňe **iki görnüşine** seredýär:

- maliýe hasabatlylygynyň kezzaplykly düzülmeginiň netijesinde ýüze çykan gyşarmalar;
- aktiwleriň bikanun kabul edilmeginiň netijesinde ýüze çykan gyşarmalar.

Auditora niýetleri kesgitlemek düýbünden başartmaýar diýen ýalydyr, emma ol kezzaplygyň amala aşyrylmagynyň bolup biljek ähtimallygyny kesgitlep biler, mysal üçin, şu hereketleri amala aşyryp biler:

a) barlanýan tarapyň ýolbaşçylygy tarapyndan düşündirişleri we tassyklamalary ýok bolan hasaba alyş ýazgylarynyň we resminamalaryň manipulýasiýasy, galplaşdyrylmagy, üýtgedilmegi;

b) maliýe hasabatlylygynda käbir wakalaryň we hojalyk amallarynyň ýa-da beýleki wajyp maglumatlaryň ýoýulan görnüşinde berilmegi ýa-da olaryň bilkastlaýyn görkezilmezligi;

ç) anyk ölçemek, ykrar etmek, toparlara bölmek, tabşyrmak we açyp görkezmek meselelerine degişli hasaba alyş ýörelgeleriniň ulanylmagynyň bilkastlaýyn bozulmagy.

Standartda berlen mesele boýunça taraplaryň jogapkärçiligi we borçlary jikme-jik beýan edilýär. Esasan hem, Auditiň halkara 240-njy standartynda kezzaplyk we ýalňyşlyklar hakykatynyň önüni almak we ony ýüze çykarmak boýunça esasy jogapkärçiligi ýolbaşçylyk ygtyýarlyklary berlen şahslar bolşy ýaly, barlanýan tarapyň ýolbaşçylygy hem çekip bilýändigini belgilenilýär.

Ýolbaşçylyk gözegçilik gurşawyny döretmek we subýektiň işewürliginiň düzgünli we netijeli alnyp barylmagy boýunça önünde goýlan maksatlara aňryçäk ýetilmegini üpjün edýän syýasaty we iş yzygiderliklerini goldamak boýunça jogapkärçilik çekýär. Bu jogapkärçilik kezzaplyk we ýalňyşlyklar hakykatlarynyň önüni almak we olary ýüze çykarmak üçin niýetlenen buhgalterçilik hasaba alnyşy we içkeri gözegçilik ulgamlarynyň hereketiniň üznüksizligini durmuşa geçirmegi we üpjün etmegi öz içine alýar.

Auditor hatda auditiň näçe gowy meýilleşdirilenligi we Auditiň halkara standartlaryna laýyklykda geçirilenligi hakykatyna-da seretmezden, maliýe hasabatlylygyndaky ähli düýpli gyşarmalaryň ýüze çykaryljakdygyna doly ynamlylygy alyp bilmeýär. Audit subýektiw pikirlenmäni, test etmekligi, içkeri

gözegçilik ulgamynyň aýrylmaz çäklendirmelerini ulanmak ýaly faktorlar we auditora elýeterli bolan subutnamalaryň köpüsiniň gutarnykly däl-de ynandyryjy häsiýete eýedigini hakykaty sebäpli ähli düýpli gyşarmalaryň ýüze çykaryljakdygyny kepillendirip bilmeýär. Şol sebäpli auditor maliýe hasabatlylygyndaky düýpli gyşarmalaryň ýüze çykaryljakdygy babatda diňe kabul ederlikli ynamlylygy alyp biler.

Auditoryň kezzaplyk hakykatyny ýüze çykarmak ukyby düzgün bozujynyň çalasyňlygy, manipulýasiýanyň ýygyllygy we göwrümi, ylalaşygyň gerimi, käbir manipulirleýji möçberleriň ölçegi we ylalaşyga gatnaşan şahslaryň ýagdaýy ýaly faktorlara bagly bolup biler. Şeýle-de, tejribe ýolbaşçylyk tarapyndan ýol berlen kezzaplygyň ýüze çykarylmalazlygy töwekgelçiliginiň barlanýan tarapyň işgärleri tarapyndan ýol berlen kezzaplygyň ýüze çykarylmalazlygy töwekgelçiliginden has ýokarydygyny görkezýär.

Auditor Auditiň halkara 200-nji “Maksat we maliýe hasabatlylygynyň auditini kadalaşdyryjy umumy ýörelgeler” standartyna laýyklykda hünär ynamsyzlygy ýörelgesini hasaba almak bilen auditini meýilleşdirmelidir we geçirmelidir.

Auditi meýilleşdirende auditor auditorçylyk toparynyň beýleki agzalary bilen barlanýan tarapyň kezzaplygyň we ýalňyşlyklaryň netijesinde maliýe hasabatlylygyndaky düýpli gyşarmalara duçar bolujylyk meselesini ara alyp maslahatlaşmalydyr. Bu maksat bilen auditor şu maglumatlary (ýolbaşçylygyň arzasyny) almak üçin ýolbaşçylyga sorama ugratmalydyr:

A. Kezzaplygyň we ýalňyşlyklaryň netijesinde maliýe hasabatlylygyndaky düýpli gyşarmalar töwekgelçiliginiň ýolbaşçylyk tarapyndan bahalandyrylmagy.

B. Şeýle töwekgelçiligi dolandyrmak üçin ýolbaşçylyk tarapyndan gurnalan buhgalterçilik hasaba alnyşy we içerki gözegçilik ulgamlarynyň ygtybarlylygynyň bahalandyrmasy (ýolbaşçylygyň pikiri).

Ç. Barlanýan tarapyň ýolbaşçylygynyň guramaçylygyň tertibi hakynda, buhgalter hasaba alyşy we içerki gözegçilik ulgamlarynyň ýalňyşlyklaryň önüni almak we olary ýüze çykarmak üçin niýetlenen çäreleri we iş yzygiderlikleri hakynda düşündirişleri.

D. Subýekte oňaysyz täsir edýän kezzaplyk hakykaty hakynda ýa-da degişli derňewi geçirmek bilen, kezzaplyk şübhesi hakynda ýolbaşçylygyň habarlylyk derejesini anyklamak.

E. Barlanýan tarapyň ýolbaşçylygynyň güýji bilen kezzaplyk hakykatyny we ýol berlen ýalňyşlyklary ýüze çyrmak.

Bu standartda kezzaplyk ýa-da ýalňyşlyklar bilen baglanyşykly meseleler ara alnyp maslahatlaşylanda auditorlaryň hereketleriniň aýratynlyklary bellenip

geçilýär. Ýolbaşçylyk ygtyýarlyklary berlen işgärleriň borçlarynyň barlanýan tarapa we onuň ýerleşýän ýurduna bagly bolup biljekdigi sebäpli, auditoryň Auditiň halkara 260-njy “Ýolbaşçylyk ygtyýarlyklary berlen şahslara auditiň jäh特勒ini habar bermek” standartyna laýyklykda soramalaryň we habarnamalaryň degişli (bu meseleler boýunça ýörite hünärli we başarnykly) işgärlere ugradylmagyny üpjün etmek üçin bu işgärleriň wezipeleriniň häsiýetine düşünmegi zerurdyr.

Kezzaplyk ýaşyrylyp bilner, bu bolsa, ony ýüze çykarmak prosesini has hem kynlaşdyrýar. Muňa garamazdan auditoryň işewürlük boýunça bilimlerini ulanmak arkaly, auditor kezzaplyk hakykatyny amala aşyrmaga mümkinçilik, höwes ýa-da serişde berýan wakalary ýa-da şertleri kesgitlep biler ýa-da eýýäm amala aşyrylan kezzaplyk hakykatyny ýüze çykaryp biler. Şeýle wakalara ýa-da şertlere “kezzaplyk töwegelçiliginiň faktorlary” diýilýär.

Netijede, auditor kezzaplyk ýagdaýlarynyň ýüze çykmagy ähtimallygyny artdyryýan faktorlary ýüze çykarmalydyr, ol bolsa öz gezeginde, maliýe hasabatlylygynyň we Auditiň halkara 400-nji “Töwegelçilikleri bahalandyrmak we içerki gözegçilik” standartyna laýyklykda barlanýan beýleki maglumatlaryň ygtybarlylygy hakynda auditoryň pikirini degişli däl görnüşde bildirmegi ähtimallygyny aňladýan, auditorçylyk töwegelçiliginiň derejesini bahalandyrmada görkezilmelidir.

Test geçirmegiň kömegi bilen auditor kezzaplyk töwegelçiliginiň faktorlaryny ýüze çykarmalydyr we olaryň aýryp bolmaýan töwegelçiligiň we gözegçilik serişdeleriniň töwegelçiliginiň derejesine täsirini kesgitlemelidir. Auditorçylyk subutnamalaryny toplamak tapgyrynda auditor Auditiň halkara 320-nji “Auditde düýplülük” standartynyň görkezmelerine laýyklykda kezzaplygyň ýa-da ýalňyşlygyň netijesinde ýüze çykarylan düzgün bozmalaryň düýplidigini bahalandyryýar. Ondan başga-da, kezzaplyk hakykatyny ýüze çykaranda auditor bu hakykata gatnaşygy bolan şahslaryň ähtimal toparyny kesgitlemelidir we zerur bolan ýagdaýynda geçirilen testleriň netijelerine, ýagny auditoryň pikirine görä kezzaplyk hakykatynyň ýüze çykmagyna gatnaşygynyň bolmagy ähtimal şahslary sorag etmegiň netijelerine gaýtadan seretmelidir.

Auditor auditorçylyk bahalandyрма prosesinde ýüze çykarylan kezzaplyk töwegelçiliginiň faktorlaryny we bu faktorlar hakynda öz synlaryny resminamalaşdyrmalydyr. Eger auditiň dowamynda auditory goşmaça auditorçylyk iş yzygiderlikleriniň zerurlygyna ynandyran kezzaplyk töwegelçiliginiň faktorlary kesgitlenen bolsa, onda ol töwegelçiligiň şeýle faktorlarynyň bardygyny we olar boýunça öz synlaryny resminamalaýyn resmileşdirmelidir.

Eger auditor ýalňyşlygyň netijesinde ýüze çykan düýpli gyşarmalary ýüze çykaran bolsa, ol Auditiň halkara 260-njy “Ýolbaşçylyk ygtyýarlyklary berlen şahslara auditiň jähcelerini habar bermek” standartyna laýyklykda ýolbaşçylyk ygtyýarlyklary berlen şahslara bu barada öz wagtynda habar bermelidir. Auditor ýolbaşçylyk ygtyýarlyklary berlen şahslara auditiň geçirilýän wagtynda auditor tarapyndan jemlenen, maliýe hasabatlylygyndaky düzedilmedik gyşarmalar hakynda habar bermelidir.

Auditor kezzaplyk ýagdaýlarynyň bardygy ýa-da bar bolmagynyň mümkindigi hakynda subutnamalary alanda ol degişli derejedäki ýolbaşçylyga bu jähetler hakynda öz wagtynda habar bermelidir. Munuň kezzaplyk hakykaty ähmiýetsiz bolan ýagdaýlarynda hem edilmegi gerekdir (mysal üçin, subýektiň guramaçylyk gurluşynyň pes derejeli işgärleri tarapyndan ýol berlen ähmiýetsiz derejede ýokl edilen serişdeler). Habarnamanyň ugradylmagy zerur bolan degişli derejedäki ýolbaşçylygyň kesgitlenmegi hem ýolbaşçylygyň agzasynyň ylalaşygynyň ýa-da kezzaplyga gatnaşygynyň bolmagy ähtimallygyna baglydyr.

Auditor auditorçylyk barlagynyň geçirilýän wagtynda auditoryň dykgatyny çeken içerki gözegçilik serişdeleriniň, esasan hem kezzaplygyň ýa-da ýalňyşlyklaryň önüni almaklyga ýa-da olary ýüze çykarmaklyga degişli bölümlerdäki islendik düýpli ýetmezçilikler hakynda ýolbaşçylyga habar bermelidir.

Auditoryň hünär borjy, adaty, oňa müşderi hakynda gizlin maglumatlary, şol sanda kezzaplyk we ýalňyşlyklar hakynda barlanýan tarapdan başga kimdir birine aşgär etmäge mümkinçilik bermeýär. Emma auditoryň hukuk jogapkärçilikleri dürli ýurtlarda dürlüdür we emele gelen ýagdaýa baglylykda maglumatlaryň gizlinligini saklamak borjy kanuna, kadalaşdyryjy namalara ýa-da kazyýet kararyna laýyklykda aýrylyp bilner. Mysal üçin, käbir ýurtlarda auditor kanunçylyk tertibinde kezzaplygyň we düýpli ýalňyşlyklaryň ýüze çykarylan hakykaty hakynda gözegçilik edýän edara maglumat bermäge borçludur.

Eger auditor kezzaplygyň ýa-da kezzaplyk şübhesiniň netijesinde maglumatlaryň gyşarmasy sebäpli auditi tamamlamagyň mümkin dälidigi hakynda netijä gelse we tabşyrygy ýerine ýetirmekden ýüz öwürse, onda ol degişli derejedäki ýolbaşçylyk bilen bu ýüz öwürmäniň sebäplerini ara alyp maslahatlaşmalydyr we auditoryň tabşyrykdan ýüz öwürýändigini we ýüz öwürmäniň sebäpleri hakynda auditory bellän tarapa ýa-da taraplara ýa-da käbir ýagdaýlarda kadalaşdyryjy edaralara habar bermek üçin bar bolan hünär we hukuk talaplaryna seretmelidir.

Ýokary hünärli buhgalterleriň ahlak Kodeksine laýyklykda kabul ediji auditor hereket edýän auditor bilen näme üçin teklipl edilýän kabul ediji auditoryň

auditi geçirmeli daldiginiň mümkin bolan sebäpleri hakynda sorama boýunça habarlaşyp biler, hereket edýän auditor bolsa, teklip edilýän kabul ediji auditoriň bu tabşyrygy kabul etmezliginiň hünär bilen baglanyşykly sebäpleriniň barlygyny görkezmelidir.

Auditiň halkara 240-njy standartynyň goşundylarynda maliýe hasabatlylygy düzülende kezzaplygyň netijesinde bolşy ýaly, aktiwleri bikanun edinmegiň netijesindeki gyşarmalar bilen baglanyşykly töwekgelçilik hakykatlaryna mysallar berilýär. Ondan başga-da, kezzaplyk ähtimallygyny ýa-da ýalňyşlyklary görkezýän ýagdaýlara hem mysallar berilýär. Goşundylaryň soňunda kezzaplyk hakykatlaryny ýüze çykaranda ýa-da olaryň bardygy hakynda şübhelenende auditor tarapyndan ýerine ýetirilmeli hereketlere we iş yzygiderliklerine mysallar berilýär. Berlen mysallar gutarnykly bolup durmaýar, ýöne auditora Auditiň halkara 240-njy standartynyň goşundylarynda berilýänlere meňzeş goşmaça hakykatlary we ýagdaýlary ýüze çykarmaga ýardam berýär.

### **3.6. Maliýe hasabatlylygynyň auditinde kanunlary we kadalaşdyryjy namalary hasaba almak (Auditiň halkara 250-nji standarty)**

Standartda barlanýan tarapyň kanunçylygy berjaý etmeýän ýagdaýlaryny ýüze çykarmak hakykaty babatda auditoriň özüni alyp barşynyň düzgünleri kesgitlenýär. Auditiň iş yzygiderlikleri meýilleşdirilende we ýerine ýetirilende, şeýle hem auditiň netijeleri bahalandyrylanda we habar berlende auditor subýekt tarapyndan kanunlaryň we kadalaşdyryjy namalaryň berjaý edilmezliginiň maliýe hasabatlylygyna düýpli täsir edip biljekdigine akyl ýetirmelidir. Auditiň bu halkara standarty maliýe hasabatlylygynyň auditi babatda ulanylyp bilner, ýöne beýleki tabşyryklar babatda ulanylyp bilinmez.

“Berjaý etmezlik” adalgasynda standartda barlanýan tarapyň ýolbaşçylygynyň hereket edýän kanunçylygyň berjaý edilmezligine getirýän, bilkastlaýyn bolşy ýaly tötänleýin hereketleri ýa-da hereketsizligi hökmünde seredilýär. Auditiň bu halkara standartynda “berjaý etmezlik” adalgasy ýolbaşçylyk ýa-da subýektiň işgärleri tarapyndan kadalaryň şahsy häsiýetli bozulmagyny öz içine almaýar.

Auditiň halkara 250-nji standartynda ýolbaşçylygyň kanunlaryň we kadalaşdyryjy namalaryň berjaý edilişi boýunça jogapkärçilik çekýändigini we kanunçylygyň bozulmagynyň delilleriniň önüni almak we ýüze çykarmak hakynda bellenilýär. Standartda kanunçylygyň berjaý edilmezliginiň delillerini ýüze çykarmak we olaryň önüni almak boýunça **esasy iş yzygiderlikleriniň sanawy** berilýär, olary barlanýan taraplar ýerine ýetirmelidir. Auditor içerki gözegçilik

ulgamyny testden giçermek (bahalandyrmak) prosesinde bu iş yzygiderlikleriniň ýerine ýetirilýän we ýerine ýetirilmeyän ýagdaýlaryny kesgitlemelidir.

A.Kanunçylygyň talaplarynyň üýtgemegi boýunça monitoringi amala aşyrmak we amaly iş yzygiderlikleriniň (barlanýan tarapyň hojalyk amallary) bu talaplara laýyk gelýändigini kepillendirmek.

B.Kanunçylygyň berjaý edilmeyän ýagdaýlaryna ýol bermeýän içerki gözegçiligiň degişli ulgamlaryny işläp düzmek we olaryň hereket etmegi.

Ç.Içerki tertip-düzgünleriň işlenip düzülmegi, çap edilmegi we berjaý edilmegi.

Işgärleriň okuwlydygynyň we içerki tertip-düzgünlere düşüňýänliginiň kepillendirilmegi (mysal üçin, degişli gözükdirme ýa-da bildirilýän talaplar hakynda işgärleriň hususy maglumatlandyrylmagy).

Içerki tertip-düzgünleriň berjaý edilişiniň monitoringini amala aşyrmak we tertip-düzgünleri berjaý etmeýän işgärlere düzgün-nyzam çärelerini görmek.

Kanunçylygyň talaplarynyň üýtgedilmegi boýunça monitoring üçin hukuk maslahatçylarynyň çekilmegi (mysal üçin, kanunçylykdaky üýtgemeleriň yzarlanmagyny we seljerilmegini üpjün edýän jogapkär şahsyň bellenmegi ýa-da gapdaldan gelýän maslahatçylaryň hymzatlarynyň hakyny tölemek).

Subýekt tarapyndan öz pudagynyň çäklerinde berjaý edilmeli has wajyp kanunlaryň reýestriniň, şeýle hem kanunçylygyň bozulan ýagdaýlaryny hasaba alýan arz-şikayatlary (teklipler) kitabynyň ýöredilmegi.

Iri kärhanalarda ýokarda sanalyp geçilen wezipeleriň ýerine ýetirilmegi üçin Içerki udit bölümi ýa-da Audit boýunça komitet döredilip bilner.

Barlanýan tarapyň aşakda sanalyp geçilýän iş yzygiderliklerini ýerine ýetirýändigini we içerki gözegçilik boýunça gullugyň bolmagy kanun bozmalarynyň ýokdugyny kepillendirmeyär. Standartda auditoryň hünär ynabsyzlygynyň ýörelgelerini hasaba almak bilen auditi meýilleşdirmelidigi we geçirmelidigi nygtalýar. Auditor maliýe hasabatlylygy hakynda pikiri döretmek maksady bilen, ulanylýan iş yzygiderlikleriniň kanunlaryň we kadalaşdyryjy namalaryň berjaý edilmezligi ähtimal ýagdaýlary ýüze çykaryp biljekdigine taýýar bolmalydyr.

Auditi meýilleşdirmek üçin auditoryň subýekt we pudak babatda ulanylyp biliniýän kanunçylyk we kadalaşdyryjy talaplaryň esaslary, şeýle hem subýekt tarapyndan bu esasy talaplaryň berjaý edilişi boýunça umumy düşüňjesi bolmalydyr, ýagny hünär başarnyklarynyň ahlak ýörelgeleri amala aşyrylmalydyr.

Talaplar boýunça umumy düşüňje edinenden soň auditoryň kanunlaryň we kadalaşdyryjy namalaryň berjaý edilmeyän ýagdaýlaryny ýüze çykarmaga gönükdirilen iş yzygiderliklerini ýerine ýetirmegi zerurdyr, olar maliýe hasabatlylygy düzülende hasaba alynmalydyr.

Soňra Auditiniň halkara 250-nji standartynda auditoriýniň pikirine görä barlanýan maglumatlara, şol sanda maliýe hasabatlylygynyň görkezijilerine ähmiýetli derejede täsirini ýetirýän kanunlaryň we kadalaşdyryjy namalaryň berjaý edilişiniň ýeterlikli degişli auditorçylyk subutnamalaryny almak auditora maslahat berilýär. Auditor hasaba alyşda görkezilmäge degişli ululyklary we açylyp görkezilmäge degişli maglumatlary kesgitlemek babatda başlangyç resminamalaryň auditinde gollanar ýaly bu kanunlara we kadalaşdyryjy namalara gowy düşünmelidir.

Haçan-da, auditora kanunçylygyň berjaý edilmezligi ähtimallygyna degişli maglumatlar mälim bolanda, ol şeýle hereketiň häsiýeti we onuň orun alan ýagdaýlary hakynda düşünje edinmelidir, şeýle hem şeýle berjaý etmezligiň maliýe hasabatlylygyna mümkin bolan täsirini bahalandyrmak üçin zerur bolan beýleki ýeterlik derejedäki maglumatlary almalydyr.

Standartda, hatda, eger auditor kanunçylygyň berjaý edilmezligini diňe çaklaýan hem bolsa, onuň bellenen hakykatlary resminamalaýyn resmileşdirmeginiň we gürründeşligi mejlis ýazgysy görnüşinde resmileşdirmek arkaly, olary ýolbaşçylyk bilen ara alyp maslahatlaşmagynyň zerurlygy belleniýär. Auditoriýniň nukdaýnazaryndan barlanýan tarapyň ýolbaşçylygynyň kanunçylygyň bozulmagy hakykaty boýunça düşündirişleri kanagatlanarsyz bolan ýagdaýynda hukukçy bilen maslahatlaşmak maslahat berilýär.

Kanunçylygyň berjaý edilmezliginiň çaklanylýan hakykaty hakynda barabar düşündirişler almak mümkin bolmadyk ýagdaýynda auditoriýniň auditorçylyk hasabatynda (netijenamasynda) degişli belligi etmegi zerurdyr, kanunçylygyň bozulmagy hakykaty ýüze çykarylan ýagdaýynda auditiniň deslapky tapgyrynda (içerki gözegçilik ulgamynyň testden geçirilýän wagtynda) ýolbaşçylygyň düşündirişleriniň ygtybarlygyna üns bermelidir.

Kanunçylygy bozmalaryň mümkin bolup biljek netijelerini bahalandyrmak bilen, auditor gysga möhletde ýüze çykarylan hakykatlar hakynda audit boýunça komitete, direktorlar geňeşine we ýokary ýolbaşçylyga habar bermelidir. Ondan başga-da, standartda eger auditora ýokarda sanalyp geçilen guramalaryň kanunçylygyň berjaý edilmezligi hakykatyna gatnaşygynyň barlygy şübhesi dörese, onda onuň bu hakykatlar hakynda ýokary dolandyryş guramasyna (paýdarlaryň ýygnagyna, baş guramasyna we ş.m.) habar bermäge ýa-da hukuk ýardamy üçin ýüz tutmaga borçludygy belleniýär.

Eger auditor kanunyň berjaý edilmezligi hakykaty maliýe hasabatlylygyna düýpli täsir edýär we degişli görnüşde onda görkezilmedi diýen netijä gelse, ol bellik etmek bilen pikirini beýan etmelidir ýa-da oňaysyz pikirini beýan etmelidir.

Eger barlanýan tarapyň ýolbaşçylygy auditoryň kanunçylygynyň berjaý edilmezliginiň düýpli hakykatlary orun alandygyny ýa-da orun alyp biljekdigini tassyklaýan ýeterlik derejedäki degişli auditorçylyk subutnamalaryny almagyna bökdençlik döredýän bolsa, auditor auditiň göwrüminiň çäklendirilmegi esasynda maliýe hasabatlylygy hakynda bellikler bilen pikirini beýan etmelidir ýa-da pikirini beýan etmekden ýüz öwürmelidir.

Auditiň halkara 250-nji standartynda kanunçylygynyň bozulmagy bilen baglanyşykly ýagdaýlary düzetmek boýunça barlanýan tarapyň ýolbaşçylygynyň hereket etmeýänligi sebäpli auditi geçirmekden ýüz öwrülen ýagdaýynda auditoryň hereketleri göz önüne tutulandyr. Öňki auditor täze bellenen auditora kanunçylygynyň bozulýan ýagdaýlary hakynda maglumat bermelidir we eger barlanýan tarapyň ýolbaşçylygy hereket edýän auditora teklipe edilýän auditor bilen onuň işlerini ara alyp maslahatlaşmaga rugsat bermekden ýüz öwürýän bolsa, onda bu hakykat teklipe edilýän auditora habar berilmelidir.

### **3.7. Ýolbaşçylyk ygtyýarlyklary berlen şahslara auditiň jähitlerini habar bermek (Auditiň halkara 260-njy standarty)**

Maliýe hasabatlylygynyň auditiniň dowamynda ýolbaşçylygynyň gyzyklanma bildirýän jähitleri ýüze çykýar we auditor bu barada oňa habar bermelidir. Auditiň bu halkara standartynyň maksatlary üçin “Ýolbaşçylyk ygtyýarlyklary” adalgasy barlanýan edara görnüşli tarapyň işjeňligine gözegçiligi, ugrukdyrmany amala aşyrmak ynanylan şahslaryň roluny beýan edýär.

Korporatiw ýolbaşçylyk ýörelgeleri degişli korporatiw häsiýetli standartlary kesgitlemek üçin ugur alynýan bent hökmünde köp ýurtlar tarapyndan işlenip düzüldi. Şeýle ýörelgeler, adaty, ilkinji nobatda öz paýnamalary bilen köpçülige açyk söwdalary amala aşyrýan kompaniýalar üçin niýetlenendir, ýöne olar kärhanalaryň beýleki görnüşlerinde-de ýolbaşçy wezipeleri gowulandyrmaga ýardam berip biler. Degişli korporatiw ýolbaşçylygynyň ýeke-täk modeli ýokdur. Direktorlar geňeşiniň guramaçylyk görnüşini we amaly işjeňligi belli bir ýurda baglylykda tapawutlanýar. Umumy ýörelge kärhananyň direktorlar geňeşiniň beýleki şahslardan, esasan hem, ýolbaşçylykdan garaşsyz kärhananyň işleriniň ýagdaýy hakynda (şol sanda maliýe hasabatlylygy hakynda) obýektiw pikire gelmegine mümkinçilik berip bilýän ýolbaşçylyk gurlusyna eýe bolmalydygynyndan ybaratdyr.

Auditiň bu halkara standartynyň maksatlarynda dolandyryş üçin ähmiýeti bolan auditiň meseleleri diýlip, maliýe hasabatlylygynyň auditorçylyk barlagynyň



dowamynda ýüze çykýan we auditoryň pikirine görä, şol bir wagtda dolandyryş boýunça jogapkär şahslar üçin, olaryň maliýe hasabatlylygyna we maglumatlaryň açylyp görkezilişine gözegçiligi amala aşyryýan wagtynda wajyp bolan we olara degişli meseleler göz önüne tutulýar. Auditň dolandyryş üçin ähmiýetli bolan meseleleri diňe audit amala aşyrmagyň netijesinde auditoryň dykgatyny çeken meseleleri öz içine alýar. Auditor auditorçylyk barlagynyň dowamynda Auditň halkara standartlaryna laýyklykda dolandyryş üçin ähmiýetli bolan meseleleri ýörite ýüze çykarmak maksady bilen iş yzygiderliklerini işläp düzmäge borçly däl.

Auditor ýolbaşçylyk ygtyýarlyklary berlen we auditň ýolbaşçylygynyň gyzyklanma bildirýän jähedleri habar berilmeli degişli şahslary kesgitlemelidir. Auditor kärhananyň dolandyryş gurluşyny, tabşyrygyň ýagdaýlaryny we islendik ýerlikli kanunçylygy dykgata almak bilen, auditň ýolbaşçylygynyň gyzyklanma bildirýän jähedleri bildirilmeli şahslary kesgitlemek üçin öz şahsy pikirlerine esaslanmalydyr. Auditor bu şahslaryň hukuk borçlaryny hem göz önüne tutýar.

Eger barlanýan tarapyň dolandyryş gurluşy anyk kesgitlenmedik bolsa ýa-da ýolbaşçylyk ygtyýarlyklary berlen şahslar ýok bolsa, onda auditor subýekt bilen auditň ýolbaşçylygy gyzyklandyryýan jähedleriniň kime habar berilmelidigi babatda ylalaşmalydyr.

Auditň halkara 260-njy standartynda auditoryň ýolbaşçylyk ygtyýarlyklary berlen şahslara habar bermeli jähedleri sanalyp geçilýär (munda auditor sanalyp geçilýänlerden barlanýan tarapyň ýolbaşçylygyny gyzyklandyryýan jähedleri saýlaýar):

- auditorçylyk barlagyna we onuň gerimine umumy çemeleşme, şol sanda audit babatda islendik garaşylýan çäklendirmeler ýa-da islendik goşmaça talaplar;
- subýektiň maliýe hasabatlylygyna düýpli täsir edýän ýa-da täsir edip biljek, hasaba alyş syýasatynyň ähmiýetli ýörelgelerini we usullaryny saýlamak ýa-da üýtgetmek;
- maliýe hasabatlylygynda açylyp görkezilmeli, haýsydyr bir ähmiýetli töwekgelçilikleriň we daşarky täsirleriň (gündelik sud prosesleri ýaly) maliýe hasabatlylygyna täsir etmek ähtimallygy;
- kärhananyň maliýe hasabatlylygyna düýpli täsir edýän ýa-da täsir edip biljek, kärhana tarapyndan bellige alnanlar ýaly, bellige alynmadyk auditorçylyk düzedişleri;
- subýektiň öz işjeňligini üznüksiz amala aşyrmagy dowam etdirmek ukybyny ähmiýetli derejede şühbe astyna düşürip biljek wakalar ýa-da şertler babatda düýpli näbellilikler;

- aýratynlykda ýa-da umumylykda kärhananyň maliýe hasabatlylygy ýa-da auditorçylyk hasabaty (netijenamasy) üçin ähmiýetli bolup biljek jäheter boýunça ýolbaşçylyk bilen düşünişmezlikler. Onuň bilen baglanyşyklylykda habar berilýän maglumatlar bu jähete rugsat berilýändigini ýa-da berilmeýändigini we onuň nähili ähmiýetli häsiýete eýe bolup durýandygy hakynda görkezmeleri öz içine alýar;

- auditorçylyk hasabatynyň (netijenamasyň) garaşylýan modifikasiýasy;
- ýolbaşçylyk ygtyýarlyklary berlen şahslaryň dykgatyny talap edýän, içkeri gözegçilik ulgamyndaky düýpli kemçilikler, ýolbaşçylygyň akýürekliiligine degişli meseleler, şeýle hem ýolbaşçylygyň gatnaşmagyndaky kezzaplyk ýagdaýlary ýaly beýleki meseleler;

- auditorçylyk tabşyryklarynyň şertlerinde ylalaşylan islendik beýleki meseleler.

### **Sapaklara özbaşdak taýýarlanmak üçin soraglar**

1. Auditiň halkara 200-nji standartynda auditiň haýsy ýörelgeleri sanalyp geçilýär?

2. Haýsy guramalara auditiň ýörelgelerini berjaý etmek, haýsylaryna bolsa, diňe öz işjeňliginde olardan ugur almak görkezme berilýär?

3. Auditiň halkara standartlaryna laýyklykda auditiň maksady nämenden ybarat?

4. Auditiň göwrümi, ýeterlikli ýa-da kabul ederlikli ynamlylyk düşüňjeleriniň manysyny häsiýetlendirilýär.

5. Auditiň haýsy çäklendirmeleri doly ynamlylygy gazanmaga mümkinçilik bermeýär?

6. Auditiň halkara standartlaryna laýyklykda auditiň geçirilmeginiň ylalaşylýandygy hakynda borçnama haty taýýarlamagyň zerurlygyny düşündiriň.

7. Auditiň halkara standartlaryna laýyklykda borçnama hatda haýsy düzgünnamalaryň görkezilmegi maslahat berilýär?

8. Baş kärhana barlananda borçnama hatda haýsy aýratyn düzgünnamalaryň görkezilmegi maslahat berilýär?

9. Hemişelik müşderiniň auditi gaýtadan geçirilende haýsy şertlerde täze borçnama hatyň taýýarlanmagy ýa-da oňa üýtgetmeleriň girizilmegi zerur?

10. Müşderiniň auditi geçirmeginiň tabşyrygynyň şertlerini üýtgetmek hakynda teklibini kabul eden ýagdaýynda auditor haýsy hereketleri ýerine ýetirmeli?

11. Auditiň hiline gözegçiligi amala aşyrmagyň umumy ugurlary haýsylar?

12. Auditorçylyk guramanyň derejesinde auditň hilini üpjün etmeklige bildirilýän talaplar faktorlaryň haýsy esasy toparlaryny kesgitleýär?

13. Auditorlaryň haýsy esasy hereketleri gönümel barlag prosesinde auditň hilini üpjün edýär?

14. Auditde resminamalaşdyrmak düşüňjesi, onuň mazmuny we auditorçylyk subutnamalaryny hem-de iş yzygiderliklerini resminamalaşdyrmak nämeden ybarat?

15. Auditoryň işçi resminamalary maglumatlaryň haýsy görnüşlerini özünde saklap biler?

16. Müşderiler hakynda hemişelik resminamalary aýratyn topara bölmeginň näme zerurlygy we auditorçylyk resminamalaryny saklamagyň nähili düzgünleri bar?

17. Maglumatlaryň ýoýulmagynyň haýsy iki görnüşi tapawutlandyrylýar we olaryň häsiýetli aýratynlyklary haýsylar?

18. Maglumatlaryň ýoýulmagynyň bilkastlaýyn haýsy iki görnüşi bar?

19. Ýüze çykarylan bilkastlaýyn häsiýetli ýoýulmalar boýunça jogapkärçilik auditor bilen müşderiniň arasynda nähili görnüşde paýlanylýar?

20. Maglumatlaryň bilkastlaýyn ýoýulmasyna şübhe dörende meýilnamalaşdyryş prosesinde auditoryň hereketleri haýsylar?

21. Maglumatlaryň bilkastlaýyn ýoýulmasy bilen auditorçylyk töwekgelçiliginiň nähili gatnaşygy bar?

22. Maglumatlaryň bilkastlaýyn ýoýulmasy hakykaty ýüze çykarylan ýagdaýynda auditoryň habarnamasy kime we nähili ýagdaýlarda ugradylýar?

23. Maglumatlaryň bilkastlaýyn ýoýulmasy audit geçirmegi bes etmegiň ýa-da ony geçirmekden ýüz öwürmegiň düzgünlerini häsiýetlendirmeli.

24. Barlanýan taraplaryň ýerine ýetirmeli kanunçylyklarynyň berjaý edilmezligi hakykatyny ýüze çykarmak we onuň önüni almak boýunça esasy iş yzygiderlikleri haýsylar?

25. Barlanýan tarapyň içerki gözegçilik ulgamynyň gurnalyşynyň ygtybarlylygy babatda ýokary hünärli skeptisizm nämede ýüze çykýar?

26. Delilleriň gaýtadan barlanmagy we müşderiniň ýolbaşçylygyna habar berilmegi boýunça kanunçylygyň bozulmalarynyň delilleri ýüze çykarylanda auditor nähili hereket etmeli?

27. Bellikler görnüşinde auditorçylyk netijenamasynda kanunçylygyň bozulmalarynyň bahalandyrylmagynyň netijeleri nähili görkezilýär?

28. Korporativ ýolbaşçylygyň umumy ýörelgeleri we auditň dolandyryş üçin ähmiýetli bolan meseleleri.

29. Barlanýan tarapyň işgärleri bilen auditoryň nähili özara gatnaşygy bar?

30. Ýolbaşçylyk ygtyýarlylygy berlen şahslara auditor haýsy jähetleri (delilleri) habar bermeli?

## **4-nji BAP. AUDITIŇ HALKARA STANDARTLARYNYŇ 300-399-njy “MEÝILNAMALAŞDYRYŞ” TOPARY**

### **4.1.Meýilnamalaşdyryş (Auditiň halkara 300-nji standarty)**

Auditiň halkara 300-nji “Meýilnamalaşdyryş” standartyna laýyklykda **meýilnamalaşdyryş** garaşylýan häsiýetiň, auditiň wagtlaýyn çygyrlarynyň we göwrüminiň umumy strategiýasyny we olara jikme-jik çemeleşmegi işläp düzmegi aňladýar. Auditiň “meýilnamalaşdyryş” tapgyry üç sany kiçi tapgyra bölünýär: deslapky meýilnamalaşdyryş, auditiň umumy meýilnamasyny taýýarlamak we auditiň maksatnamasyny işläp düzmek.

Şu standart ilkinji gezek geçirilýän audit üçin niýetlenmeýär, audit ilkinji gezek geçirilende müşderiniň işewürligi bilen has anyk, jikme-jik tanyşmak zerur bolup durýar (Bu meseleler Auditiň halkara 310-njy standartynda açylyp görkezilýär).

Auditiň meýilnamasyny we maksatnamasyny taýýarlamagyň maksady aşakdakylardan ybaratdyr:

a) auditiň umumy meýilnamasyna we maksatnamasyna goşulýan, içerki gözegçilik we buhgalterçilik hasaba alnyşy ulgamlarynyň gowşak we meseleli ýerlerini kesgitlemek;

b) auditorçylyk iş yzygiderlikleriniň möhletlerini we gerimlerini (göwrümelerini) kesgitlemek;

ç) auditi geçirmek üçin harajatlaryň optimizasiýasy;

d) auditorlaryň we assistentleriň arasynda wezipeleri paýlamak olaryň işini utgaşdyrmak;

e) ekspert çagyrmak zerurlygyny anyklamak;

f) ýerine ýetirilýän iş yzygiderlikleriniň we umumylykda auditiň hiline gözegçilik.

Auditiň işlenip düzülen umumy meýilnamasy we maksatnamasy resminamalaşdyrylmalydyr we auditoryň işçi resminamalarynyň düzümlýän bölegi bolmalydyr. Auditiň umumy meýilnamasy we maksatnamasy taýýarlananda indiki meseleleriň öwrenilmegi zerurdyr:

- **Işewürlik.** Auditor öňki barlagyň geçirilen pursatyndan başlap, bolup geçen subýektiň işewürliginiň şertlerindäki we ýolbaşçylygyň ygtyýarlylygynyň derejesindäki üýtgetmeleri öwrenýär. (Işewürligiň aýratynlyklaryna has jikme-jik düşünje Auditiň halkara standartlarynyň köpüsünde göz önüne tutulandyr, şol sanda

ilkinji auditde Auditiň halkara 310-njy “Işewürligi öwrenmek” standartynda açylyp görkezilýär).

- **Buhgalterçilik hasaba alnyşy we içerki gözegçilik ulgamlary.** Audit ilkinji gezek geçirilende buhgalter hasaba alnyşy we içerki gözegçilik ulgamlarynyň ygtybarlylygyny we ynamlylygyň derejesini kesgitlemek maksady bilen, olaryň doly möçberde deslapky testi amala aşyrylýar (bahalandyrylýar). Audit gaýtadan geçirilende düýpli üýtgetmeler kesgitlenýär, olaryň ygtybarlylygy hakynda auditoryň pikirine düzedişler girizilýär. Munuň bilen baglanyşyklylykda, buhgalterçilik hasaba alnyşy we hojalyk hukugy ugurlarynda hasaba alyş syýasatyndaky we kadalaşdyryjy-hukuk binýatdaky üýtgetmeler seljerilýär. (Buhgalterçilik hasaba alnyşy we içerki gözegçilik ulgamlarynyň test edilmegi Auditiň halkara standartlarynyň köpüsinde, şol sanda Auditiň halkara 400-nji “Içerki gözegçiligiň töwekgelçiliklerini we ulgamlaryny bahalandyrmak” standartynda has jikme-jik açylyp görkezilýär.)

- **Töwekgelçilik we düýplülük.** Auditiň maksatlary üçin düýplüligiň derejelerini, ýagny hasabatlylygy ulanyjylar üçin düýpli bolup durýan hasabat görkezijilerinden iň soňky çäkleýin gyşarmalary (ýalňyşlyklary) kesgitlemekdir. (Düýplüligiň derejesini kesgitlemek we ulanmak hakynda Auditiň halkara 320-nji “Auditde düýplülük” standartynda has jikme-jik belenip geçilýär). Buhgalterçilik hasaba alnyşy we içerki gözegçilik ulgamlaryny test etmek esasynda aýryp bolmaýan töwekgelçiligi we gözegçilik ulgamynyň töwekgelçiligi kesgitlenýär, şeýle hem umumylykda kabul ederlikli auditorçylyk töwekgelçiligi meýilleşdirilýär. (Auditorçylyk töwekgelçiligini bahalandyrmak hakynda Auditiň halkara 400-nji “Içerki gözegçiligiň töwekgelçiliklerini we ulgamlaryny bahalandyrmak” standartynda has jikme-jik belenip geçilýär). Munda auditorçylyk töwekgelçiligini we auditiň göwrümini artdyran, aşakdaky ýaly, auditiň wajyp ugurlary we buhgalterçilik hasaba alnyşynyň çylşyrymly ulgamlary kesgitlenýär:

- a) bahalandyryş aňlatmalarynyň, ýagny hasabatlylygyň maddalaryny ölçemegiň takyk usullary ýok bolan ýagdaýynda olaryň takmyny pul möçberiniň barlygy (Auditiň halkara 540-njy “Bahalandyryş aňlatmalarynyň auditi” standartynda açylyp görkezilýär);

- b) bagly taraplar bilen geleşikleriň barlygy. Eger maliýe we önümçilik meselelerinde bir tarap beýleki tarapa gözegçilik edip bilýän ýa-da täsir edip bilýän bolsa taraplar bagly hasaplanylýar. Bu hasabatlylygyň gyşarma töwekgelçiligini, adaty, garaşylýan derejeden aşa artdyryar (Auditiň halkara 550-nji “Bagly taraplar” standartynda açylyp görkezilýär);

ç) hasabat senesi ýagdaýyna “soňky wakalar” diýlip atlandyrylýan, maliýe hasabatlylygynyň ygtybarlylygy hakynda pikirini nädogry beýan etmek auditorçylyk töwekgelçiliginiň ähmiýetli derejede artmagyna getirýän, auditorçylyk netijenamalaryny taýýarlamagyň senesine çenli amala aşyrylyp bilinjek nämälim ýagdaýlaryň bardygy (Auditň halkara 560-njy “Soňky wakalar” standartynda açylyp görkezilýär);

d) maglumatlaryň bilkastlaýyn ýoýulmalary (kezzaplyk) ähtimallagynyň bardygy hakynda auditora şübhäniň döremegi hem auditorçylyk töwekgelçiliginiň derejesiniň artmagyna getirýär (Auditň halkara 240-njy “Maliýe hasabatlylygynyň auditiniň dowamynda kezzaplyga we ýalňyşlyklara seretmek boýunça auditoryň jogapkärçiligi” standartynda açylyp görkezilýär);

e) barlanýan tarapyň hojalyk işjeňliginiň beýleki delilleri we wakalary.

• **Iş yzygiderlikleriniň häsiýeti, möhleti we göwrümi.** Auditoryň ulanylýan maglumatlar tehnologiýasynyň auditorçylyk töwekgelçiligine we auditň göwrümine täsirini bahalandyrmagy zerurdyr. Mysal üçin, maglumatlaryň kompýuter arkaly işlenmegi we maliýe hasabatlylygynyň taýýarlanmagy (Auditň halkara 401-nji “Audit kompýuter maglumatlar ulgamynyň gurşawynda” standartynda açylyp görkezilýär) ýa-da hyzmat ediji guramalaryň hyzmatlaryndan peýdalanmak (Auditň halkara 402-nji “Hyzmat ediji guramalaryň hyzmatyndan peýdalanýan subýektleriň aýratynlyklarynyň auditinde hasaba alyş” standartynda açylyp görkezilýär). Ondan başga-da, içerki auditň we onuň iş yzygiderlikleriniň bar bolmagy daşarky auditň göwrümine we iş yzygiderliklerine täsir edip biler (Auditň halkara 610-njy “Içerki auditň işine seretmek” standartynda açylyp görkezilýär). Ahyrynda hem, auditň maksatnamasy taýýarlananda käbir bölümlerde auditň geçiriliş usullary – tutuşlaýyn ýa-da seçil alma usuly kabul edilmelidir, ol hem, gürrüňsiz auditň göwrümünde we kabul ederlikli auditorçylyk töwekgelçiliginiň derejesinde öz beýanyny tapýar (Auditň halkara 530-njy “Auditorçylyk saýlap alma we saýlama gözegçiligiň iş yzygiderlikleri” standartynda açylyp görkezilýär).

• **Utgaşdyrmak, işi ugrukdyrmak, oňa gözegçilik etmek we ony seljermek.** Auditor şahamçalaryň, golçur kärhanalaryň we düzümläýin birlikleriň barlagy geçirilende başga bir auditoryň işiniň netijelerini ulanmak mümkinçiligini we zerurlygyny kesgitlemelidir (Auditň halkara 600-nji “Başga auditoryň işiniň netijelerini ulanmak” standartynda açylyp görkezilýär). Ondan başga-da, auditor auditor barlagyna eksperti – audit we buhgalterçilik hasaba alnyşy bilen baglanyşykly bolmadyk bilimler ulgamynyň hünärmenini çekmelidir (Auditň halkara 620-nji “Ekspertiň işini ulanmak” standartynda açylyp görkezilýär).

Ahyrynda hem, auditor auditniň hiline gözegçiligiň iş yzygiderliklerini, onuň meýilnamasynyň we maksatnamasynyň ýerine ýetirilişini göz öňüne tutmalydyr (Auditniň halkara 220-nji “Auditde işniň hiline gözegçilik” standartynda açylyp görkezilýär).

• **Gaýry jähetler.** Mysal üçin, meýilnamalaşdyrmada auditor indikileri hasaba almalydyr:

a) subýektiň kärhananyň işjeňliginiň üznüksizligi ýörelgesini berjaý etmek mümkinçilikleri hakynda auditoryň deslapky pikirini işläp düzmek (Auditniň halkara 570-nji “Işjeňligiň üznüksizligi” standartynda açylyp görkezilýär);

b) müşderi bilen audit hakynda aýratyn ylalaşygy hasaba almak (Auditniň halkara 210-njy “Auditorçylyk tabşyryklarynyň şertleri” standartynda açylyp görkezilýär);

ç) umumylaşdyrylan maglumatlaryň auditinde auditorçylyk netijenamalaryny taýýarlamagyň gaýry görnüşlerini göz öňüne tutmak (Auditniň halkara “710-njy “Deňeşdirip bolýan aňlatmalar” standartynda we Auditniň halkara 720-nji “Audirlenen maliýe hasabatlylygyny özünde saklaýan resminamalarydaky gaýry maglumatlar” standartynda açylyp görkezilýär).

Auditniň umumy meýilnamasy we maksatnamasy zerur bolan ýagdaýynda auditniň dowamynda gaýtadan seredilmelidir, ýöne munda auditor girizilen ähmiýetli üýtgetmeleri resminamalaşdyrmalydyr.

#### **4.2. Işewürligi bilmek (Auditniň halkara 310-njy standarty)**

Auditniň halkara 310-njy “Işewürligi bilmek” standartyna laýyklykda auditor auditniň geçirilmegi hakynda ylalaşygy baglaşmazdan öň auditniň geçirilmegi hakynda teklibi kabul eder ýaly ýeterlik derejede geljekki müşderiniň işewürligi hakynda bilimi edinmelidir. Pudak, eýeçilik gurluşy, ýolbaşçylygyň ýokary hünärli düzümi, subýektiň işjeňliginiň aýratynlygy hakynda öňünden edinilen maglumatlar boýunça auditni geçirmek üçin işewürlük hakynda bilimlerini durnukly derejesini üpjün etmek mümkinçiligi kesgitlenýär. Işewürlük hakynda bilimlerini edinmek auditorçylyk barlagynyň ähli tapgyrlarynda maglumatlary toplamagyň we bahalandyrmagyň üznüksiz we özara baglanyşykly prosesi bolup durýar. Gaýtadan barlag geçirilende öňki toplanan maglumatlar täzelenilýär we gaýtadan bahalandyrylýar, soňky barlagdan soň bolup geçen üýtgetmeler ýüze çykarylýar.

Barlag geçirilende auditor üçin zerur bolan bilimiň derejesi, adaty, subýektiň ýolbaşçylygynyň bilim derejesinden pesdir, şonuň üçin auditor



müşderiniň dolandyryş diwanyna elýeterli bolan tutuş ähli maglumatlara eýe bolmaga çalyşmaly däl. Bu bilimler indikiler üçin ulanylýar:

- a) töwekgelçilikleri bahalandyrmak we meseleleri ýüze çykarmak;
- b) auditi täsirli we netijeli geçirmek maksady bilen onuň meýilnamalaşdyrylmagy;
- ç) auditorçylyk subutnamalaryny bahalandyrmak;
- d) müşderilere has gowy hyzmaty üpjün etmek.

Auditor işewürlük hakynda bilimleri onuň aýratynlyklarynyň maliýe hasabatlylygynyň mümkin bolan gyşarmalaryna we ýolbaşçylygyň tassyklamalarynyň bu işewürlük hakynda auditorýň bilimlerine laýyklygyna täsirini ýüze çykarmak üçin ulanmalydyr. Häzirki wagtda işewürlük töwekgelçiligine (telekeçilik töwekgelçiligine) aýratyn üns berilýär, ol maliýe hasabatlylygynyň bilgeşleýin ýa-da bilkastlaýyn ýoýulmagy ähtimallygyna (kezzaplyga) täsir edýär.

Barlanýan tarapyň işewürligini öwrenende auditorýň seljermeli meseleleriniň mysaly sanawyny üç topara bölmek bolar.

Umumy ykdysady faktorlar:

- ykdysady işjeňligiň umumy derejesi (mysal üçin, peselme, ösüş);
- göterim derejeleri we maliýe resurslarynyň barlygy;
- hümmetsizlenmek, daşary ýurt pulunyň rewalwasiýasy;
- döwletiň pul, maliýe, salgyt, korporatiw we beýleki syýasatlary;
- maliýe ýeňillikleri (mysal üçin, döwlet kömegi berilýän maksatnamalar);
- tarifler, söwda çäklendirmeleri;
- daşary ýurt pulunyň hümmeti we daşary ýurt puluna gözegçilik mehanizmi.

Müşderiniň işewürligine, bazar gatnaşyklaryna we bäsleşigiň aýratynlyklaryna täsir edýän wajyp şertler:

- siklli ýa-da möwsümleýin işjeňlik;
- önüçilik tehnologiýasyndaky üýtgemeler;
- täjirçilik töwekgelçiligi (mysal üçin, ýokary tehnologiýa, ýokary ýoň, täze bäsdeşler üçin bazara aňsat elýeterlilik);
- işjeňligiň gysgaldylmagy ýa-da giňeldilmegi;
- amatsyz şertler (mysal üçin, hyrydarlygyň peselmegi, ulanylmaýan önümçilik kuwwaty, çynlakaý nyrh bäsleşigi);
- esasy koeffisiýentler we amallar statistikasi;
- ýöriteleşen tejribe we buhgalterçilik hasaba alnyşynyň meseleleri;
- ykdysady talaplar we meseleler;
- esasy kadalaşdyryjy ýörelgeler;

- elektrik energiýasynyň barlygy we bahasy;
- ýöriteleşen ýa-da özboluşly tejribe (mysal üçin, zähmet şertnamalary, maliýeleşdirmegiň usullary, buhgalterçilik hasaba alnyşyny ýöretmegiň usullary babatda).

Subýekt:

*Dolandyryş we eýeçilik gurluşy – wajyp häsiýetler:*

- korporatiw gurluş – hususy, jemgyýetçilik, döwlet (golaýdaky ýa-da meýilleşdirilen islendik üýtgemeleri goşmak bilen);
- hususyýetçiler – benefisiariýalar we bagly taraplar (ýerli, daşary ýurtly, işewürlik abraýy we tejribe);
- maýanyň gurluşy (golaýdaky we meýilleşdirilen islendik üýtgemeleri goşmak bilen);
- guramaçylyk düzümi;
- ýolbaşçylygyň maksatlary, nazaryýeti, strategiki meýilnamalary;
- kompaniýalary satyn almak, olary birleşdirmek ýa-da hojalyk işjeňliginiň käbir görnüşlerini ýatyrmak (meýilleşdirilen ýa-da golaýda bolup geçen);
- maliýeleşdirmegiň çeşmeleri we usullary (gündelik, ilkişdaky).

Direktorlar geňeşi:

- düzümi;
- işewürlik abraýy we käbir şahslaryň hünär tejribesi;
- dolandyryjlara garaşly bolmazlyk we olaryň işjeňligine gözegçilik;
- mejlisleriň döwürleýinligi;
- audit boýunça komitetiň barlygy we onuň işjeňliginiň gerimi;
- korporatiw häsiýetli syýasatyň barlygy;
- ýokary hünärli maslahatçylary çalyşmak (mysal üçin, hukukçylary).

Operatiw ýolbaşçylyk:

- tejribe we abraý;
- işgärleriň akgynlylygy;
- esasy maliýe işgärleri we guramada onuň statusy;
- buhgalteriýanyň işgärler bilen doly üpjünçiligi;
- sylaglamagyň elementi hökmünde höweslendirmegiň ýa-da pul sylagyny bermegiň meýilnamalary (mysal üçin, peýda baglylykda);
- çaklamalary we çenlikleri ulanmak;
- ýolbaşçylyga basyş etmek (mysal üçin, ýolbaşçylygyň üstüne aşa köp işleriň ýüklenmegi, bir şahsyň dominirlenmegi, paýnamalaryň hümmetine goldaw bermek, netijeleri äşgär etmegiň esaslandyrylmadyk berk möhletleri);

- dolandyryş maglumat ulgamlary;
- içerki auditň düzümlýin bölümleri (barlygy, hili);
- içerki gözegçilik gurşawyna gatnaşyk.

*Subýektiň işjeňligi – önüm, bazarlar, üpjün edijiler, çykdaýylar, önümçilik işjeňligi:*

- hojalyk işjeňliginiň häsiýeti (mysal üçin, öndüriji, lomaý satyjy, maliýe hyzmatlary, import/eksport);
- önümçilik jaýlarynyň, ammarlaryň, ofisleriň ýerleşýän ýeri;
- hakyna tutulan işgärler (mysal üçin, ýerleşýän ýeri boýunça, teklipler, zähmet hakynyň derejesi, kárdeşler arkalaşyklary bilen ylalaşyklar, pensiýa borçnamalary, döwlet kadalaşdyrmasy);
- önümler ýa-da hyzmatlar we bazar (mysal üçin, esasy buýrujylar we şertnamalar, töleg şertleri, peýdanyň kadasy, bazar paýy, bäsdeşler, eksport, nyrh syýasaty, önümiň abraýy, kepillikler, sargytlar kitaby, meýiller, bazary öwreniş strategiýasy we wezipeler, önümçilik prosesleri);
- harytlaryň we hyzmatlaryň wajyp üpjün edijileri (mysal üçin, uzak möhletli şertnamalar, harytlary getirmegiň durnuklylygy, töleg şertleri, import, getirmegiň usullary (mysal üçin, “edil möhletinde” şertlerinde getirmeler));
- haryt-maddy ätiýaçlyklar (mysal üçin, ýerleşýän ýeri, mukdary);
- franşizalar, ygtyýarnamalar, patentler;
- çykdaýylaryň wajyp toparlary;
- barlaglar we işläp taýýarlamalar;
- daşary ýurt pulundaky aktiwler, borçnamalar we amallar – daşary ýurt pulunyň görnüşleri boýunça, hejirleme;
- subýektiň işjeňligine ahmiýetli derejede täsir edýän kanunçylyklar we kadalaşdyryjy namalar;
- hereket edýän maglumatlar ulgamy, üýtgetmeler girizmek boýunça meýilnamalar;
- bergileriň düzümi, şertleri we çäklendirmeleri goşmak bilen.

*Maliýe işjeňligi – subýektiň maliýe ýagdaýyna we girdejililigine degişli faktorlar;*

- esasy koeffisiýentler we amallar statistikasy;
- meýiller.

*Hasabatlylygyň taýýarlanylýan şertleri – maliýe hasabatlylygyny taýýarlamak prosesinde ýolbaşçylyga täsir edýän daşarky faktorlar.*

*Kanunçylyk:*

- kadalaşdyryş we kadalaşdyryjy talaplar gurşawy;

- salgyt salma;
- işjeňligiň berlen görnüşi üçin mahsus bolan takyk ölçemek we maglumatlary açyp görmek meseleleri;
- auditorçylyk hasabatlylygyna (netijenamasyna) bildirilýän talaplar;
- maliýe hasabatlylygyny ulanyjylar.

### 4.3. Auditde düýplülük (Auditiň halkara 320-nji standarty)

Meýilnamalaşdyryş tapgyrynda meýilleşdirilen iş yzygiderlikleriniň göwrümini kesgitlemek üçin düýplüligiň kabul ederlikli derejesini we şu barlag üçin auditor tarapyndan kabul edilýän auditorçylyk töwekgelçiligini kesgitlemek zerurdyr.

Düýplüligiň derejesini kesgitlemegiň mazmuny we tertibi Auditiň halkara 320-nji “Auditde düýplülük” standartynda açylyp görkezilýär.

Auditiň halkara 320-nji standartynyň girişinde maglumatlaryň düýplüliginiň kesgitlenişi berilýär, ol Maliýe hasabatlylygynyň halkara standartlarynda (MHHS) oňa berilýän kesgitleme bilen gabat gelýär: *“Ýol berilmegi ýa-da ýoýulmagy maliýe hasabatlylygynyň esasynda kabul edilen, ulanyjylaryň ykdysady çözgütlerine täsir edip bilýän maglumatlar düýpli maglumatlar diýlip hasaplanýar. Düýplülük maglumatlaryň geçirilmeginiň ýa-da ýoýulmagynyň anyk şertlerinde bahalandyrylýan maddanyň ýa-da ýalňyşlygyň möçberine baglydyr. Şeýlelikde, düýplülük, ilkinji nobatda, çäk aňlatmany ýa-da başlangyç nokady kesgitleýär we maglumatlaryň ýaramly bolmagy üçin eýe bolmaly esasy hil häsiýeti bolup durmaýar.”*

Auditiň maksady kesgitlenende (Auditiň halkara 120-nji standarty) maliýe hasabatlylygy hakynda pikiriň ähli düýpli babatlarda beýan edilýändigini, ýagny, düýpli däl maglumatlaryň hil alamatlary bolşy ýaly, mukdarlaýyn ölçegleri boýunça hem, auditor tarapyndan auditor netijenamalarynda pikiri bildirilende hasaba alynmaýandygy nygtalyp geçilýär.

Auditiň meýilnamasy işlenip düzülende auditor mukdarlaýyn nukdaýnazardan düýpli gyşarmalary ýüze çykarmak maksady bilen düýplüligiň kabul ederlikleri derejesini kesgitleýär. Muňa garamazdan, gyşarmalaryň göwrümi (mukdary) bolşy ýaly, häsiýeti hem göz önüne alynmalydyr. Hasaba alyş syýasatynyň ýetmezçilikleri ýa-da pes hilli beýanlar, haçan-da, şeýle beýanlar maliýe hasabatlylygyny ulanyjyny nädogry pikir etmeklige eltmeke ähtimallygy bar bolan ýagdaýynda, hil taýdan gyşarmalara mysal bolup durýar.

Auditiň halkara 320-nji standartynda “düýplülük derejesi” düşüňjesi berilmeýär.

Başgaça aýdylanda, düýplülük derejesi auditora hasabatlylygyň ýüze çykarylan gyşarmalarynyň mukdarlaýyn babatda düýpliligi hakynda öz pikirini esaslandyrmaga mümkinçilik berýän ölçeg bolup durýar.

Auditor düýplülige maliýe hasabatlylygynyň derejesinde umumylykda bolşy ýaly, hasaplaryň käbir galyndylary, amallar topary we açylyp görkezilýän maglumatlar babatda hem seredýär. Üstesine-de, netijede maliýe hasabatlylygynyň seredilýän jähetlerine baglylykda düýplüligiň dürli derejelerini almak mümkindir.

Düýplüligiň derejesi hasabatlylygyň käbir maddalary, galyndylar ýa-da amallar topary boýunça kabul edilende auditorçylyk töwekgelçiliginiň meýilnamalaýyn derejesiniň we onuň düýplüliň derejesi bilen ters baglylygynyň göz önüne tutulmagy zerurdyr. Bu auditorçylyk töwekgelçiligi näçe ýokary bolsa, düýplüligiň derejesi şonça-da pes bolýandygyny we tersine, auditorçylyk töwekgelçiligi näçe pes bolsa, düýplüligiň derejesi şonça-da ýokary bolýandygyny aňladýar (maglumatlaryň mukdarlaýyn gyşarmasynyň rugsat berilýän çägi).

Düýplüligiň derejesi auditiň göwrümi bilen, ýagny meýilnamalaşdyrylan auditorçylyk iş yzygiderlikleriniň göwrümi bilen baglanyşyklydyr: düýplüligiň derejesi näçe pes bolsa, auditor şonça-da köp iş yzygiderliklerini ýerine ýetirmelidir, ýagny auditor çäkleýin gyşarmanyň derejesiniň näçe pes derejesini meýilleşdirýän bolsa, auditor hakyky ýüze çykarylan gyşarmalaryň düýplüligi hakynda öz pikirini esaslandyrmak üçin şonça-da köp subutnamalary toplamalydyr.

Auditiň halkara 320-nji standartynda auditor indiki ýagdaýlarda düýplüligi bahalandyrmalydyr:

a) auditorçylyk iş yzygiderlikleriniň häsiýeti, möhletleri we göwrümi kesgitlenende (auditiň meýilnamalaşdyrylýan tapgyrynda);

b) gyşarmalaryň netijeleri bahalandyrylanda (auditorçylyk subutnamalarynyň toplanýan we auditorçylyk netijenamasynyň taýýarlanýan tapgyrynda).

Standartda düýplülük derejesiniň bahalandyrylmagynyň ýokary hünärli pikirlenmeleriň predmeti bolup durýandygy, ýöne munda bu pikirlenmeleri delillendirmegi üpjün etmegiň zerurlygy nygtalýar. Şonuň üçin meýilnamalaşdyryş tapgyrynda auditoryň haýsy hasap galyndylarynyň we amallar toparynyň düýplülük derejesiniň hasaplamalaryna goşulmalydygyny we hil alamatlary boýunça düzgün bozmalaryň haýsy görnüşleriniň düýpli hasaplanjakdygyny, şeýle hem saýlama usuly we analitik iş yzygiderlikleriniň kömegi bilen haýsy maddalaryň derňelmeginiň zerurdygyny çözmegi zerurdyr.

Şeýle seljermäniň netijeleri auditoriýň işçi resminamalarynda, esasan hem, auditň meýilnamasynda we maksatnamasynda şu barlanýan tarap üçin maliýe hasabatlylygynyň saýlanyp alnan binýatlaýyn görkezijileri boýunça kesgitlenen kabul ederlikli düýplülük derejesi görnüşinde ýazgy edilmelidir (Auditň halkara 300-nji “Meýilnamalaşdyryş” standartynyň we Auditň halkara 230-njy “Resminamalaşdyryş” standartynyň talaplary).

Auditoriýň düzedilmedik gyşarmalaryň umumy jeminiň düýpli bolup durýandygyny ýa-da durmaýandygyny bahalandyrmagy zerurdyr. Eger auditor gyşarmalaryň düýpli bolup biljekdigi hakynda netijä gelen ýagdaýynda, onuň indikileri ýerine ýetirmegi zerurdyr:

a) ýa-ha auditň göwrümini artdyrmak arkaly auditorçylyk töwekgelçiligini peseltmek (goşmaça auditorçylyk iş yzygiderlikleriniň ýerine ýetirilmegi);

b) ýa-da barlanýan tarapyň ýolbaşçylygyndan ýüze çykarylan gyşarmalaryň aradan aýrylmagyny talap etmek.

Eger ýolbaşçylyk maliýe hasabatlylygyna düzedişleri girizmekden ýüz öwürýän bolsa, goşmaça auditorçylyk iş yzygiderlikleriniň netijeleri bolsa auditorçylyk töwekgelçiligini kabul ederlikli derejä çenli peseltmeýän bolsa, onda auditor modifisirlenen auditorçylyk netijenamasyny taýýarlap we degişli bellikler bilen hasabatlylygyň ygtybarlylygy hakynda öz pikirini beýan edip biler.

### **Sapaklara özbaşdak taýýarlanmak üçin soraglar**

1. Meýilleşdiriş näme we meýilleşdiriş prosesi haýsy tapgyrlara bölünýär?
2. Auditň umumy meýilnamasyny we maksatnamasyny taýýarlamagyň nähili maksatlary bar?
3. Auditň meýilnamasyny we maksatnamasyny taýýarlamak prosesinde haýsy esasy meseleler öwrenilýär?
4. Müşderiniň işewürligi öwrenilende auditoriýň nämeleri bilmegi zerurdyr we bu bilimler haýsy maksatlar üçin ulanylýar?
5. Barlanýan tarapyň işewürligini öwrenende auditor haýsy meseleleri seljermelidir?
6. Haýsy maglumatlar düýpli hasaplanylýar?
7. Haýsy maksat bilen düplüligiň derejesi kesgitlenýär?
8. Düýplüligiň hil we mukdar tarapy nämeden ybarat? Düplülük derejesi näme?
9. Düýplülük derejesi bilen auditorçylyk töwekgelçiliginiň nähili baglanyşygy bar we düýplülük derejesi bilen auditň göwrüminiň gatnaşygy nähili?

10. Düyplülük derejesiniň hasaplamasynyň resminamalaşdyrylmagy we onuň audit prosesinde we barlagyň tamamlanylmagynda ulanylyşy.
11. Düypli ýoýulmalar ýüze çykarylanda auditor nähili hereket etmeli?

## **5-NJI BAP. AUDITIŇ HALKARA STANDARTLARYNYŇ 400-499-njy “IÇERKI GÖZEGÇILIK” TOPARY**

### **5.1. Töwekgelçilikleri bahalandyrmak we içerki gözegçilik (Auditň halkara 400-nji standarty)**

Auditorçylyk töwekgelçiligini kesgitlemek boýunça maslahatlar esasan, Auditň halkara 400-nji standartynda açylyp görkezilýär. Meýilleşdirilýän tapgyrynda içerki gözegçilik we buhgalterçilik hasaba alnyşy ulgamlaryny bahalandyrmagyň iş yzygiderliklerine we olary kesgitleýän faktorlara Auditň beýleki halkara standartlarynda has jikme-jik seredilýär.

Auditorçylyk töwekgelçiligi auditoryň tejribesi esasynda we buhgalterçilik hasaba alnyşy we içerki gözegçilik ulgamlaryny testirlemegiň netijeleri boýunça kesgitlenýär. Buhgalterçilik hasaba alnyşy ulgamy näçe ygtybarly we içerki gözegçilik ulgamyna ynam näçe ýokary bolsa, auditorçylyk töwekgelçiligi şonça-da pesdir, auditor şonça az auditorçylyk iş yzygiderlikleriniň göwrümini meýilleşdirip we ýerine ýetirip biler. Şol bir wagtda auditorçylyk töwekgelçiligi näçe pes bolsa, düýplüligiň derejesini şonça-da köp meýilleşdirip bolar (maglumaty ýoýmagyň aňryçäk rugsat berilýän derejesi) we auditň göwrümi şonça az bolar.

Şol sebäpli meýilleşdirilen auditorçylyk iş yzygiderlikleriniň göwrümini optimimallaşdyrmak üçin düýpliligiň derejesini we şu barlag üçin kabul ederlikli auditorçylyk töwekgelçiligini aňryçäk ygtybarly kesgitlemek juda wajypdyr. Ondan soňra auditorçylyk delilleri toplananda we jemleýji auditorçylyk resminamalary taýýarlananda auditorçylyk töwekgelçiligi anyklanyp bilner we onuň bilen baglanyşyklylykda goşmaça auditorçylyk iş yzygiderlikleriň ýerine ýetirilmegi ýa-da düýplüligiň derejesine düzedişleriň girizilmegi, netijede maliýe hasabatlylygynyň ygtybarlydygy hakynda auditoryň pikirine hem düzedişleriň girizilmegi ähtimaldyr.

Auditň halkara 400-nji standartynda esasy düşüňjeler we kesgitlemeler berilýär.

*“Auditorçylyk töwekgelçiligi, haçan-da, maliýe hasabatlylygynda düýpli gyşarmalar bar bolan ýagdaýynda auditoryň laýyk bolmadyk auditorçylyk pikirini beýan etmek ähtimallygyny aňladýar”.* Hasabatlylygyň (ýa-da auditorçylyk işiniň) ugry boýunça hyzmatlary ýerine ýetirilende aýratyn maglumatlaryň ygtybarlydygy hakynda pikiriniň nädogry bildirilmegi töwekgelçiliginiň iki tarapy bardyr. Haçan-da, auditor ähli düýpli gyşarmalar ýüze çykarylan diýip hasaplanda (haçan-da, ýüze çykarylmaýyk düýpli gyşarmalar bar bolan ýagdaýynda)



maglumatlaryň ygtybarlylygynyň artyk bahalandyrylan töwekgelçiligi. Haçan-da auditor ýüze çykarylman galan düýpli gyşarmalar bar diýip hasaplarda (haçan-da ähli düýpi gyşarmalar hakykatda ýüze çykarylan ýagdaýynda) maglumatlaryň ygtybarlylygynyň pes bahalandyrylan töwekgelçiligi.

Auditorçylyk töwekgelçiligi (AT) üç bölegi öz içine alýar: aýryp bolmaýan töwekgelçilik (ABT), gözegçilik ulgamynyň töwekgelçiligi (GUT) we ýüze çykarmazlyk töwekgelçiligi (ÝÇT), olaryň özara baglanyşygyny şu formula bilen görkezmek bolar:

$$AT = ABT \times GUT \times \text{ÝÇT}$$

Haçan-da ýüze çykarmazlyk töwekgelçiligi dolulygyna auditi geçirmegiň gurnalyşyna we ýerine ýetirijileriň hünär derejesine bagly bolup durýan we auditorlaryň tejribesinden hem-de barlagy geçirmegiň şertlerinden ugur alnyp kesgitlenýän bolsa, aýryp bolmaýan töwekgelçilik (ABT) we gözegçilik serişdeleriniň töwekgelçiligi buhgalterçilik hasaba alnyşy ulgamyna bolan ynamyň derejesini we içerki gözegçilik ulgamynyň ygtybarlylyk derejesini testirlemek (bahalandyrmak) arkaly kesgitlenýär.

Içerki gözegçilik ulgamy, şol sanda onuň düzümlýýin birligi hökmünde buhgalterçilik hasaba alnyşy ulgamy bahalandyrylanda auditor testirlemegiň kömegi bilen faktorlary (faktlary we hojalyk wakalaryny) öwrenýär. Testirlemek auditiň maksatlary üçin prosese (hasaba alyşa, tehnologik, hojalyk we ş.m.) syn edilýän wagtynda, resminamalar öwrenilýän wagtynda auditoryň özi tarapyndan ýerine ýetirilip bilnişi ýaly, bu meseleler babatda jogapkär, ygtyýarly hünärmenlerden soramak arkaly hem ýerine ýetirilip bilner. Testirlemäni, şeýle hem ýazuw görnüşde soramak ýa-da barlanýan tarapyň hünärmenlerinden ýazmaça görnüşdäki jogaplary almak üçin sowalnamalary paýlamak arkaly geçirip bolar. Testirleme netijeleriniň resminamalaşdyrylmagy, meseleleriň şu görnüşleri boýunça içerki gözegçilik ulgamynyň we buhgalterçilik hasaba alnyşy ulgamynyň ygtybarlylygyny ýa-da oňa bolan ynamy bahalandyrmak görnüşinde auditorçylyk netijeleri bilen tamamlanmalydyr. Soňra barlagyň ýolbaşçysy jemleýiji resminamany taýýarlaýar, onda aýratyn testlerde görkezilen, ähli auditorlaryň pikiri umumylaşdyrylýar.

*“Aýryp bolmaýan töwekgelçilik hasabyň galyndysynyň ýa-da amallar toparynyň gyşarmalar bilen ylalaşyklylygyny aňladýar, olar aýratynlykda ýa-da beýleki hasaplaryň galyndylarynyň ýa-da amallar toparynyň gyşarmalary bilen umumylykda bolup biler”.* Aýryp bolmaýan töwekgelçilik hasaba alyş ulgamlarynyň hemmesine (tehnologik, tehniki, işgärler we beýl.), şol sanda hojalyk

amallarynyň ýerine ýetiriliş, olaryň ilkinji resminamalarda we buhgalterçilik registrlerinde hasaba alynýş tapgyrynda maglumatlaryň ýoýulmagynyň ýüze çykmak ähtimallygyny kesgitleýän obýektiw we subýektiw faktorlar esasynda, buhgalterçilik hasaba alnyşyna hem mahsusdyr.

Auditor ilkinji nobatda, hojalyk amallary hasaba alnanda we maliýe hasabatlylygy taýýarlananda wajyp gözegçilik wezipesine eýe bolup durýan buhgalterçilik hasaba alnyşa üns berýär. Auditň halkara 400-nji standartynda buhgalterçilik hasaba alnyşy ulgamyna kesgitleme berilýär we maliýe hasabatlylygynyň derejesinde we hasabyň galyndysynyň we amallaryň synpynyň derejesinde faktorlaryň esasy toparlary sanalap geçilýär. *“Buhgalterçilik hasaba alnyşy ulgamy – subýektiň wezipeleriniň we ýazgylarynyň tapgyrydyr, olar arkaly amallaryň netijeleri maliýe ýazgylaryny ýöretmegiň usuly hökmünde işlenilýär. Şeýle ulgamlar amallaryň we beýleki wakalaryň netijelerini identifikasiýalaşdyrmak, toplamak, seljermek, hasaplamak, toparlara bölmek, hasaba almak, umumylaşdyrmak we ýazgy etmek maksatlarynda ulanylýar”.*

Auditor buhgalterçilik hasaba alnyşy ulgamyna test geçirmelidir we dürli anketa – sowalnamalaryň kömegi bilen buhgalterçilik hasaba alnyşy ulgamyna bolan ynamyň derejesine baha bermelidir. Bu sowalnamalara hasaba alyş prosesine gözegçilik etmegiň dowamynda auditoryň özi ýa-da barlanýan tarapyň hünärmenleri jogap berýär. Audit ilkinji gezek geçirilende buhgalterçilik hasaba alnyşy ulgamynyň aňryçäk zerur barlagy geçirilýär we oňa doly düşünilýär we oňa ynamlylygyň derejesi bahalandyrylýar. Audit gaýtadan geçirilende buhgalterçilik hasaba alnyşy ulgamynyň hereket edişine täsir edýän faktorlaryň üýtgeýşi anyklanýar we zerur bolan ýagdaýynda buhgalterçilik hasaba alnyşy ulgamynyň ynamlylygynyň derejesi hakynda pikire düzediş girizilýär. Buhgalterçilik hasaba alnyşy ulgamyna ynamlylygyň derejesi näçe ýokary bolsa, aýryp bolmaýan töwekgelçilik (ABT) şonça-da pesdir we tersine.

Emma meýilleşdiriş tapgyrynda buhgalterçilik hasaba alnyşy ulgamynyň hereket ediş şertlerini (gurşawyny) we buhgalterçilik hasaba alnyşy ulgamynda gözegçilik serişdeleriniň barlygyny ýa-da ýoklugyny bahalandyrmak mümkindir. Buhgalterçilik hasaba alnyşy ulgamynyň hereket edýän şertlerinde ondaky gözegçilik serişdeleriniň hakyky ulanylyşyny diňe hasaplaryň galyndysy ýa-da amallar topary jikme-jik testden geçirilende mazmuny boýunça iş yzygiderlikleriniň ýerine ýetiriliş prosesinde anyklamak mümkindir. Diňe şonda, auditor subutnamalarynyň toplanýan tapgyrynda buhgalterçilik hasaba alnyşy ulgamynyň hakyky ýagdaýy we aýryp bolmaýan töwekgelçiligiň derejesi (hakyky ABT) anyklanýar.

*“Gözegçilik ulgamynyň töwegelçiligi – bu aýratynlykda ýa-da beýleki hasaplaryň galyndysy ýa-da amallaryň topary bilen umumylykda ähmiýetli bolup biljek hasaplaryň galyndysynyň ýa-da amallaryň toparynyň gyşarmasynyň buhgalterçilik hasaba alnyşy we içerki gözegçilik ulgamlarynyň kömegi arkaly önüniň alnyp bolunmazlygynyň, ýüze çykarylmalazlygynyň ýa-da wagtynda düzedilmezliginiň ähtimallygydyr”.* Şeýlelikde, **GUT-niň üç tarapy bardyr:** hasaba alyş ulgamynda bolup biljek gyşarmalaryň ählisiniň önüni alyp bolmaýanlygy; hasaba alyşda goýberilen düýpli gyşarmalaryň ählisiniň ýüze çykarylmaýanlygy; ýüze çykarylan düýpli gyşarmalaryň öz wagtynda (giç) aradan aýrylmaýanlygy ýa-da düzedilmeýänligi ähtimallygy.

Auditiň halkara 400-nji standartynda içerki gözegçilik ulgamynyň (IGU) buhgalterçilik hasaba alnyşy ulgamynyň wezipelerine gönümel degişli meseleleriň çäklerinden çykýandygy nygtalýar we oňa şu kesgitleme berilýär. *“Içerki gözegçilik ulgamy – bu ýolbaşçylygyň syýasatyny berk berjaý etmegi, aktiwleriň goraglylygyny üpjün etmegi, kezzaplygyň we ýalňyşlyklaryň önüni almak we ýüze çykarmak hakykatyny, buhgalterçilik ýazgylarynyň anyklygyny we dolulygyny we ygtybarly maliýe maglumatlaryny öz wagtynda taýýarlamagy goşmak bilen, mümkin boldugyça amaly ýerine ýetirip boljak derejede maliýe-hojalyk işjeňliginiň tertipli we netijeli alnyp barylmalazyny göz önüne tutýan ýolbaşçylygyň maksatlaryny amala aşyrmaklyga goldaw bermek üçin subýektiň ýolbaşçylygy tarapyndan kabul edilen syýasat we iş yzygiderlikleridir (içerki gözegçilik serişdeleri).* Kesgitlemeden görnüşi ýaly, içerki gözegçilik ulgamynyň gaýrylardan başga-da, buhgalterçilik ýazgylarynyň dolulygy we maliýe hasabatlylygynyň ygtybarlylygy babatda buhgalter hasaba alyşy ulgamyna hem gözegçilik edýär.

Içerki gözegçilik ulgamynyň giň manysy bardyr we gözegçiligiň (ýa-da gözegçiligiň wezipesi hökmünde hasaba alnyşyň) birnäçe ulgamlaryny öz içine alýar: tehnologik gözegçilik, maddy-tehniki gözegçilik, işgärleriň gözegçiligi, dolandyryş diwanynyň gözegçiligi, ýangyn, ekologik we natural birlikleriň degişli hasaba alnyşyny alyp barýan gözegçiligiň beýleki görnüşleri. Emma gözegçiligiň bu ulgamlarynyň işiniň anyklygy we ygtybarlylygy aslynda ähli natural görkezijileri pul birliginde, aktiwler we borçnamalar, girdejiler ýa-da çykdaýylar görnüşinde beýan edýän buhgalterçilik hasaba alnyşy ulgamynyň ygtybarlylygynda görkezilýär. Auditor BHU-nyň çäklerinden daşarda içerki gözegçilik ulgamynyň diňe onuň bilen berk baglanyşykly we onuň ygtybarlylygynyň bahalandyrmasyna täsir edip biljek jähetlerine seredýär.

*Birinjiden,* buhgalterçilik hasaba alnyşy ulgamy hasaba alnyşyň ähli ulgamlarynda, şol sanda buhgalterçilik hasaba alnyşy ulgamynda hem ýüze çykyp biljek gyşarmalaryň netijeli önüni almalydyr, ýagny gözegçiligiň degişli gurşawy

döredilmelidir. Auditiň halkara 400-nji standartynyň kesgitlemesi boýunça *“Gözegçilik gurşawyny umumy gatnaşyk, içerki gözegçilik ulgamyna degişli bolan, müdirleriň we ýolbaşçylygyň habarlylygy we hereketleri we subýekt üçin onuň ähmiýetliligi öz içine alýar”*. Emma Auditiň halkara 400-nji standartynda gözegçilik gurşawyny häsiýetlendirýän faktorlar beýan edilende gözegçilik wezipelerini amala aşyrmagyň diňe bir subýektiw (“ýolbaşçylygyň habarlylygy we hereketleri”) taraplaryna däl-de, eýsem obýektiw taraplaryna hem seredilýär (mysal üçin, subýektiň guramaçylyk gurluşy). Başgaça aýdylanda, gözegçilik gurşawy diýlip, obýektiw bar bolan we hasaba alyş we maliýe hasabatlylygyny taýýarlamak prosesinde netijeli gözegçiligi amala aşyrmak üçin subýektiw döredilýän şertlere düşünilmelidir.

Mysal üçin, işewürlük töwekgelçiligi nukdaýnazaryndan pudagyň ýagdaýy, kärhananyň gurluşynyň çylşyrymlylygy we onuň düzümläýin birlikleriniň ýurduň we dünýäniň sebitleri boýunça paýlanylyşy gözegçiligiň durnukly gurşawyny döretmek mümkinçiligine täsir edýän obýektiw faktorlar bolup durýar. Maglumatlaryň gyşarmasyny duýdurmagyň zerur bolan serişdelerini, aktiwleriň tükelligini üpjün etmek boýunça önüni alyş çärlerini işläp düzmek bolsa, ýolbaşçylygyň gözegçiligiň durnukly gurşawyny döretmek meselesine subýektiw çemeleşmesine şaýatlyk edýär.

*Ikinjiden*, içerki gözegçilik ulgamy ýolbaşçylyk tarapyndan döredilen gözegçilik serişdeleriniň we iş yzygiderlikleriniň kömegi bilen hasaba alyş ulgamynda eýýäm peýda bolan gyşarmalary ýüze çykarmalydyr. Auditiň halkara 400-nji standartynda resmi terjimede indiki görnüşde berilýän, gözegçiligiň iş yzygiderlikleri düşüňjesi berilýär: *“Gözegçiligiň iş yzygiderlikleri – syýasat we iş yzygiderlikleri, şeýle hem subýektiň anyk maksatlaryna ýetmegi üçin ýolbaşçylyk tarapyndan döredilen gözegçilik gurşawdyr”*.

Emma hakykatda gözegçilik serişdesi (usuly) bolup durýan gözegçilik iş yzygiderlikleriniň tapawutlandyrylmagy zerurdyr, mysal üçin, geçirilmegi buhgalterçilik hasaba alnyşy boýunça düzgünlerde, hasaba alyş syýasatynda ýa-da ýolbaşçylygyň aýratyn görkezmesinde göz önüne tutulan, emläkleriň ýa-da beýleki aktiwleriň tükellemesini geçirmek iş yzgiderligi. Şol bir wagtda gözegçiligiň iş yzygiderliklerine gözegçilik serişdeleriniň jogapkär şahslar tarapyndan ulanylmagynyň iş yzgiderlikleri hökmünde seretmek hem bolar, onda tükellemäniň hakykatdan geçirilmegi, gözegçiligiň bu serişdesini göz önüne tutýan kadalaşdyryjy-düzgünleşdiriji resminamany ýerine ýetirmegiň iş yzygiderligi bolup durýar.

Şeýlelikde, iki düşüňjani tapawutlandyrmak bolar. Gözegçilik serişdeleri – bu guramaçylyk, tehniki, resminamalaýyn we beýleki serişdeleriň jemidir, olaryň

ulanylmagy aktiwleriň tükelligine we ygtybarly hasaba alyşyň we hasabat maglumatlarynyň döredilmegine netijeli gözegçiligi üpjün edýär. Bu, mysal üçin, signalizasiýa tehniki serişdeleri, maddy jogapkär şahslaryň buýruklary ýaly guramaçylyk-düzgünleşdiriji resminamalar, wezipe borçnamalarynyň gözükdirijileri we düzgünleri, degişli rekwizitleri bilen umumy görnüşli resminamalaryň blankalary bolup biler. Emma gözegçilik serişdeleriniň bar bolmagy zerur bolan ýagdaýynda signalizasiýa serişdeleriniň işledilip bilinjekdigini, buýruklaryň we wezipe borçnamalarynyň gözükdirijileriniň ýerine ýetiriljekdigini ýa-da resminamalarda hökmany rekwizitleriň dolduryljakdygy, tükellemäniň geçiriljekdigini kepillendirmeyär, ýagny gözegçilik iş yzygiderlikleriniň ýerine ýetirilmezlik ähtimallygy bardyr, netijede bar bolan gözegçilik serişdeleriniň netijeliligi nula deň bolup biler.

*Gözegçilik serişdelerini ulanmagyň iş yzygiderligi* – bu gözegçiligiň hereket edýän şertlerinde (gözegçilik gurşawynda) bar bolan gözegçilik serişdelerini ulanmak boýunça ýerine ýetirijileriň amaly hereketidir. Meýilleşdiriş tapgyrynda diňe gözegçilik gurşawyny we gözegçilik serişdeleriniň barlygyny ýa-da ýoklugyny bahalandyrmak mümkindir, barlanýan tarapyň işgärleri tarapyndan gözegçiligiň iş yzygiderliginiň netijeliliginiň bahalandyrylmagy bolsa, diňe hasaplaryň galyndylary ýa-da amallar topary jikme-jik testden geçirilende mazmuny boýunça iş yzygiderliklerini ýerine ýetirmek prosesinde mümkindir. Hut auditorçylyk subutnamalarynyň toplanýan tapgyrynda içerki gözegçilik ulgamynyň hakyky ýagdaýy, onuň ygtybarlylygynyň derejesi we gözegçilik ulgamynyň töwekgelçilik derejesi (hakyky GUT) anyklanýar.

*“Ýüze çykarmazlyk töwekgelçiligi barlagyň auditorçylyk iş yzygiderlikleriniň mazmuny boýunça hasaplaryň galyndysyndaky ýa-da amallar toparyndaky, aýratynlykda ýa-da beýleki hasaplaryň galyndysyndaky ýa-da amallar toparyndaky gyşarmalar bilen umumylykda düýpli bolup biljek gyşarmalary ýüze çykarmaga mümkinçilik bermeyändiginden ybaratdyr”.* Buhgalterçilik hasaba alnyşy ulgamynda goýberilen we içerki gözegçilik ulgamy tarapyndan gözden salnan, maglumatlaryň gyşarmasynyň auditor tarapyndan ýüze çykarylmalzlygy ähtimallygy barlamagyň seçip alyş usulynyň ulanylýan ýerinde (maglumatlaryň seçip almak barlagynyň töwekgelçiligi), auditorlaryň hünär derejesi pes bolanda, auditi geçirmek üçin bolup bilmejek derejede gysga möhletler meýilleşdirilende, auditiň meýilnamasynyň we maksatnamasynyň ürc edilip taýýarlanmadyk ýerlerinde ýokarydyr we ş.m..

Bir tarapdan, ýüze çykarmazlyk töwekgelçiligi bilen beýleki tarapdan aýryp bolmaýan töwekgelçilik we gözegçilik serişdeleriniň töwekgelçiliginiň arasynda ters baglanyşyk bardyr. Eger aýryp bolmaýan töwekgelçilik we gözegçilik

serişdeleriniň töwegelçiligi ýokary bolsa, onda kabul ederlikli ýüze çykarmazlyk töwegelçiligi pes bolmalydyr, bu auditorçylyk töwegelçiligini kabul ederlikli pes derejä çenli azaltmaga mümkinçilik berer. Eger tersine, aýryp bolmaýan töwegelçilik we gözegçilik serişdeleriniň töwegelçiligi pes derejede bolsa, auditor ýüze çykarmazlygyň has ýokary töwegelçiligini kabul edip biler we barybir munda auditorçylyk töwegelçiligini kabul ederlikli iň pes derejä çenli azaldyp biler.

Auditor tarapyndan bu barlag üçin kabul ederlikli ýüze çykarmazlyk töwegelçiliginiň kesgitlenmegi zerurdyr, ol buhgalterçilik hasaba alnyşy ulgamy we içerki gözegçilik ulgamy ýokary derejede bahalandyrylan ýagdaýynda ýokary bolar. Başgaça aýdylanda, içerki gözegçilik ulgamy näçe ygtybarly bolsa we buhgalterçilik hasaba alnyşy ulgamyna ynam näçe ýokary bolsa, auditor iş yzygiderlikleriniň kömegi bilen gyşarmalary ýüze çykarmak şonça-da kyndyr, diýmek, has dykgatly barlagyň meýilleşdirilmegi (auditiň göwrüminiň artdyrylmagy), umumy auditorçylyk töwegelçiligini kabul ederlikli derejä çenli azaltmak üçin mazmuny boýunça iş yzygiderlikleriniň has köp mukdarynyň göz önüne tutulmagy zerurdyr.

Beýleki tarapdan, buhgalterçilik hasaba alnyşy ulgamy we içerki gözegçilik ulgamy näçe az ygtybarly bolsa we olara bolan ynam näçe az bolsa, ýüze çykarmazlyk töwegelçiligi şonça-da pes bolar. Emma ýüze çykarmazlyk töwegelçiligi belli bir derejede peseldilse-de, umumy auditorçylyk töwegelçiligi artar we auditiň meýilnamalaýyn göwrümi (mazmuny boýunça auditorçylyk iş yzygiderlikleriniň mukdary) hem artdyrylmalydyr. Ýüze çykarmazlyk töwegelçiligini kesgitli bir iň pes derejä çenli azaltmak bolar, ýöne juda kämil auditor kadrlaryny saýlap almaklygyň we auditi geçirmegiň juda kämil şertlerini döretmekligiň mümkin dældigi bilen baglanyşyklylykda, absolýut nula çenli azaltmak mümkin däl.

Auditorçylyk töwegelçiliginiň buhgalterçilik hasaba alnyşy ulgamynyň we içerki gözegçilik ulgamynyň bahalandyrmasyna we ýüze çykarmazlyk töwegelçiliginiň bu barlag üçin kabul ederlikli derejesine bagly bolup durýanlygyndan başga-da, auditor düýpliligiň meýilleşdirilen derejesini göz önüne tutmalydyr. Auditorçylyk töwegelçiligi bilen düýpliligiň derejesiniň ters baglanyşygy bardyr, ýagny düýpliligiň derejesi näçe ýokary bolsa, auditor töwegelçiligi şonça-da pesdir we tersine.

Buhgalterçilik hasaba alnyşy we içerki gözegçilik ulgamlarynyň bahalandyrmasy barlanýan tarap boýunça umumylykda bolşy ýaly, düýpliligiň derejesiniň hasaplanmagyna esas bolup durýan, amallaryň aýratyn toparlary

boýunça hem geçirilip bilinýän bolsa, auditorçylyk töwekgelçiligi umumylykdä şol barlag üçin bahalandyrylýar.

Buhgalterçilik hasaba alnyşy ulgamyna bolan ynamyň derejesini we içerki gözegçilik ulgamynyň ygtybarlylygynyň derejesini bahalandyrmak meýilleşdiriş tapgyrynda testden geçirmek arkaly (gözegçilik gurşawyny we gözegçilik serişdeleriniň barlygyny ýa-da ýoklugyny bahalandyrmak) we auditorçylyk subutnamalaryny toplamak tapgyrynda düýpliligi boýunça iş yzygiderliklerini ýerine ýetirmek we gözegçiligiň hereket edýän gurşawynda gözegçilik serişdeleriniň ulanylyşyny goşmaça jikme-jik testden geçirmek (bahalandyrmak) arkaly mümkindir.

Auditiň halkara 400-nji standartynda auditoryň işçi resminamalarda buhgalterçilik hasaba alnyşy ulgamy we içerki gözegçilik ulgamy hakynda alnan düşüňjeler görkezmelidigi we içerki gözegçilik ulgamynyň töwekgelçiligine baha bermelidigi belleniýär. Pes baha berlen ýagdaýynda auditoryň jemleýiji resminamalarynda (arzalarynda, hasabatlarynda we auditorçylyk netijenamasynda) içerki gözegçilik ulgamynyň kemçiliklerini görkezýän netijeler bolmalydyr.

## **5.2. Audit kompýuter maglumatlar gurşawynda (Auditiň halkara 401-nji standarty)**

Auditiň umumy maksady we göwrümi kompýuter maglumatlar ulgamynyň gurşawynda üýtgemeyär. Muňa garamazdan kompýuteriň ulanylmagy maliýe maglumatlaryny işlemegiň, saklamagyň we geçirmegiň prosesine üýtgetme girizýär we subýekt tarapyndan ulanylýan buhgalterçilik hasaba alnyşy we içerki gözegçilik ulgamlaryna täsir edip biler. Ýerine ýetirilýän işleri meýilnamalaşdyrmak, ugrukdyrmak, gözegçilik etmek we barlamak üçin, auditoryň kompýuter maglumatlar ulgamy boýunça ýeterlik derejede bilimi bolmalydyr.

Auditor kompýuter maglumatlar ulgamynyň hereket ediş prosesleriniň ähmiýetliligi we çylşyrymlylygy hakynda, şeýle hem audit geçirilende ulanmak üçin maglumatlaryň elýeterliligi hakynda düşüňje edinmelidir. Bu we beýleki aýryp bolmaýan töwekgelçiligiň we gözegçilik ulgamynyň töwekgelçiliginiň bahalandyrmasyna täsir edýär. İçerki gözegçilik ulgamynyň ygtybarlylyk derejesiniň we buhgalterçilik hasaba alnyşy ulgamy bolan ynamlylygyň derejesiniň deslapky bahalandyrmasyna (netijede, auditorçylyk töwekgelçiligine we onuň düzümlýýin birliklerine) kompýuter maglumatlar ulgamynyň gurşawynyň täsirini hasaba almak üçin Auditiň halkara 401-nji standartynda auditor maksatnamasyna

goşulýan auditň göwrümine we iş yzygiderliklerine düzediş girizilmegi üçin meýilnamalaşdyryş tapgyrynda öwrenilmegi (testden geçirilmeli) zerur bolan faktorlar belleniip geçilýär:

a) her bir ähmiýetli amaly buhgalterçilik programmasynda kompuýet işlemesiniň möhümligi we çylşyrymlylygy; amaly programma, eger, mysal üçin, beýleki amaly programmalary ulanmak bilen, maglumatlaryň uly göwrümi işlenýän bolsa, çylşyrymly hasaplanýar, munda möhüm amallar aýratynlykda tassyklanylýp bilinmez, amallaryň alyş-çalyşy bolsa, kompýuter maglumatlar ulgamynda elektron usulda amala aşyrylýar;

b) müşderiniň kompýuter maglumatlar ulgamy işjeňliginiň guramaçylyk gurluşynyň çylşyrymlylygy, şeýle hem içerki gözegçilik ulgamynyň netijeli hereket etmegi nukdaýnazaryndan programmalary ulanyjylaryň konsentrasiýa ýa-da wezipeleriň paýlanyş derejesi;

ç) maglumatlaryň bir böleginiň diňe kompýuterde okap bolýan formatda bolup biljekdigi sebäpli maglumatlaryň elýeterliligi;

d) kompýuter maglumatlar ulgamynyň öz gözegçilik serişdeleriniň ulanylmagy, umumy görnüşli amallaryň bolmagy we amaly programmalara elýeterliligiň çäklendirilmegi auditorçylyk töwekgelçilikleriniň düzümlýin birliklerini peseldip biler.

Auditoryň kompýuter maglumatlar ulgamy gurşawy we olaryň aýryp bolmaýan töwekgelçiligiň we gözegçilik ulgamynyň töwekgelçiliginiň bahalandyrmasyna täsir etmek ähtimallygy hakynda düşüňjesi bolmalydyr.

Kompýuter maglumatlar ulgamy gurşawynda içki gözegçilik ulgamyny we buhgalterçilik hasaba alnyşy ulgamynyň ygtybarlylygy indiki sebäplere görä deslapky pikirden pes bahalandyrylyp bilner:

- Amallaryň yzlarynyň bolmazlygy. Ulanyjy tarapyndan amala aşyrylýan el bilen ýerine ýetirilýän amallar arkaly amaly programmanyň logikasynda orun alan ýalňyşlygy öz wagtynda ýüze çykarmak mümkindir. Auditň maksatlary üçin ulanylýan amal hakynda maglumatlaryň doly göwrümi diňe gysga wagtyň dowamynda ýa-da diňe kompýuterde okalyp bilinýän formatda hereket edip biler.

- Amallaryň bitewilikde işlenmegi. Programmirlämedäki ýalňyşlyklar we tehniki serişdelerdäki ýa-da programma üpjünçiligindäki gaýry ulgamlaryň ýalňyşlyklar ähli amallaryň nädogry işlenmegine getirer.

- Wezipeleriň bölünmeginiň ýoklugy. Adatça käbir şahslar tarapyndan elden ýerine ýetirilýän gözegçilik iş yzygiderlikleriniň köpüsi kompýuter maglumatlar ulgamynda üýşürilip bilner. Şeýlelikde, kompýuter programmalaryna, maglumatlaryň işleniş prosesine elýeterliligi bolan şahs



gözegçiligiň netijeliligi nukdaýnazaryndan laýyk gelmeüän wezipeleri ýerine ýetirip biler.

- Ýalňyşlyklaryň we düzgün bozmalaryň bolmagy ähtimallygy. kompýuter maglumatlar ulgamy işlenip düzülende, oňa tehniki hyzmat edilende we ulanylanda adamzada mahsus bolan ýalňyşlyklaryň goýberilmegi ähtimallygy el bilen işlenilýän ulgamlardaka garanda köp bolup biler. Ondan başga-da, el bilen işlenilýän ulgamdan tapawutlylykda, maglumatlara rugsat berilmeýän elýeterligiň bolmagy ýa-da üýtgetme girizilendiginiň mese-mälim yzyny galdyrmazdan maglumatlaryň üýtgedilmegi ähtimallygy bardyr.

Kompýuter maglumatlar ulgamynda işlenilýän amallary amala aşyrmak prosessine gatnaşýan adamlaryň sanynyň az bolmagy ýalňyşlyklary we düzgün bozmalary ýüze çykarmak ähtimallygyny kemeldip biler.

Amaly programmalar ýa-da ulgamlaryň programma üpjünçiligi işlenip düzülende ýa-da modifikasiýalaşdyrylanda goýberilen ýalňyşlyklar ýa-da düzgün bozmalar uzak wagtyň dowamynda ýüze çykarylman bilner.

- Amalary başlatmak ýa-da amala aşyrmak. Kompýuter maglumatlar ulgamy amalaryň belli bir görnüşini bu amalary we iş yzygiderliklerini ýerine ýetirmäge resminamalaryň rugsat bolmazdan awtomatik usulda başlatmak ýa-da amala aşyrmak ukybyna eýe bolup biler.

- Gözegçiligiň gaýry serişdeleriniň kompýuter arkaly işlemelere garaşlylygy. Kompýuterde işlemek arkaly soňundan fiziki (el bilen) gözegçiligiň iş yzygiderlikleri amala aşyrylanda ulanylýan hasabatlary we beýleki maglumatlary düzmek bolar, iş yzygiderlikleriniň amala aşyrylyşynyň netijeliligi bolsa, öz gezeginde, kompýuter işlemeleriniň anyklygyna we dogrulygyna baglydyr.

Şol bir wagtda Kompýuter maglumatlar ulgamy gurşawynda içki gözegçilik ulgamynyň we buhgalterçilik hasaba alnyşy ulgamynyň ygtybarlylygy şu sebäplere görä deslapky pikirden ýokary bahalandyrylyp bilner:

- Amalaryň umumylykda işlenmegi. Meňzeş amalaryň kompýuter işlemesinde şol bir gözükdirmeler ulanylýar, bu hakykatda, adatça, el bilen işlemä mahsus bolan ýalňyşyň goýberilmegi ähtimallygyny aradan aýyrýar.

- Ýalňyşlyklaryň we düzgün bozmalaryň bolmagy ähtimallygy. Kompýuter işlemesinde we maglumatlaryň umumylaşdyrylmagynda el bilen işlemä mahsus bolan arifmetik ýalňyşlyklar düýbünden ýok diýen ýalydyr.

- Ýolbaşçylyk tarapyndan gözegçiligi kämilleşdirmek mümkinçiligi. Kompýuter maglumatlar ulgamy ýolbaşçylyga amallar seljerilende we subýektiň işjeňligine gözegçilik edilende ulanylyp bilinjek birnäçe analitik serişdeleri berip

biler, ol bolsa, içerki g zeg iligi  gurluşyny umumylykda gowulandyrmaga  yardam ber  r.

- Komp uterleri ulanmak arkaly audit  usullaryny ulanmak mümkinçiligi. Komp uteri ulanmak arkaly maglumatlary  uly g wr mini  i lenmegi we seljerilmegi auditora auditorçylyk testleri geçirilende umumy  a-da   kli gönükdirilen tehniki komp uter tehnologi alaryny we usullaryny ulanmak mümkinçiligini ber  r.

### **5.3. Hyzmat ediji guramalary ulan an sub ektleri  a ratynlyklaryny  auditinde hasaba aly **

Audirlen  n tarap **hyzmat ediji guramalary ** hyzmatlaryndan pe dalany  biler, mysal   in, amallary hasaba aly a giriz  n we degi li mali e hasabatlylygyny d z  n  a-da hasaba aly y aly  bar  n,  e le hem degi li maglumatlary i le  n guramalar (mysal   in, maglumatlary komp uterde i lemegi  merkezle dirilen ulgamyny ulan an guramalar).

Auditor auditi me ilnamala dyrmak we auditi ge irmeklige netijeli  emele megi i l p düzmek maksady bilen, hyzmat ediji guramany  m  derini  buhgalterçilik hasaba alny y ulgamyna we içerki gözegçilik ulgamyna nähili t sir ed  ndigini kesgitlemelidir. Audit  halkara 402-nji standartyna la yklykda auditor m  deri we audit   in hyzmat ediji guramany   hmi etini kesgitlemelidir.

Audit  maksatnamasyna d zedi  girizmek, onu  göwrümini we zerur bolan i  yzygiderligini anyklamak   in auditor me ilnamala dyrmak tapgyrynda testirleme geçirmelidir,  agny  u faktlary  wrenmelidir:

- a) hyzmat ediji gurama tarapyndan beril  n hyzmatlary  h si etini;
- b)  ertnamany   ertlerini we m  deri bilen hyzmat ediji guramany  arasyndaky  zara gatna ygy;
-  ) mali e hasabatlylygynda hyzmat ediji guramany  hyzmatlaryny  ulanylmagyny  t sir ed  n  hmi etli tassyklamalaryny;
- d)  e le tassyklamalar bilen baglany ykly a ryp bolma an töwekgelçiligi;
- e) m  derini  buhgalterçilik hasaba alny y we içerki gözegçilik ulgamlary bilen hyzmat ediji guramany  buhgalterçilik hasaba alny y we içerki gözegçilik ulgamlaryny   zara gatna ygyny  derejesini;
- f) m  deri tarapyndan ulanyl an hyzmat ediji gurama tarapyndan i lenil  n amallara içerki gözegçilik seri delerini;

e) hyzmat ediji guramanyň mümkinçiliklerini we maliýe durnuklylygyny, şol sanda hyzmat ediji guramanyň batmagynyň müşderi üçin netijesini;

f) hyzmat ediji gurama hakynda, mysal üçin, ulanyjylar üçin gözükdirijilerde ýa-da tehniki gollanmalarda bar bolan maglumatlary;

g) müşderiniň amaly programmalary bilen gatnaşygy bolan, gözegçiligiň umumy serişdeleri we kompýuter ulgamlarynyň gözegçilik serişdeleri hakynda maglumaty;

Eger barlanýan tarapyň auditory hyzmat ediji guramanyň işjeňligi subýekt we audit üçin ähmiýetli bolup durýar diýen netijä gelse, onda auditor test geçirmek arkaly buhgalterçilik hasaba alnyşy we içerki gözegçilik ulgamlary hakynda ýeterlikli maglumatlary almalydyr, şeýle hem gözegçilik ulgamynyň töwegelçiligini bahalandyrmalydyr.

Eger müşderiniň auditory hyzmat ediji guramanyň auditorynyň hasabatyny ulanýan bolsa, ol hyzmat ediji guramanyň auditorynyň hünär başarnygy babatda maglumat toplamaklygyň maksadalaýyklygyny ýa-da maksadalaýyk daldigini seljermelidir. Soňra müşderiniň auditory hyzmat ediji guramanyň auditory tarapyndan ýerine ýetirilen işleriň göwrümünü seljermelidir, şeýle hem hyzmat ediji guramanyň auditory tarapyndan düzülen hasabatlaryň ýaramlylygyny we ýerlikliligini bahalandyrmalydyr.

Müşderiniň auditory hyzmat ediji guramanyň auditorynyň hasabatyny ulanan ýagdaýynda şeýle hasabatnyň häsiýetine we mazmunyna seretmelidir. Auditniň halkara 402-nji standartynda düzgün bolşy ýaly, hyzmat ediji guramanyň auditorynyň hasabatlarynyň şu iki görnüşiniň bolýandygy bellenilýär.

A görnüş – gurluşyň ýaramlylygy hakynda netijenama.

B görnüş - gurluşyň ýaramlylygy we hereket edişiniň netijeliligi hakynda netijenama.

Hyzmat ediji guramanyň netijenamalarynyň iki görnüşinde-de aşakdakylar berilýär:

- adaty, hyzmat ediji guramanyň ýolbaşçylygy tarapyndan düzülýän, hyzmat ediji guramanyň buhgalterçilik hasaba alnyşy we içerki gözegçilik ulgamlarynyň beýany;

- hyzmat ediji guramanyň auditorynyň ýokarda görkezilen beýanyň anyklygyny, gözegçilik ulgamlarynyň ulanylanlygyny, şeýle hem öňde goýlan maksatlara ýetmek üçin buhgalterçilik hasaba alnyşy we içerki gözegçilik ulgamlarynyň ýaramlylygyny tassyklaýan pikiri.

Hyzmat ediji guramanyň netijenamalarynyň ikinji görnüşiniň (B) tapawutlykly aýratynlygy hyzmat ediji guramanyň auditorynyň geçirilen testleriň

netijeleriniň esasynda buhgalterçilik hasaba alnyşy we içerki gözegçilik ulgamlarynyň hereket edişiniň netijeliligi hakynda goşmaça pikirini beýan edýändigini bolup durýar. Ondan başga-da, bu netijenamada gözegçiligiň nähili testleriniň geçirilenligi we olardan nähili netije alnandygyny görkezýär.

Hyzmat ediji guramanyň netijenamasynyň görnüşine baglylykda barlanýan tarapyň auditory audit prosesinde olaryň netijelerini islendik görnüşde ulanyp biler.

A görnüş – gurluşyň ýaramlylygy hakynda netijenama. Barlanýan tarapyň auditory tarapyndan gözegçilik serişdeleriniň töwekgelçiligini peseltmek üçin esas hökmünde däl-de, buhgalterçilik hasaba alnyşy we içerki gözegçilik ulgamlaryna zerur bolan derejede düşünmekligi gazanmak üçin ulanylýar.

B görnüş – gurluşyň ýaramlylygy we hereket edişiniň netijeliligi hakynda netijenama. Barlanýan tarapyň auditory tarapyndan buhgalterçilik hasaba alnyşy we içerki gözegçilik ulgamlaryna düşünmek üçin bolşy ýaly, gözegçilik serişdeleriniň töwekgelçiligini bahalandyrmak üçin, şeýle hem gözegçilik serişdeleriniň töwekgelçiliginiň has pes bahalandyrmasy tassyklaýan subutnamalar hökmünde hem ulanylýar. Emma munda barlanýan tarapyň auditory hyzmat ediji guramanyň auditorynyň testleriniň gerimine degişli döwrüň dowamlylygyny we bu testleriň ýerine ýetirilen pursatyndan bäri geçen wagty hasaba almalydyr.

Hyzmat ediji guramanyň auditory müşderiniň auditory tarapyndan ulanylýan, möhümliligi boýunça barlagyň iş yzygiderliklerini ýerine ýetirmek üçin çekilip bilner. Bu barlanýan tarap bilen onuň auditorynyň, şeýle hem hyzmat ediji gurama bilen müşderiniň auditorynyň ylalaşan iş yzygiderliklerini öz içine alyp biler.

Eger müşderiniň auditory hyzmat ediji guramanyň auditorynyň hasabatyny ulanýan bolsa, ol öz netijenamasynda hyzmat ediji guramanyň auditorynyň hasabatyna salgylanmaly däl, sebäbi müşderiniň barlanýan maglumatlary hakynda pikirini bildirmek boýunça hyzmat ediji gurama däl-de auditor jogapkärçilik çekýär.

Eger auditor hyzmat ediji guramanyň işjeňligi barlanýan tarapyň içerki gözegçilik ulgamyna möhüm täsir etmeýär diýen netijä gelse, onda ýokarda sanalyp geçilen iş yzygiderliklerini auditň meýilnamasyna we maksatnamasyna goşmak zerur däl.

## Sapaklara özbaşdak taýýarlanmak üçin soraglar

1. İçerki gözegçilik we buhgalterçilik hasaba alnyşy ulgamlaryny bahalandyrmagyň netijeleriniň auditor töwekgelçiligi we auditň göwrümi bilen nähili özara gatnaşygy bar?
2. Meýilnamalaşdyryş prosesinde auditor töwekgelçiligini kesgitlemegiň we audit prosesinde ony gaýtadan bahalandyrmagyň maksatlary nämeden ybarat?
3. Auditor töwekgelçiliginiň nähili mazmuny bar we auditor onuň haýsy iki tarapyny göz önüne tutmaly?
4. Auditor töwekgelçiligi haýsy düzümläýin böleklerden ybarat we olar nämäni aňladýar?
5. Aýryp bolmaýan töwekgelçilik bilen gözegçilik serişdeleriniň töwekgelçiliginiň arasynda nähili gatnaşyk bar?
6. İçerki gözegçilik we buhgalterçilik hasaba alnyşy ulgamlaryny test etmegiň maksadyna?
7. Buhgalterçilik hasaba alnyşy ulgamy näme we ony bahalandyrmagyň aýryp bolmaýan töwekgelçiligiň derejesi bilen gatnaşygy nämeden ybarat?
8. İçerki gözegçilik ulgamy näme we ony bahalandyrmagyň gözegçilik serişdeleriniň töwekgelçiliginiň derejesi bilen gatnaşygy nämeden ybarat?
9. Buhgalterçilik hasaba alnyşy ulgamy içerki gözegçilik ulgamyň düzümläýin bölegi (kömekçi ulgamy) hökmünde.
10. İçerki gözegçilik ulgamy haýsy esasy elementlerden ybarat?
11. Gözegçilik gurşawy we gözegçilik serişdeleri (gözegçiligiň iş yzygiderlikleri), şeýle hem gözegçilik serişdelerini ulanmagyň iş yzygiderlikleri diýlip nämä aýdylýar?
12. Ýüze çykarmak töwekgelçiligi we onuň ululygyny kesgitleýji faktorlar diýlip nämä aýdylýar?
13. Ýüze çykarmak töwekgelçiliginiň derejesi bilen aýryp bolmaýan we gözegçilik töwekgelçilikleriniň derejeleriniň nähili gatnaşygy bar?
14. Kompýuter gurşawynyň içerki gözegçilik ulgamyň bahalandyrmasyna täsiri nämeden ybarat?
15. Kompýuter ölçeg ulgamlaryny ulanmagyň haýsy faktorlary auditorçylyk iş yzygiderlikleriniň göwrümüne we auditorçylyk maksatnamasynyň mazmunyna täsir edýär?
16. Kompýuter ölçeg ulgamlarynyň ulanylýan şertlerinde içerki gözegçilik we buhgalterçilik hasaba alnyşy ulgamlarynyň, şeýle hem auditor töwekgelçiliginiň bahalandyrmasyň anyklanmagy näme üçin zerur?

17. Barlanýan tarapa hyzmat edýän guramalaryň işjeňliginiň şertleri haýsy maksat bilen öwrenilýär?

18. Auditniň göwrümini we barlagyň maksatnamasyny anyklamak üçin hyzmat berýän guramalar boýunça auditor haýsy faktorlary öwrenmelidir?

19. Hyzmat ediji gurama netijenamalaryň haýsy görnüşini berip biler we netijenamalaryň görnüşlerine baglylykda auditorlar nähili hereket etmelidirler?

20. Haýsy ýagdaýlarda barlanýan tarapyň auditine hyzmat ediji guramany çekmek maksadalaýyk hasaplanýar?

## **6-NJY BAP. AUDITIŇ HALKARA STANDARTLARYNYŇ 500-599-njy “AUDITORÇYLYK SUBUTNAMALARY” TOPARY**

### **6.1.Auditorçylyk subutnamalary (Auditiň halkara 500-nji standarty)**

Auditiň halkara 500-nji standarty auditorçylyk subutnamalaryny almak meselesinde esasy, jemleýiji bolup durýar we olary almagyň esasy usullaryny we çeşmelerini beýan edýär. Anyk ýagdaýlarda auditorçylyk subutnamalaryny almagyň auditorçylyk iş yzygiderliklerine has jikme-jik seredilişi auditorçylyk standartlarynyň köpüsinde beýan edilýär. Esasan hem, içerki gözegçilik we buhgalterçilik hasaba alnyşy ulgamlaryny testirlemegiň we bahalandyrmagyň iş yzygiderliklerine, ýagny bu ulgamlaryň obýektiwliginiň subutnamalarynyň alnyşyna şu okuw gollanmasynyň öňki paragraflarynda seredilip geçildi.

Auditorçylyk subutnamalary – bu auditor tarapyndan barlagyň geçirilýän wagtynda alnan maglumatlardyr we auditoryň pikirini beýan etmekde esaslanýan maglumatlary seljermegiň netijesidir. Auditorçylyk subutnamalaryna esasan hem, maliýe (buhgalter) hasabatlylygynyň esasy bolup durýan ilkinji resminamalar we buhgalter ýazgylary, şeýle hem audirlenýän tarapyň ygtyýarly işgärleriniň ýazuw görnüşdäki düşündirişleri we dürli çeşmelerden (mysal üçin, üçünji taraplardan) alnan maglumatlar degişlidir.

Auditorçylyk subutnamalaryny almagyň usullary iki topara bölünýär:

Içerki gözegçilik serişdeleriniň testleri buhgalterçilik hasaba alnyşy we içerki gözegçilik ulgamlarynyň degişli görnüşde gurnalmagy we netijeli hereket etmegi babatda auditorçylyk subutnamalaryny almak maksady bilen geçirilýän barlaglary aňladýar.

Wajyplygy boýunça barlagyň iş yzygiderlikleri maliýe (buhgalter) hasabatlylygyndaky düýpli gyşarmalaryň auditorçylyk subutnamalaryny almak maksady bilen geçirilýär. Wajyplyk boýunça iş yzygiderlikleri öz gezeginde aşakdaky iki görnüşe bölünýär:

a) amallaryň we serişdeleriň galyndylarynyň buhgalterçilik hasaba alnyşyň hasaplarynda dogry görkezilişini bahalandyryan jikme-jik testler;

b) analitiki iş yzygiderlikleri.

Auditor auditoryň pikiri üçin esas bolup durýan kabul ederlikli netijeleri taýýarlamak maksady bilen, ýeterlik derejede we degişli görnüşdäki auditorçylyk subutnamalaryny almalydyr.

Ýeterlilik auditorçylyk subutnamalarynyň mukdarlaýyn ölçegini aňladýar, ýagny barlanýan maglumat hakynda pikiriňi dogry beýan etmek üçin auditorçylyk delilleriniň zerur bolan mukdarydyr.

Degişli häsiýetlilik auditorçylyk subutnamalarynyň hil tarapy bolup durýar, ýagny alnan subutnamalaryň olaryň çeşmeleri boýunça ygtybarlylygynyň hil häsiýetnamasy, şeýle hem bu auditorçylyk subutnamalarynyň maliýe hasabatlylygyny taýýarlamagyň başlangyçlarynyň ygtybarlylygyny bahalandyrmak mümkinçilikleridir.

Maliýe (buhgalter) hasabatlylygyny taýýarlamagyň başlangyçlary – bu maliýe (buhgalter) hasabatlylygynda görkezilen, audirlenýän tarapyň ýolbaşçylygy tarapyndan açyk ýa-da açyk däl görnüşde edilen tassyklamalarydyr. Bu başlangyçlar aşakdaky elementleri öz içine alýar:

a) barlylyk – maliýe (buhgalter) hasabatlylygynda görkezilen aktiwleriň we borçnamalaryň kesgitli bir sene ýagdaýyna bar bolmagy;

b) hukuklar we borçlar – maliýe (buhgalter) hasabatlylygynda görkezilen aktiwleriň ýa-da borçnamalaryň kesgitli bir sene ýagdaýyna audirlenýän tarapa degişlilik;

ç) ýüze çykma – audirlenýän tarapyň işjeňligine degişli hojalyk amallary ýa-da degişli döwürde orun alan waka;

d) dolulyk – buhgalterçilik hasaba alnyşynda hasaba alynmadyk aktiwleriň, borçnamalaryň, hojalyk amallarynyň, wakalaryň ýa-da hasaba alyşyň açylyp görkezilmedik maddalarynyň bolmazlygy;

e) gymmat bahalandyrmasy – maliýe (buhgalter) hasabatlylygynda aktiwiň ýa-da borçnamanyň degişli balans gymmatynyň görkezilmegi;

f) takyk ölçemek – girdejileri ýa-da çykdajylary degişli döwründe hasaba almak bilen, hojalyk amalyň ýa-da wakanyň pul möçberiniň görkezilişiniň anyklygy;

g) bermek we açyp görkezmek – maliýe (buhgalter) hasabatlylygynda görkezmegiň düzgünlerine laýyklykda aktiwiň ýa-da borçnamanyň düşündirilişi, toparlara bölünişi we beýany.

Sanalyp geçilen başlangyçlaryň biriniň ygtybarlylygyny almakdan tapawutlylykda birnäçe başlangyçlary tassyklaýan (ýa-da ýalana çykarýan) auditorçylyk subutnamalary öz häsiýeti boýunça has ýokary hilli ýa-da degişli görnüşli bolar.

Ondan başga-da, auditorçylyk subutnamalarynyň hili (degişli häsiýeti) bu delilleriň alnan çeşmeleriniň ygtybarlylygyna baglydyr:

a) daşarky çeşmelerden (üçünji taraplardan) alnan auditorçylyk subutnamalary içkeri çeşmelerden alnan delillere görä has ygtybarlydyr;



b) içerki çeşmelerden alınan auditorçylyk subutnamalary, eger buhgalterçilik hasaba alnyşynyň we içerki gözegçiligiň hereket edýän ulgamlary netijeli bolup durýan bolsa, has ygtybarlydyr;

ç) gönümel auditoryň özi tarapyndan toplanan auditorçylyk subutnamalary audirlenýän tarapdan alınan delillere görä has ygtybarlydyr;

d) resminama we ýazmaça arzalar görnüşdäki auditorçylyk subutnamalary dilden berlen görnüşdäki arzalara görä has ygtybarlydyr;

e) auditorçylyk subutnamalary, eger olar dürli çeşmelerden alınan bolsa, dürli mazmuna eýe bolup, muňa garamazdan biri-birine garşy gelmeýän bolsa, has ynandyryjy bolýar.

Biri-birine gapma-garşy gelýän auditorçylyk subutnamalary dürli çeşmelerden alınan ýagdaýynda, şeýle hem hojalyk amallarynyň maliýe (buhgalter) hasabatlylygynda görkezilişiniň ygtybarlylygy babatda düýpli şübheler bar bolan ýagdaýynda auditor şeýle şübhäni aradan aýyrmak üçin degişli görnüşdäki ýeterlik auditorçylyk subutnamalaryny almaga synanyşmalydyr.

Auditorçylyk subutnamalarynyň ýeterlilik auditorçylyk öz garaýşyna esaslanýar (auditoryň tejribesi we hünär derejesi), munda auditor zerur bolan auditorçylyk subutnamalarynyň mukdaryna täsir edýän şu faktorlary, diýmek, umumylykda auditň göwrümini seljermelidir:

A. Maliýe (buhgalter) hasabatlylygynyň derejesinde bolşy ýaly, buhgalterçilik hasaba alnyşyň hasaplaryndaky serişdeleriň galyndylaryň ýa-da birmeňzeş görnüşli hojalyk amallary derejesinde hem auditorçylyk töwekgelçiliginiň häsiýetiniň we ululygynyň auditorçylyk bahalandyrmasy.

B. Buhgalterçilik hasaba alnyşy we içerki gözegçilik ulgamlarynyň ygtybarlylygynyň häsiýeti we derejesi (degişlilikde, aýryp bolmaýan töwekgelçiligiň we içerki gözegçilik serişdeleriniň töwekgelçiliginiň bahalandyrmasy). Bu faktory iki sany doly özbaşdak faktorlara bölmek bolar:

a) içki gözegçilik ulgamyny we buhgalterçilik hasaba alnyşy ulgamyny gurnamak – düýpli gyşarmalaryň önüni almagy we (ýa-da) olary ýüze çykarmagy, şeýle hem düzetmegi üpjün edýän, buhgalterçilik hasaba alnyşy we içerki gözegçilik ulgamlarynyň gurluşy;

b) içki gözegçilik ulgamyny we buhgalterçilik hasaba alnyşy ulgamynyň hereket edişi – degişli wagt aralygynda buhgalterçilik hasaba alnyşy we içerki gözegçilik ulgamlarynyň hereketiniň netijeliligi.

Ondan başga-da, auditň göwrümini kesgitleýän faktorlara aşakdakylar degişli edilmelidir:

a) maliýe (buhgalter) hasabatlylygynyň barlanýan maddasynyň düýplüligi;

b) öňki auditorçylyk barlaglarynyň geçirilen döwründe edinilen tejribe;

ç) kezzapçylygy ýa-da ýalňyşlyklary ýüze çykarmak ähtimallygyny goşmak bilen, auditorçylyk iş yzygiderlikleriniň netijeleri;

d) maglumatlaryň çeşmesi we ygtybarlylygy.

Auditor düýplüligi boýunça barlagyň şu iş yzygiderliklerini ýerine ýetirmek arkaly auditorçylyk subutnamalaryny alýar:

a) inspektirlemek – ýazgylaryň, resminamalaryň ýa-da maddy aktiwleriň barlagyny aňladýar;

b) gözegçilik etmek – beýleki şahslar tarapyndan ýerine ýetirilýän prosesleriň ýa-da iş yzygiderlikleriniň auditor tarapyndan yzarlanmagyny aňladýar;

ç) sorama we tassyklama. Sorama audirlenýän tarapyň çäklerinde ýa-da onuň çäklerinden daşarda habarly şahslardan maglumatlary gözlemegi aňladýar. Tassyklama buhgalter ýazgylarynda bar bolan maglumatlar hakynda sorama berlen jogaplary aňladýar;

d) sanama – ilkinji resminamalaryndaky we buhgalter ýazgylaryndaky arifmetiki hasaplamalaryň takyklygynyň barlanmagyny ýa-da auditor tarapyndan özbaşdak hasaplamalaryň ýerine ýetirilmegini aňladýar;

e) analitiki iş yzygiderlikleri – wajyp ähmiýete eýe bolan koeffisiýentleriň we meýilleriň we olaryň soňraky üýtgeýşini we özara baglanyşygynyň seljermesini aňladýar, sebäbi olar beýleki kabul ederlikli maglumatlar bilen ylalaşman bilmeýärler ýa-da çaklanýan ululyklardan gyşaryp bilmeýärler.

Değişli görnüşdäki ýeterlik auditorçylyk subutnamalaryny almak mümkin bolmadyk ýagdaýlarda auditor değişli bellikler bilen öz pikirini bildirmelidir ýa-da pikirini bildirmekden ýüz öwürmelidir.

## **6.2. Auditorçylyk subutnamalary – aýratyn maddalara goşmaça seretmek (Audiitiň halkara 501-nji standarty)**

Audiitiň halkara 501-nji standarty maliýe hasabatlylygynyň aýratyn pul möçberleri we beýleki açylyp görkezilýän maglumatlary babatda Audiitiň halkara 500-nji “Auditorçylyk subutnamalary” standartynyň goşmaçasy bolup durýar we aşakdaky bölümlerden ybaratdyr.

A bölüm: haryt-maddy ätiýaçlyklaryň tükellemesine gatnaşmak.

B bölüm: debitor bergileri tassyklamak.

Ç bölüm: kazyýet işleri we nägilelikler hakynda sorama.

D bölüm: uzak möhletli maýa goýumalarynyň gymmat bahalandyrmasy we olar hakynda maglumatlaryň açylyp görkezilmegi

E bölüm: segmentler boýunça maglumatlar.

A bölüm: haryt-maddy ätiýaçlyklaryň tükellemesine gatnaşmak. Bu auditorçylyk iş yzygiderligi mazmuny boýunça Auditiň halkara 500-nji standartynda beýan edilýän inspektirleme iş yzygiderligi görnüşine degişlidir.

Eger haryt-maddy ätiýaçlyklaryň ululygy maliýe hasabatlylygy üçin ähmiýetli bolsa, auditor mümkinçiligine görä haryt-maddy ätiýaçlyklaryň tükellemesine gatnaşmak bilen, olaryň barlygy we ýagdaýy babatda ýeterlik we kabul ederlikli auditorçylyk subutnamalaryny almalydyr.

Tükellemä gatnaşmagy mümkin bolmadyk ýagdaýynda auditor tükelleme hasaplamasyny geçirmelidir ýa-da başga bir gün tükelleme hasaplamasynyň geçirilişine syn etmelidir we zerur bolan ýagdaýynda aralyk amallary barlamalydyr.

Eger haryt-maddy ätiýaçlyklaryň häsiýeti we ýerleşýän ýeri tükellemä gatnaşmaga we tükelleme hasaplamasyny geçirmäge mümkinçilik bermeýän bolsa, onda auditor şeýle haryt-maddy ätiýaçlyklaryň barlygy we olaryň ýagdaýy babatda alternatiw iş yzygiderliklerini ýerine ýetirmegiň dowamynda ýeterlikli we kabul ederlikli auditorçylyk subutnamalaryny alyp bolýandygyny ýa-da alyp bolmaýandygyny kesgitlemelidir, şeýle hem auditiň göwrüminiň çäklendirilmegi hakynda belligi etmek üçin esaslaryň ýoklugy hakynda netije çykarmalydyr.

Auditoryň ýolbaşçylyk tarapyndan tassyklanan tükellemäni geçirmegiň gözükdirijisi bilen tanyşmagy zerurdyr:

*birinjiden*, göz önüne tutulan gözegçilik iş yzygiderlikleriniň ulanylyşynyň durnuklylygyny bahalandyrmak üçin;

*ikinjiden*, tamamlanmadyk önümçiligiň tamamlanyş tapgyryny kesgitlemegiň; işlemeýän, könelen ýa-da zeper ýeten önümleri, şeýle hem üçünji taraplara degişli haryt-maddy ätiýaçlyklyklary kesgitlemegiň tertibini berjaý edilişini barlamak üçin;

*üçünjiden*, düzümläýin bölümleriň arasynda haryt-maddy ätiýaçlyklaryň hereketini reglamentirleýän degişli görkezmeleriň bardygyny kesgitlemek üçin.

Auditor soňky tükellemäniň esasynda düzülen haryt-maddy ätiýaçlyklaryň sanawyny hasaplamanyň hakyky netijesini onuň nähili derejede anyk görkezýändigini kesgitlemek üçin barlamalydyr.

Eger haryt-maddy ätiýaçlyklar üçünji tarapda we onuň gözegçiliginde saklanýan bolsa, auditor gönümel üçünji tarapdan olaryň tabşyrygy boýunça saklanýan haryt-maddy ätiýaçlyklaryň mukdary we ýagdaýy babatda tassyknama almalydyr.

B bölüm: Kazyýet işleri we nägilelikler hakynda sorama.

Auditor barlanýan tarapyň çekilen we maliýe hasabatlylygyna düýpli täsir edip biljek islendik kazyýet işlerine we nägileliklere garamak hakynda

maglumatlary almak üçin belli bir iş yzygiderliklerini ýerine ýetirmelidir. Şeýle iş yzygiderliklerine aşakdakylar degişlidir:

- a) ýolbaşçylygyň arzalaryny almagy goşmak bilen, ýolbaşçylyga zerur bolan soramalary ugratmak;
- b) direktorlar geňeşiniň ýygnaclarynyň mejlis ýazgylary we subýektiň hukukçylar bilen ýazyşmalary bilen tanyşmak;
- ç) kazyýet çykdaýylary hasaplaryny barlamak;
- d) subýektiň hukuk gullugy bilen geçirilen söhbetdeşligiň dowamynda alnan maglumatlary goşmak bilen, subýektiň işjeňligi babatda islendik maglumatlary ulanmak.

Eger auditor kazyýet işleriniň ýa-da nägilelikleriň bardygyny ýüze çykarsa ýa-da olar orun alyp biler diýip hasaplaýan bolsa, ol gönümel subýektiň hukukçylaryna ýüz tutmalydyr. Bu babatda standartda auditoriň, barlanýan tarapyň hukukçysynyň we ýolbaşçylygynyň özara gatnaşygynyň tertibi bellänip geçilýär: *“Ýolbaşçylyk tarapyndan taýýarlanýan we auditor tarapyndan ugradylýan hat hukukçynyň gönümel auditor bilen habarlaşmagy hakynda haýyşy özünde saklamalydyr”*.

Eger ýolbaşçylyk auditora subýektiň hukukçylaryna ýüz tutmak babatda rugsat bermekden ýüz öwürse, onda şeýle ýüz öwürmä auditoriň göwrüminiň çäklendirilmegi hökmünde seredilmelidir, bu bolsa, adatça şertli oňyn pikiriňi beýan etmeklige ýa-da pikiriňi beýan etmekden ýüz öwürmeklige getirýär.

D bölüm: uzak möhletli maýa goýumlaryň nyrh bahalandyrmasy we olar hakynda maglumatlary açyp görkezmek.

Eger uzak möhletli maýa goýumlarynyň ululygy maliýe hasabatlylygy üçin ähmiýetli bolsa, auditor şeýle maýa goýumlarynyň gymmat bahalandyrmasy we olar hakynda maglumatlaryň açylyp görkezilmegi babatda ýeterlik we kabul ederlikli auditorçylyk subutnamalary almalydyr.

Auditor bu maýa goýumlarynyň uzak möhletli aktiwleriň düzüminde görkezilişiniň kanunylygyny bahalandyrmalydyr we barlanýan tarapyň ýolbaşçylygy bilen maýa goýumlaryny uzak möhletli aktiwler görnüşinde saklanmagy dowam etdirmek meýili ara alnyp maslahatlaşmalydyr, munda ýolbaşçylygyň bu mesele boýunça ýazmaça görnüşdäki arzasyny almalydyr.

Auditor auditorçylyk netijenasynyň düzülen senesine çenli maýa goýumlarynyň balans gymmatyny birža nyrhlandyrmalarynyň we beýleki nyrh bahalandyrmalarynyň maglumatlary bilen deňeşdirýär. Ondan başga-da, auditor uzak möhletli aktiwleriň, eger olaryň bahasy balans bahasyndan ýokary bolmasa, bahasynyň arzanlamagy meselesine seretmelidir, diýmek, bahanyň

arzanlamagynyň netijeleriniň görkezilişiniň takyklygyny we bu hojalyk hakykatlarynyň maliýe hasabatlylygynda açylyp görkezilişini barlamalydyr.

E bölüm: segmentler boýunça maglumatlar.

Auditiň halkara standartlaryna Adalgalaryň glossarisinde şu kesgitleme berilýär: *“Segmentler boýunça maglumatlar – subýektiň işjeňliginiň dürli düzümläýin böleklerine ýa-da pudak ýa-da geografik jähetlerine degişli bolan, maliýe hasabatlylygyndaky maglumatlardyr”*.

Auditor barlanýan tarapyň ýolbaşçylygy bilen segmentler boýunça maglumatlary düzmek üçin ulanylýan usullary ara alyp maslahatlaşmalydyr we bu usullaryň ulanylmagynyň maliýe hasabatlylygyny taýýarlamagyň ulanylýan esaslaryna laýyklykda maglumatlaryň açylyp görkezilmegine getirip biljegini ýa-da bilmejegini kesgitlemelidir, şeýle hem bu usullaryň ulanylyşynyň durnuklylygyny barlamalydyr.

### **6.3. Daşarky tassyklamalar (Auditiň halkara 505-nji standarty)**

Auditiň halkara 505-nji standarty Auditiň halkara 500-nji “Auditorçylyk subutnamalary” standartynyň goşundysy bolup durýar.

Daşarky tassyklamalar – bu maliýe hasabatlylygy taýýarlananda ýolbaşçylyk tarapyndan edilen başlangyçlara täsir edýän anyk madda babatda maglumatlaryň berilmegi hakynda haýyşa jogap berme hökmünde üçünji tarap bilen gönümel gatnaşyk arkaly auditorçylyk subutnamalaryny almak we seljermek prosesidir.

Auditor maliýe hasabatlylygyny taýýarlamagyň käbir başlangyçlaryny goldamak üçin ýeterlikli degişli auditorçylyk subutnamalaryny almak üçin daşarky tassyklamalary ulanmagyň zerur bolup durýandygyny ýa-da durmaýandygyny kesgitlemelidir. Bu karary kabul edende auditor aýryp bolmaýan töwekgelçiligiň we gözegçilik serişdeleriniň töwekgelçiliginiň düýplüligini, bahalandyrylan derejesini we auditiň beýleki meýilleşdirilen iş yzygiderlikleriniň netijesinde alnan subutnamalaryň maliýe hasabatlylygyny taýýarlamagyň ulanylýan başlangyçlary üçin auditorçylyk töwekgelçiligini kabul ederlikli iň pes derejä çenli nähili azaldyp biljekdigini hem üns merkezine almalydyr.

Daşarky tassyknamalary ulanmagyň mysallary hökmünde aşakdakylary görkezmek bolar:

a) bank hasaplaryndaky galyndy we bank işgärleriniň berýän başga maglumatlary;

b) debitor bergiler hasaplarynyň galyndysy;

ç) gaýtadan işlenmegi ýa-da konsignasiýa üçin üçünji taraplaryň ammarlarynda ýerleşýän ätiýaçlyklar;

d) birža brokerlerinden satyn alnan, ýöne balansyň düzülen senesi ýagdaýyna entäk subýekte getirilmedik maýa goýum serişdeleri;

e) karz berijilerden alnan karzlar;

f) kreditor bergiler hasaplarynyň galyndylary.

Adaty bolmadyk ýa-da çylşyrymly amallar ýönekeý amallara garanyňda aýryp bolmaýan töwekgelçiligiň we gözegçilik serişdeleriniň töwekgelçiliginiň has ýokary derejesi bilen baglanyşykly bolup biler. Eger subýekt adaty bolmadyk ýa-da çylşyrymly hojalyk amalyny amala aşyran bolsa we aýryp bolmaýan töwekgelçiligiň ýa-da gözegçilik serişdeleriniň töwekgelçiliginiň derejesi ýokary görnüşde bahalandyrylan bolsa, onda auditor subýektde bar bolan resminamalaryň barlagyna goşmaça amalyň şertlerini beýleki taraplar bilen tassyklamak mümkinçiligine seretmelidir.

Daşarky tassyklamalar maliýe hasabatlylygyny taýýarlamagyň ähli başlangyçlary babatda auditorçylyk subutnamalaryny berip biler: barlylyk, hukuklar we borçlar, ýüze çykma, dolulyk, gymmat bahalandyrmasy, takyk ölçemek, şeýle hem bermek we açyp görkezmek. Emma has ygtybarly subutnamalary “barlylyk” başlangyjy boýunça daşarky tassyklamalar üpjün edýär.

Auditiň halkara 505-nji standartynda daşarky tassyklamalaryň iki görnüşini açylyp görkezilýär: oňyn we oňaýsyz. Başgaça aýdylanda, tassyklaýjy tarap ol ýa-da beýleki berginiň, aktiwiň ýa-da galyndynyň barlygyny ynamly tassyklap biler (oňyn tassyklama) ýa-da barlanýan tarapyň beren maglumatlaryny ýalana çykaryp biler (oňaýsyz tassyklama). Şeýle ýagdaýda oňaýsyz tassyklama bilen deňeşdirilende, oňyn tassyklamanyň has ygtybarly (degişli görnüşli) bolup durýar. Oňyn we oňaýsyz daşarky tassyklamalary utgaşdyryp hem ulanmak bolar.

Eger barlanýan tarapyň ýolbaşçylygy daşarky tassyklamalary gurnamazlygy soraýan bolsa, onda auditor şeýle haýyşyň esaslandyrylandygynyň subutnamasyny almalydyr. Eger auditor ýolbaşçylygyň haýyşy bilen ylalaşýan bolsa, onda ol ýeterlikli degişli görnüşdäki subutnamalary almak üçin ulanylyp bilinjek beýleki iş yzygiderliklerini ulanmalydyr.

Eger auditor barlanýan tarapyň ýolbaşçylygynyň esaslandyrmalaryny kabul etmeýän bolsa we tassyklama almak üçin ýüz tutmaga oňa päsgel berýän bolsalar, bu auditoryň işiniň göwrüminiň çäklendirilýändigini aňladýar we auditor modifisirlenen auditorçylyk netijenasyny taýýarlamak mümkinçiliklerine seretmelidir.

Jogap berýäniň maglumatyň tassyklanmagy hakynda haýyşa jogap bermezligi ýa-da bu maglumaty barlamazdan jogap bermegi töwekgelçiligi bardyr.

Ondan başga-da, üçünji tarapyň barlanýan tarap bilen özara gatnaşygy bolup biler. Munuň bilen baglanyşyklylykda, auditor soramalaryň ugradylýan taraplaryny saýlap almak prosesiniň, tassyklamak hakynda haýyşlaryň we bu haýyşlara jogaplaryň taýýarlanyşynyň we ugradylyşynyň gözegçiligini amala aşyrmalydyr.

Auditor daşarky tassyklama prosesiniň netijeleriniň beýleki geçirilen iş yzygiderlikleriniň netijeleri bilen birlikde, maliýe hasabatlylygyny taýýarlamagyň audirlenýän başlangyçlary babatda degişli görnüşdäki ýeterlikli auditorçylyk subutnamalaryny nähili derejede üpjün edýändigini bahalandyrmalydyr.

#### **6.4. Ilkinji tabşyryklar – başlangyç galyndylar (Auditiň halkara 510-njy standarty)**

Bu standart ilkinji auditde, ýagny barlanýan tarapda bu auditor tarapyndan ilkinji gezek audit geçirilende, auditorçylyk iş yzygiderliklerini we auditorlaryň hereketlerini beýan edýär. Munda auditor diňe bir ahyrky hasabat görkezijileriniň (ýylyň ahyryndaky galyndylaryň) däl-de, eýsem, başlangyç galyndylaryň (barlanýan ýylyň başyna geçirilen geçen ýylyň hasabat görkezijileri) hem ygtybarlylygynyň degişli görnüşdäki ýeterlikli subutnamalaryny almalydyr. Munuň bilen baglanyşyklylykda auditoryň önünde üç wezipe goýulýar:

a) maliýe hasabatlylygynyň ygtybarlylygy hakynda auditoryň pikirine täsir edip biljek başlangyç galyndylaryň düýpli gyşarmalaryny ýüze çykarmak;

b) geçen hasabat döwrüniň ahyrky galyndysyna üýtgetme girizmegiň esaslandyrmasy we olaryň barlanýan döwrüň başlangyç galyndysyna geçirilişiniň dogrulygyny bahalandyrmak;

ç) geçen we hereket edýän hasabat döwründe hasaba alyş syýasatynyň ulanylyşynyň üýtgemändigini ýa-da hasaba alyş syýasatyna üýtgetmeleri girizmegiň esaslandyrylandygyny (kanunylygyny) we geçen döwrüň ahyrky galyndylarynda olaryň görkezilişiniň durnuklydygyny barlamak.

Auditiň halkara 510-njy standartynda başlangyç galyndy düşünjesine şu kesgitleme berilýär: başlangyç galyndy – bu hasabat döwrüniň başyna bar bolan hasaplaryň galyndysydyr. Başlangyç galyndylar hasaplaryň geçen döwrüň tamamlajy galyndylaryndan ugur alnyp kesgitlenýär we geçen döwürleriň hojalyk amallarynyň netijelerini, şeýle hem geçen döwürde ulanylan hasaba alyş syýasatyny görkezýär.

Auditiň göwrümi, auditorçylyk subutnamalarynyň mukdary we hili (ýeterlikliligi we degişli görnüşdäki häsiýeti) birnäçe faktorlara bagly bolup durýar:

a) hasaba alyş syýasatynyň yzygiderligi (üýtgeşsizlik ýa-da tersine oňa üýtgetmeleriň girizilmegi);

b) buhgalter hasaplarynyň häsiýeti, ýagny buhgalterçilik hasaba alnyşynda görkezilen hojalyk amallarynyň çylşyrymlylygy we göwrümi (mukdary) we olaryň netijesi hökmünde maliýe hasabatlylygynda gyşarmalaryň ýüze çykmak töwekgelçiligi;

ç) öňki auditorýň auditorçylyk hasabatynyň (netijenamasynyň) bardygy (ýa-da ýokdygy);

d) öňki auditorýň auditorçylyk netijenamasynda modifikasiýalaryň bardygy we olaryň häsiýeti.

Audit ilkinji gezek geçirilende, ilkinji nobatda, hasaba alyş syýasatynyň üýtgeşsizligi barlanylýar, üýtgetmeler girizilen ýagdaýynda bolsa, auditň maksatnamasynda şeýle üýtgetmeleri girizmegiň esaslandyrylandygyny (ýurduň hereket edýän kanunçylygyna laýyklykda), şeýle hem şeýle üýtgetmeleriň netijeleriniň maliýe hasabatlylygynda görkezilişiniň dogrulygyny bahalandyrmagyň iş yzygiderlikleriniň göz önüne tutulmagy zerurdyr. Üýtgetmeler nädogry görkezilýen ýagdaýynda, düýplüligi nukdaýnazaryndan bahalandyrylmaga degişli, hasabatlylygynyň görkezijilerindäki gyşarmalar ýüze çykarylyp bilner. Gyşarmalar mukdar taýdan ähmiýetsiz bolan ýagdaýynda (düýplülik derejesi bilen deňeşdirilende hasabatlylygyň görkezijileriniň ähmiýetsiz hakyky gyşarmasy) umumylykda gyşarmalaryň düýplüligini bahalandyrmak üçin bu gyşarmalar barlanýan döwürde ýüze çykarylan gyşarmalara goşulmalydyr.

Soňra auditň maksatnamasynda geçen hasabat döwrüniň ahyrky galyndysynyň barlanýan hasabat döwrüniň başlangyç galyndysyna dogry geçirilmeginiň göz önüne tutulmagy zerurdyr. Şeýle hem gyşarmalar ýüze çykarylan ýagdaýynda olaryň düýplüligi boýunça bahalandyrylmagy we hasaba alyş syýasatyna üýtgetmeleriň girizilmegi bilen baglanyşykly gyşarmalara we hereket edýän hasabat döwrüniň barlagy prosesinde ýüze çykarylan gyşarmalara goşulmagy zerurdyr.

Geçen döwür üçin auditorçylyk hasabaty ýa-da netijenamasy bar bolan ýagdaýynda öňki auditorýň pikiriniň esasylygyna (auditorçylyk subutnamalarynyň ýeterlilik we degişli görnüşlilik häsiýeti) we geçirilen auditň hiline üns bermelidir. Öňki auditorýň pikirini ulanmak mümkinçiligi hakynda karar kabul edenden soň, hasabatdaky bellikleriň düýpliligine (auditorçylyk netijenamasynyň modifikasiýasyna) üns berilmegi, görkezilen bellikler boýunça barlanýan tarapyň ýolbaşçylygynyň girizen düzedişleriniň barlanmagy zerurdyr. Öňki auditorýň maslahatlary doly hasaba alynmadyk ýagdaýynda hasabatlylykda düzedilmän galan gyşarmalaryň, hasaba alyş syýasatyna girizilen üýtgetmeleriň barlagynda,



geçen döwrüň ahyrky galyndysynyň barlanýan döwrüň başlangyç galyndysyna geçirilişiniň barlagynda ýüze çykarylan gyşarmalara goşmagy zerurdyr.

Eger auditor ýokarda görkezilen iş yzygiderlikleriniň ýerine ýetiriliş prosesinde degişli görnüşdäki ýeterlikli subutnamalary almadyk bolsa, onda ol doly alynmadyk subutnamalaryň göwrümine we düýpliligine baglylykda, bellikler bilen auditorçylyk hasabatyny (netijenamasyny) taýýarlamalydyr ýa-da pikirini beýan etmekden ýüz öwürmelidir.

Eger hasaba alyş syýasaty yzygiderli ulanylmadyk bolsa ýa-da oňa girizilen üýtgetmeler maliýe hasabatlylygynda görkezilmedik bolsa we düşündiriş hatynda durnukly açylyp görkezilmedik bolsa, onda ýagdaýa (hil we mukdar alamatlary boýunça düýplüligine) baglylykda auditor bellikler bilen pikirini ýa-da oňaysyz pikirini beýan etmelidir.

Eger gyşarmalaryň netijeleri başlangyç galyndyda degişli görnüşde görkezilmedik bolsa we hasabatlylykda (şol sanda düşündiriş hatynda) durnukly açylyp görkezilmedik bolsa, onda-da auditor bu gyşarmalaryň maliýe hasabatlylygyny ulanyjylaryň ykdysady çözgütlerine täsiriniň düýplüligine baglylykda bellikler bilen pikirini ýa-da oňaysyz pikirini beýan etmelidir.

## **6.5. Analitik iş yzygiderlikleri (Auditiň halkara 520-nji standarty)**

Auditiň halkara 520-nji standartyna laýyklykda “Analitik iş yzygiderlikleri wajyp ähmiýete eýe bolan koeffisiýentleri we meýilleri, soňundan eger olar beýleki kabul ederlikli maglumatlar bilen ylalaşmaýan bolsa ýa-da öňünden kesgitlenen aňlatmalardan gyşarýan bolsa, olaryň üýtgeýşini we özara gatnaşygyny goşmak bilen seljermegi aňladýar.

Soňra Auditiň halkara 520-nji standartynda analitik iş yzygiderlikleriniň hakykatda auditiň ähli tapgyrlarynda ulanylýandygy görkezilýär:

a) beýleki auditorçylyk iş yzygiderlikleriniň häsiýeti, wagtlaýyn çäkleri we göwrümi meýilleşdirilende (meýilleşdiriş tapgyry);

b) haçan-da, düýplüligi boýunça iş yzygiderlikleriniň ulanylmagy jikme-jik testleriň geçirilmeginde has netijeli ýa-da täsirli bolanda, bu iş yzygiderlikleri hökmünde ulanylmagy (auditorçylyk subutnamalaryny toplamak tapgyry);

ç) auditorçylyk subutnamalary umumylykda maliýe hasabatlylygy hakynda auditoryň esaslandyrylan pikirini taýýarlamak maksady bilen, aýratyn amallar boýunça we hasaba alyşyň (ýa-da auditiň) bölümleri boýunça umumylaşdyrylanda (maglumatlaryň umumylaşdyrylmagy we jemleýji auditor resminamalarynyň taýýarlanyş tapgyry).

Meýilnamalaşdyryş tapgyrynda maliýe maglumatlary bolşy ýaly maliýe däl maglumatlar hem, ýagny hil häsiýetleri (esasan hem, gözegçilik gurşawynda test geçirilýän wagtynda) we mukdar ölçegleri (mysal üçin, işgärleriň sany, tonnada, kubmetrde we ş.m. ätiýaçlyklaryň bardygy) bolan maglumatlar seljerilýär;

Auditorçylyk subutnamalarynyň toplanýan tapgyrynda analitik iş yzygiderlikleri hasabatlylygyň ähmiýetli maddalary seljerilen ýagdaýynda ýa-da ýokary derejede auditorçylyk töwekgelçilikleri (onuň aýryp bolmaýan töwekgelçiligi we gözegçilik serişdeleriniň töwekgelçiligi ýaly düzüji bölekleri) bahalandyrylanda kömekçi iş yzygiderlikleri hökmünde (jikme-jik testler babatda goşmaça) ulanylyp bilner.

Eger analitik iş yzygiderlikleri ähmiýetli derejedäki üýtgemeleri ýa-da beýleki maglumatlara gapma-garşy gelýän ýa-da çaklanýan ululyklardan tapawutlanýan özara gatnaşyklary ýüze çykarsa, onda auditor şeýle deň gelmezlikleri derňemelidir we olar boýunça durnukly düşündirişleri we degişli tassyklamalary almalydyr.

#### **6.6. Auditorçylyk seçip alma we beýleki seçip alma gözegçiliginiň iş yzygiderlikleri**

Auditorçylyk iş yzygiderlikleri amala aşyrylanda maglumatlaryň barlagynyň tutuş ýa-da seçip alma usullarynyň ulanylmagy mümkindir. Hasaba alyş maglumatlarynyň uly göwrümi, auditi geçirmegiň çäklendirilen möhletleri, auditorçylyk iş yzygiderlikleriniň köp zähmet talap edijiligi we bahasy hem-de beýleki faktorlar auditorçylyk barlagyny gözegçiligiň seçip alma usulyny ulanmak bilen amala aşyrmaga mejbur edýär.

Auditiň halkara 530-njy standartynda seçip alma gözegçiliginiň iş yzygiderliklerini beýan etmekde ulanylyan esasy kesgitlemeler we düşüňjeler berilýär:

Auditorçylyk seçip alma (seçip alma) hasabyň galyndysyna ýa-da amallaryň toparyna seçilip alynmak mümkinçiligi seçip almanyň ähli elementlerine degişli bolar ýaly edilip goşulan maddalaryň 100 %-den azy babatda auditorçylyk iş yzygiderlikleriniň ulanylmagyny aňladýar. Auditorçylyk seçip almada statistik ýa-da statistik däl çemeleşme ulanylyp bilner.

Auditiň şu halkara standartynyň maksatlary üçin ýalňyşlyk gözegçilik testleri ýerine ýetirilende gözegçilik serişdeleriniň kadaly hereket etmeginden gyşarmalary ýa-da düýplüligi boýunça barlagyň iş yzygiderlikleri ýerine

ýetirilende ýüze çykýan gyşarmalary aňladýar. Meňzeş görnüşde “doly ýalňyşlyk” adalgasy gyşarmanyň derejesini ýa-da doly gyşarmany aňladýar.

Adaty bolmadyk ýalňyşlyk aýratyn waka bilen şertlenen ýalňyşlygy aňladýar, ol beýleki ýagdaýlardan gaýrysynda gaýtalanmaýar. Şonuň üçin şeýle ýalňyşlyk umumy jemlenen ýalňyşlyklar nukdaýnazaryndan reprezentatiw bolup durmaýar.

Umumy jemleme maglumatlaryň tutuş jemini aňladýar, ondan maglumatlar seçilip alynýar we ol babatda auditor netije çykarmagy meýilleşdirýär. Umumy jemleme her bir stratany aýratyn öwrenmek maksady bilen, stratalara ýa-da kömekçi jemlemelere bölünip bilner.

Stratifikasiýalaşdyrmak – bu umumy jemlemäniň kömekçi jemlemelere bölünüş prosesidir, olaryň her biri meňzeş häsiýete eýe bolan seçip alma elementleriniň toparyny aňladýar.

Seçip alma elementi umumy jemlemäni düzýän aýratyn maddalary aňladýar, mysal üçin, depozitiň goýlandygy hakynda blankadan görkezilen çekler, bank hasabynyň göçürmesindäki kredit ýazgylar, satyşlar boýunça hasap-fakturalar ýa-da debitorlaryň ýa-da pul birlikleriniň galyndysy.

Seçip alma usulynyň töwekgelçiligi auditoryň seçip alma esaslanýan netijesiniň, umumy jemleme tutuşlygyna şol bir auditorçylyk iş yzygiderliklerinden geçirilen ýagdaýynda çykarylan netijeden tapawutlanmagynyň mümkinligi bilen baglanyşyklydyr. Seçip alma usulynyň töwekgelçiliginiň iki görnüşü bardyr:

a) gözegçilik testleri geçirilen ýagdaýynda auditoryň gelen netijesine esas bolup durýan gözegçilik ulgamynyň töwekgelçiliginiň hakykatdakydan pes bolmak ýa-da düýplülige boýunça test geçirilende düýpli ýalňyşlygyň ýok diýip netije çykarylandygyna garamazdan hakykatda olaryň bar bolmak töwekgelçiligi.

b) Gözegçilik testleri geçirilen ýagdaýynda auditoryň gelen netijesine esas bolup durýan gözegçilik ulgamynyň töwekgelçiliginiň hakykatdakydan ýokary bolmak ýa-da düýpliligi boýunça test geçirilende hakykatda düýpli ýalňyşlygyň ýokdygyna garamazdan olar düýpli netije çykarmak töwekgelçiligi.

Seçip alma usulyny ulanmak bilen baglanyşykly bolmadyk töwekgelçilik seçip almanyň göwrümi bilen baglanyşykly bolmadyk islendik sebäbe görä auditory ýalňyş netije çykarmaga mejbur edýän faktorlar bilen baglanyşyklydyr.

Statistik seçip alma elementleri tötänden seçip almak, şeýle hem seçip almanyň netijelerini bahalandyrmak üçin, şol sanda seçip almak usulynyň töwekgelçiligini bahalandyrmak üçin ähtimallyk nazaryýetiniň ulanylmagy ýaly häsiýetlere eýe bolan, seçip alma islendik çemeleşmäni aňladýar.

Ýokarda bellenen geçilen häsiýetlere laýyk gelmeýän, seçip alma çemeleşme statistik däl çemeleşme hasaplanýar.

Rugsat berilýän ýalňyşlyk auditor üçin kabul ederlikli bolup durýan, umumy jemi boýunça aňryçäk ýalňyşlygy aňladýar.

Auditiň halkara 530-njy standartynda ýeterlikli we degişli görnüşdäki subutnamalary toplamak prosesinde auditoryň hereketlerini anyklamak maksady bilen, Auditiň halkara 500-nji standartyňa salgylanylýar. Esasan hem, eger barlanýan tarapyň işgärleriniň gözegçilik serişdelerini ulanandygynyň subutnamalary alnan bolsa (mysal üçin, resminamalarda wajyp rekwizitleriň doldurylmagy, eger bu barlanýan tarapyň ýolbaşçylygy gözegçilik serişdeleriniň testi üçin auditorçylyk seçip almanyň talaba laýyk hasaplanýandygy bellenilýär. Ondan başga-da, jikme-jik testler görnüşinde düýplülige boýunça iş yzygiderlikleri ýerine ýetirilende auditorçylyk seçip almasynyň maliýe hasabatlylygyny taýýarlamagyň bir ýa-da birnäçe başlangyçlaryny almak üçin ulanylyp bilinýändigini bellenilýär (mysal üçin, debitor ýa-da kreditor bergiler barlananda aktiwiň ýa-da borçnamanyň bar bolmagy we ş.m.)

Auditiň halkara 530-njy standartynda barlagyň seçip alma usulynyň ulanylmagy şertlerinde auditorçylyk töwekgelçiligini peseltmek boýunça auditoryň hereketini anyklamak maksady bilen, Auditiň halkara 400-nji “Töwekgelçilikleri bahalandyrmak we içerki gözegçilik” standartyňa salgylanylýar. Auditiň halkara 530-njy standartynda auditor töwekgelçiliginiň we onuň düzüm bölekleriniň: aýryp bolmaýan töwekgelçiliginiň, gözegçilik serişdeleriniň töwekgelçiliginiň we ýüze çykarmazlyk töwekgelçiliginiň kesgitlemeleri gaýtalanýar. Munda ýüze çykarmazlyk töwekgelçiliginiň iki topara: seçip alma gözegçiligini ulanmak bilen baglanyşykly töwekgelçilige we seçip alma gözegçiligini ulanylmagy bilen baglanyşykly bolmadyk töwekgelçilige bölünýändigini bellenilýär (mysal üçin, auditorçylyk barlagynyň meýilnamalaşdyrylyşynyň talaba laýyk däl hili, esasan hem, auditiň göwrüminiň we möhletiniň onuň geçirilişine laýyk gelmezligi we beýleki faktorlar).

Standartda barlagyň tutuşlaýyn usulynyň (ýüz göterimli barlag) haýsy ýagdaýlarda maksadalaýyklygy görkezilýär:

- a) eger umumy jem ýokary uly bahaly birnäçe maddalardan ybarat bolsa;
- b) eger aýryp bolmaýan töwekgelçilik we gözegçilik serişdeleriniň töwekgelçiligi ýokary, beýleki serişdeler bolsa, degişli görnüşdäki ýeterlik auditorçylyk subutnamalaryny almaga mümkinçilik bermeýän bolsa;
- ç) eger kompýuter maglumatlar ulgamynyň kömegi bilen amala aşyrylýan hasaplaşyklaryň ýa-da gaýry prosesleriň gaýtalanýan häsiýeti, harajatlar we netijeler gatnaşygy nukdaýnazaryndan tutuşlaýyn netijeli barlagy amala aşyrylan bolsa.

Tersine, Auditin halkara 530-njy standartynda gözegçilik serişdeleriniň testi geçirilen ýagdaýynda tutuşlaýyn barlag usulynyň ulanylmazlygy maslahat berilýär.

Barlagyň tutuşlaýyn ýa-da seçip alma usullaryndan başga üçünji usul – tutuşlaýyn usul bolup durmaýan, ýöne iş yzygiderlikleriniň netijeleriniň umumy jemiň ählisine proyeksiýa edip bilmeýändigini (degişli bolup bilmeýändigini, ekstrapolyýasiýa edip bilemändigini) sebäpli saýlap alma usuly hem hasaplanmaýan özboluşly maddalary seçip almakdyr. Şeýle özboluşly maddalara: ulanyjy üçin ähmiýetli bolan hasabatlylygyň esasy maddalary; ýokary bahaly ýa-da haýsydyr bir çäkden (mysal üçin, düýplülük derejesi) ýokary bolan maddalar; aýratyn hil häsiýetleri görkezýän maddalar (affilirlenen taraplar bilen hasaplaşyklar, buhgalter bahalandyrmasyň netijesi bolup durýan maddalar we ş.m.).

Saýlama jemiň elementlerini seçip almak statistik we statistik däl çemeleşmeler (usullar) arkaly amala aşyrylyp bilner. Statistik däl çemeleşmeler (statistik däl seçip alma) auditoryň anyk ýagdaýlarda degişli görnüşdäki ýeterlik subutnamalary has netijeli almak nukdaýnazaryndan pikirine esaslanýar. Standartda içerki gözegçilik we buhgalterçilik hasaba alnyşy ulgamlary test edilende seçip alma jemiň göwrümini seçip almagyň we kesgitlemegiň statistik däl usulyny ulanmagyň maksadalaýyklygy belleniýär. Standartda statistik däl seçip almanyň göwrümini kesgitleýän faktorlar berilýär (3-nji tablisa).

3-nji tablisa

**Gözegçilik serişdelerini test etmek üçin seçilip alnan jemiň  
göwrümine täsir edýän faktorlar**

<b>№</b>	<b>Faktorlar</b>	<b>Faktoryň üýtgeýşi</b>	<b>Seçip almanyň göwrüminiň üýtgemegi</b>
1	Auditoryň buhgalterçilik hasaba alnyşy we içerki gözegçilik ulgamlarynyň ygtybarlylygyna bil baglamak meýli	artmak	artmak
		kemelmek	kemelmek
2	Gözegçiligiň başlangyç iş yzygiderlikleri boýunça aňryçäk rugsat berilýän ýalňyşlyk (içerki gözegçilik ulgamynda göz önünde tutulan iş yzygiderlikleri)	artmak	kemelmek
		kemelmek	artmak
3	Gözegçiligiň başlangyç iş yzygiderliklerinden garaşylýan ýalňyşlyk (içerki gözegçilik ulgamynda göz önünde tutulan iş yzygiderlikleri)	artmak	artmak
		kemelmek	kemelmek

4	Seçilip alnan jemiň reprezentatiwligine auditoryň ynamynyň derejesi	artmak	artmak
		kemelmek	kemelmek
5	Umumy jemde seçip alma elementleriniň sany	artmak	ähmiýetsiz derejede artmak
		kemelmek	ähmiýetsiz derejede kemelmek

Statistik çemeleşmeler (statistik seçip alma) ähtimallyk nazaryetiniň ulanylmagyna esaslanýar. Standartda statistik seçip almanyň göwrümini kesgitleýän faktorlar berilýär (4-nji tablisa).

Seçip almanyň göwrümi we seçip alma jeminiň elementlerini saýlap almagyň düzgünleri babatda Auditiň halkara 510-njy standartynda seçip almanyň göwrüminiň seçip alma usulynyň töwekgelçiligini kabul ederlikli iň pes derejä çenli peseltmek mümkinçiliginden ugur alnyp kesgitlenýändigini, ýöne munda seçip alma elementleriniň birmeňzeş umumy jemden seçilip alynma mümkinçilikleriniň bolmalydygy bellenilýär.

4-nji tablisa

**Düýplüligi boýunça barlagyň iş yzygiderlikleri üçin seçilip alnan jemiň göwrümine täsir edýän faktorlar**

№	Faktorlar	Faktoryň üýtgeýşi	Seçip almanyň göwrüminiň üýtgemegi
1	Aýryp bolmaýan töwekgelçiligiň auditorçylyk bahalandyrmasy	artýar	artýar
		kemelýär	kemelýär
2	Gözegçilik serişdeleriniň töwekgelçiligiň auditorçylyk bahalandyrmasy	artýar	kemelýär
		kemelýär	artýar
3	Maliýe hasabatlylygyny taýýarlamagyň şol bir başlangyçlaryny barlamak üçin ulanylan auditorçylyk iş yzygiderlikleriniň mukdary	artýar	kemelýär
		kemelýär	artýar
4	Seçilip alnan jemiň reprezentatiwligine auditoryň ynamynyň derejesi	artýar	artýar
		kemelýär	kemelýär
5	Berlen umumy jem üçin aňryçäk rugsat berilýän gyşarma (düýpliligiň derejesi)	artýar	kemelýär
		kemelýär	artýar
6	Berlen umumy jem üçin garaşylýan gyşarma	artýar	artýar

		kemelyär	kemelyär
7	Umumy jemiň stratifikasiýasy (auditor nirede ulanylmagyny maksadalaýyk görse)	ulanylýar	kemelyär
		ulanylmaýar	artýar
8	Umumy jemde seçip alma elementleriniň sany	artýar	ähmiýetsiz derejede artýar
		kemelyär	ähmiýetsiz derejede kemelyär

Jemi seçip almanyň esasy usullary aşakdakylardyr:

A. Tötänleýin san (tötänleýin sanlaryň kompýuter generatory ýa-da tötänleýin sanlaryň tablisasy ulanylýar).

B. Yzygiderlikli seçip alma ýa-da interwal usuly (seçip alma jeminiň elementiniň görnüşine baglylykda belli bir mukdarlaýyn interwal kesgitlenýär, mysal üçin, her bir ellinji hojalyk amaly, debet ýa-da kredit dolanyşykda her bir 1 milliondan soňky amal ýa-da her 25 senenama gününden soňky her bir hojalyk amaly we ş.m.)

Ç. Yzygiderliksiz seçip alma (auditor ýokarda sanalyp geçilen haýsydyr bir gurluşlaýyn usuly saklamaýar, öz bilimine we tejribesine esaslanýar, ýöne elementleri seçip almakda bilgeşleýin ynamsyzlykdan we öňünden kesgitleýijilikden gaça durýar).

D. Bloklary seçip almak umumy jemiň garyşyk elementleriniň blogunyň (bloklarynyň) saýlanmagyny çaklaýar (mysal üçin, ýylyň 1, 4, 7, 10-njy aýlary üçin ähli hojalyk amallary we ş.m.)

Auditiň halkara 530-njy standartynda bu usulyň maksadalaýyk bolup biljekdigini, ýöne onuň seçip alma jemini emele getirmegiň talap edilýän usuly bolup durmaýandygyny, ýagny şeýle seçip almany reprezentatiw hasaplap bolmaýandygyny duýdurýar.

Auditor seçip alma barlagynyň netijelerini, ýüze çykarylan islendik ýalňyşlyklaryň sebäbini seljermelidir we seçip alma jeminiň reprezentatiw bolup durýandygyna göz ýetirmelidir we ýüze çykan gyşarmalary diňe şondan soň ähli umumy jeme paýlamalydyr (ekstrapolýasiýa etmelidir).

Auditor umumy jemiň degişli häsiýetiniň deslapky bahalandyrmasyň tassyklanandygyny ýa-da tassyklanmandygyny kesgitlemek üçin elementleri barlamagyň netijelerini saýlanyp alnan jemde bahalandyrmalydyr ýa-da bahalandyрма gaýtadan seredilmelidir. Başgaça aýdylanda, auditor hakyky gyşarmalary garaşylýan we aňryçäk rugsat berilýän gyşarmalar bilen deňeşdirýär.

Hakyky gyşarmalaryň ululyklary aňryçäk rugsat berilýän gyşarmalara golaýlaşan ýagdaýynda auditor umumy jemiň görkezijileriniň ygtybarlylygy hakynda pikirini ynamlylygyň ýokary derejesi bilen beýan eder ýaly, seçip alma gözegçiliginiň töwegelçiligini kabul ederlikli iň pes derejä çenli peseltmek maksady bilen, goşmaça iş yzygiderliklerini geçirmelidir (mysal üçin, seçip almanyň göwrümini artdyrmak ýa-da maliýe hasabatlylygynyň berlen başlangyçlaryny başga bir iş yzygiderlikleri bilen barlamak).

## **6.7. Bahalandyryş aňlatmalarynyň auditi (Auditiň 540-njy standarty)**

Bu standart maliýe hasabatlylygynda bahalandyryş aňlatmalary bar bolan ýagdaýynda auditorçylyk iş yzygiderliklerini we auditorlaryň hereketlerini beýan edýär. Barlanýan tarapyň ýolbaşçylygy bahalandyryş aňlatmalaryny taýýarlamak boýunça jogapkärçilik çekýär, auditor bolsa, bu görkezijileriň maliýe hasabatlylygynda görkezilişiniň esaslandyrylandygynyň we ygtybarlylygynyň degişli görnüşdäki ýeterlikli subutnamalaryny almalydyr.

Auditiň halkara 540-njy standartynda şu kesgitleme berilýär: *“Bahalandyryş aňlatmasy – bu ölçemegiň takyk usullary bolmadyk ýagdaýynda hasaba alyş maddasynyň pul jemini takmyny kesgitlemekdir”*. Görkezme hökmünde Auditiň halkara 540-njy standartynda bahalandyryş aňlatmalaryna mysallar berilýär:

a) ätiýaçlyklary we debitor bergileri olaryň çaklanýan arassa ýerleniş gymmatyna çenli kemeltmek üçin kadalar;

b) esasy aktiwleriň gymmatyny olaryň peýdaly ulanylyşynyň çaklanýan möhletine bölmegiň ätiýaçlyklary (mysal üçin esasy serişdeleriň ulanyş möhletlerini, ulanyş tutumlaryny hasaplamagyň kadalaryny kesgitlemek;

ç) hasaplanan girdeji (satuwlaryň göwrümi köp babatda kabul edilen hasaba alyş syýastyna we hojalyk şertnamalarynda ýerlemgiň pursatlarynyň kesgitlenişine bagly bolup durýar);

d) möhleti uzaldylan salgyt (onuň ululygynyň esaslandyrylmagy Salgyt kodeksi bilen berk reglamentirlenýär);

e) kazyýet işine seredilmeginiň netijesinde çekilen ýitgileriň üstüni ýapmak üçin ätiýaçlyklar, şeýle hem kepillikler boýunça nägilelikleriň üstüni ýapmak üçin ätiýaçlyklar (islendik ätiýaçlyklaryň şertli hasaplamalary bolmalydyr, ýagny özünde bahalandyryş aňlatmasynyň häsiýetini saklamalydyr);

f) potrat şertnamalaryndan ýigtiler, tamamlanmadyk gurluşyk (islendik tamamlanmadyk gurluşyk ýa-da tamamlanmadyk önümçilik bahalandyryş aňlatmasynyň häsiýetini saklaýar).



Bahalandyrys aňlatmasyny tassyklaýan auditorçylyk subutnamalaryny almagyň auditorçylyk iş yzygiderlikleri standartda üç “çemeleşmä” (üç ugra) bölünendir:

1. Bahalandyrys aňlatmasyny çykarmagyň prosesiniň barlagy. Munda auditor indiki iş yzygiderliklerini ýerine ýetirmelidir:

a) rugsat bermeleri kabul etmeklige esas bolup durýan maglumatlary bahalandyrmak, ýagny bahalandyrys aňlatmalaryny hasaplamak (kesgitlemek) üçin ulanylan görkezijileriň esaslandyrylandygyny kesgitlemek;

b) hasaplamalary test etmek, ýagny bahalandyrys aňlatmasynyň hasaplanyşynyň dogrudygyny barlamak;

ç) geçen döwürleriň bahalandyrmalaryny barlanýan döwrüň bahalandyrmalarynyň netijeleri bilen deňeşdirmek (eger bu mümkin bolsa), munda hasaplamagyň tertibi (formulalar), bahalandyrys görkezijilerini kesgitlemegiň we geçen döwür bilen hereket edýän döwrüň bahalandyrys aňlatmalary ähmiýetli derejede tapawutly bolan ýagdaýynda seljeriş geçirmegiň usulynyň ygtybarlylygyny deňeşdirmek maslahat berilýär;

d) bahalandyrys aňlatmalarynyň ýolbaşçylyk tarapyndan tassyklanmagynyň iş yzygiderliklerine seretmek, ýagny bahalandyrys görkezijileriniň hasaplanyşynyň kanunylygyny we olary kesgitlemegiň ulanylýan usullarynyň hukuklylygyny barlamak.

2. Garaşsyz bahalandyrma we barlanýan tarapyň bahalandyrys görkezijileri bilen deňeşdirmek.

3. Hasabat döwri tamamlanandan soň, ýöne auditorçylyk netijenamasyna gol çekilen senesinden öňki döwürde auditor bahalandyrys görkezijileri bilen bolup geçen hojalyk amallaryny we wakalary yzarlaýar (mysal üçin, ätiýaçlyklaryň ulanylmagy, ulanyş tutumynyň hasaplanmagy).

Auditorçylyk subutnamalaryny almakdan başga-da, ýokarda sanalyp geçilen iş yzygiderlikleriniň esasynda auditor maliýe hasabatlylygynda bahalandyrys görkezijileriniň durnukly görkezilişini we beýan edilişini barlamalydyr (birnäçe bahalandyrys görkezijileriniň ýyllyk hasabatyň düşündiriş hatynda açylyp görkezilmegi hökmanydyr).

Alnan subutnamalaryň esasynda auditor bahalandyrys aňlatmalarynyň kabul ederlikli häsiýetli gutarnykly bahalandyrmalaryny bermelidir we bu pikiri auditň dowmynda alnan beýleki auditorçylyk subutnamalary bilen deňeşdirmelidir.

Bahalandyrys aňlatmalarynyň esassyzlygy, bikanunlygy ýa-da nätakyklygy ýüze çykarylan ýagdaýynda, şeýle hem maliýe hasabatlylygynda bahalandyrys görkezijileri hakynda maglumatlaryň açylyp görkezilmeýändigini ýüze çykarylanda, auditor bu düzgün bozmalaryň düýplüliginde kesgitlemelidir we zerur bolan

ýagdaýynda auditorçylyk netijenamasyny modifisirlemelidir (auditorçylyk netijenamasynda degişli bellikleri taýýarlamalydyr).

## **6.8. Bagly taraplar (Auditiň halkara 550-nji standarty)**

Auditiň halkara 550-nji standartynda Maliýe hasabatlylygynyň halkara 24-nji standartyňa salgylanylýar, onda şu kesgitleme berilýär:

*“Eger maliýe we önümçilik çözgütleri kabul edilende bir tarap beýleki tarapa gözegçilik edip bilýän bolsa ýa-da beýleki tarapa ämiýetli derejede täsir edip bilýän bolsa, taraplar özara baglanyşykly hasaplanýar”.*

*“Bagly taraplaryň arasyndaky amallar – şeýle geçirme üçin töleg alynýandygyna ýa-da alynmaýandygyna bagly bolmazdan, özara baglanyşykly taraplaryň arasynda resurslaryň we (ýa-da) borçnamalaryň birek-birege geçirilmegidir.*

Eger özara bagly taraplaryň alamaty, şeýle hem bu şahslar bilen amallar bar bolsa, onda Auditiň halkara 550-nji standarty giňeldilen goşmaça auditorçylyk iş yzygiderlikleriniň ýerine ýetirilmegini we auditorçylyk netijenamasynda degişli modifikasiýanyň taýýarlanmagyny görkezme berýär.

Özara bagly taraplaryň üstesine-de, olar bilen amallaryň bar bolmagy maliýe hasabatlylygyna düýpli täsir edip biler, sebäbi bu amallar diňe bir adaty işewürlük düşüňjesi bolman, eýsem maliýe hasabatlylygynyň düýpli gyşarmalaryna getirip biljek bilkastlaýyn hereketler hökmünde delillendirilip bilner.

Affilirlenen şahslaryň (özara bagly taraplaryň) barlagy boýunça goşmaça iş yzygiderlikleri aşakdakylara alyp barýar:

a) müşderiniň ýolbaşçylygy tarapyndan berlen hasabatlylykda affilirlenen şahslaryň barlygy ýa-da ýoklugy hakynda maglumatlary barlamak;

b) müşderiniň ýolbaşçylygyndan beýleki kärhanalar bilen affilirlenenligi hakynda soramak;

ç) müşderiniň paýdarlary we maýa goýumlary boýunça, şeýle hem olaryň müşderiniň işjeňligindäki paýy boýunça resminamalary öwrenmek;

d) müşderiniň hasabatlylygynda ýüze çykarylan ähli affilirlenen şahslaryň açylyp görkezilişiniň dolulygyny barlamak;

e) affilirlenen taraplar bilen düýpli amallar bar bolan ýagdaýynda Içerki gözegçilik ulgamynyň we buhgalterçilik hasaba alnyşy ulgamynyň bahalandyrmasyna gaýtadan seretmek;

f) affilirlenen taraplar bilen amallar boýunça resminamalaryň resmileşdirilişiniň kanunylygyny we dogrulygyny barlamak, esasan hem, standart

bolmadyk bahalara, göterim derejelerine, şertnamanyň şertlerine üns berilmelidir we ş.m.;

g) affilirlenen taraplar bilen amallar boýunça salgytlaryň görkezilişiniň dogrulygy babatda salgyt beýannamalaryny barlamak;

h) hasabatlylykda affilirlenen taraplaryň doly açylyp görkezilmeýän ýagdaýynda, hasaba alyşda affilirlenen taraplar bilen amallaryň durnukly görkezilmeýän ýagdaýlarynda, şeýle hem bu mesele boýunça düşündirişler ýa-da auditor tarapyndan soralyan beýleki ýazmaça görnüşdäki maglumatlar berilmedik ýagdaýynda, auditorçylyk netijenamasynda bellikleri (modifikasiýa) göz önüne tutmak.

## **6.9. Soňky wakalar (Auditiň halkara 560-njy standarty)**

Auditde soňky wakalara hasabat döwri tamamlanan pursatyndan başlap, auditorçylyk netijenamasynda gol çekilen senä çenli bolup geçýän wakalar we auditorçylyk netijenamasynda gol çekilen senesinden soň ýüze çykarylan käbir deliller degişlidir.

Şeýle wakalaryň öwrenilmegi we barlanmagy soňraky wakalaryň maliýe hasabatlylygynyň ygtybarlylygyna täsirini bahalandyrmak üçin zerurdyr. Bu bolsa, öz gezeginde, kärhananyň işjeňliginiň üznüksizligi ýörelgesini berjaý etmek mümkinçiligi hakynda auditoryň pikirine täsir edýär.

Maliýe hasabatlylygynyň halkara 10-njy “Hasabat döwri tamamlanandan soňky wakalar” standartyna laýyklykda, wakalar oňaly we oňaysyz maliýe netijelerine getirip biler. Maliýe hasabatlylygynyň halkara 10-njy standarty wakalaryň iki görnüşini kesgitleýär:

a) döwrüň ahyrynda bar bolan şertleriň goşmaça subutnamalaryny üpjün edýän wakalar;

b) döwür tamamlanandan soň ýüze çykan şertleri görkezýän wakalar.

Adaty iş yzygiderliklerine goşmaça auditor auditorçylyk netijenamasynda gol çekilen senesine çenli wakalaryň maliýe hasabatlylygynyň görkezijilerine, bu wakalaryň hasaba alyşda görkezilişiniň durnuklylygyna we hasabatlylykda olaryň doly açylyp görkezilişine mümkin bolan ýa-da hakyky täsirini kesgitlemelidir we bahalandyrmalydyr.

Auditiň halkara 560-njy standartynda soňky wakalar babatda ýolbaşçylyga ugradylyan esasy goşmaça iş yzygiderlikleri we soraglaryň mysaly sanawy sanalyň geçilýär. Üstesine-de, Auditiň halkara 560-njy standartynda şeýle subutnamalaryň

alynmagynyň mümkin boldugyça auditorçylyk netijenamasynyň gol çekilen senesine golaý gurnalmagyna ähmiýet berilýär.

Auditor auditorçylyk netijenamasyna gol çekilenden soň, ýöne maliýe hasabatlylygynyň çykarylan (çap edilen) senesine çenli bolup geçen ýa-da ýüze çykarylan hojalyk işjeňliginiň şertli delillerini yzarlamaýar we olar boýunça jogap bermeyär. Eger şeýle ýagdaýlarda ýüze çykarylan deliller auditoryň pikirine görä maliýe hasabatlylygyna düýpli täsir edýän bolsa, onda auditor bu wakalary ýolbaşçylyk bilen ara alyp maslahatlaşmalydyr, hasabatlylyga üýtgetmeleri girizmegi teklipl etmelidir we üýtgedilen auditorçylyk netijenamasyna çenli degişli hereketleri amala aşyrmalydyr.

Maliýe hasabatlylygy çykarylandan soň auditor goşmaça iş yzygiderlikleriniň ýerine ýetirilmegi boýunça jogapkärçilik çekmeyär. Eger bu ýagdaýda maliýe hasabatlylygyna düýpli täsir edýän deliller ýüze çykarylsa, onda auditor öňki auditorçylyk netijenamasynda görkezilen pikirine gaýtadan seretmek üçin esaslary jikme-jik beýan edýän abzasy goşmak bilen, auditorçylyk netijenamasyny modifisirlemelidir.

Gymmatly kagyzlar açyk ýerlenen ýagdaýynda auditor tä gymmatly kagyzlary ýerlemegi reglamentirleýän resminamanyň güýje girýän senesine çenli goşmaça iş yzygiderliklerini ýerine ýetirmek boýunça auditora bildirilýän kanunçylyk we olar bilen baglanyşykly talaplary dykgata almalydyr.

## **6.10. Işň üznüksizligi (Audiň halkara 570-nji standarty)**

Işň üznüksizligi hakynda rugsat bermeler maliýe hasabatlylygyny taýýarlamagyň esasy ýörelgesi bolup durýar. Işň üznüksizligi hakynda rugsat bermelere laýyklykda subýekt adatça görünýän geljekde öz işjeňligini amala aşyrmagyny dowam edýän we söwda amallaryny bes etmek ýa-da kanunlara we kadalaşdyryjy namalara laýyklykda kreditorlardan goramak üçin ýüz tutumak, kärhanany ýatyrnak meýli ýa-da oňa zerurlygy bolmadyk subýekt hökmünde garalýar. Elbetde, aktiwler we borçnamalar subýektiň öz borçnamalaryny ýerine ýetirip biljekdiginiň we özüniň kadaly işewürliginiň dowamynda öz aktiwlerini ýerläp biljekdiginiň esasynda hasaba alynýar.

Käbir standartlarda işň üznüksizligi hakynda rugsat bermeler bilen baglanyşyklylykda açylyp görkezilmeli soraglaryň we meseleleriň sanawy berilýär, käbir ýagdaýlarda bolsa, maliýe hasabatlylygyny taýýarlamagyň esasy ýörelgeleri ýolbaşçylygyň subýektiň öz üznüksiz işjeňligini dowam etdirmek ukybynyň ýörite bahalandyrmasyny geçirmegi hakynda talaplary özünde saklaýar. Mysal üçin,

Maliýe hasabatlylygynyň halkara 1-nji “Maliýe hasabatlylygyny bermek” standarty şeýle belleýär:

*“Ýolbaşçylyk maliýe hasabatlylygy taýýarlananda kärhananyň öz işini dowam etdirmek ukybyna baha bermelidir. Maliýe hasabatlygy işiň üznüksizligi barada ýol bermeleriň esasynda düzülmelidir, haçan-da ýolbaşçylyk kärhanany ýatyrnak, onuň söwda işni bes etmek maksadynyň bar bolan ýa-da başga ýoluň ýoklugy sebäpli şunuň ýaly hereket etmäge mejbur bolýan ýagdaýlary muňa girmeyär. Eger ýolbaşçylyk baha bermegiň barşynda wakalar ýa-da şertler babatynda düýpli kesgitsizlik hakynda kärhananyň geljekde öz işini üznüksiz amala aşyrmak ukybyna düýpli şübhe döredýän maglumaty alan bolsa, onda şunuň ýaly kesgitsizlik hasabatlylykda açylmalydyr. Eger maliýe hasabatlylygy işiň üznüksizligi barada ýol bermeleriň esasynda düzülmeyän bolsa, onda bu ýagdaý hasabatlylykda maliýe hasabatlylygy taýýarlananda peýdalanylan esas, şeýle hem kärhananyň näme üçin öz işini üznüksiz dowam etdirmäge ukypsyz hasap edilyändiginiň sebäbi bilen bilelikde açylmalydyr”.*

*“Işiň üznüksizligi barada ýol bermeleriň dogrudygyna baha berlende ýolbaşçylyk hasabat döwri tamamlanandan soň azyndan on iki aýy içine alýan we ýöne bu möhlet bilen çäklenmeyän geljekki döwür hakynda bar bolan ähli maglumatlary hasaba alýar. Seljerişiň çuňlugy her bir aýratyn ýagdaýda anyk hakykatlara baglydyr. Eger kärhana köp ýyllaryň dowamynda peýdaly işläp gelýän bolsa we maliýe serişdeleri onuň üçin erkin elýeterli bolsa, işiň üznüksizligi barada ýol bermeler hakyndaky netije jikme-jik seljerme geçirmezden çykarylyp bilner. Beýleki ýagdaýlarda ýolbaşçylyk işiň üznüksizligi barada ýol bermeleriň dogrudygyna göz ýetirmek üçin häzirki we geljekki peýdalylyga, bergileriň üzülmegi wagt tertibine we gaytadan maliýeleşdirmegiň mümkin bolan çeşmelerine degişli ýagdaýlaryň giň spektrini seljermeli bolar”.*

Auditiň halkara 570-nji standartynda aýratynlykda ýa-da umumy jemlenende işiň üznüksizliginiň rugsat bermeler mümkinçiliginde ähmiýetli derejede şübhäni şertlendirip biljek wakalara ýa-da şertlere mysallar berilýär (maliýe, amallar we gaýry wakalar ýa-da şertler).

Şeýle wakalary ýa-da şertleri auditor eýýäm meýilnamalaşdyryş tapgyrynda seljermelidir, soňra bolsa, auditorçylyk subutnamalaryny toplamagyň barşynda dowam etdirmelidir. Ilkinji nobatda, auditor barlanýan tarapyň ýolbaşçylygynyň şeýle wakalaryň ýa-da şertleriň mümkin bolan bahalandyrmasy, olaryň netijeleriniň esaslandyrylanlygyna üns berýär. Soňra maliýe hasabatlylygynyň haýsy esasy ýörelgeler boýunça – işiň üznüksizligi hakynda şübhäni hasaba almak bilen ýa-da şeýle şübhäni hasaba almazdan taýýarlananylygyna seretmelidir.

Şeýle wakalar ýa-da şertler ýüze çykarylan ýagdaýynda auditor ýolbaşçylygyň geljekki hereketleri babatda meýilnamalaryny barlamalydyr, bu meýilnamalary öz işini üznüksiz alyp barmagyň mümkin daldigi ýagdaýyny ýumşatmaklyga tarap netijelerine seretmelidir. Ondan başga-da, auditor ýolbaşçylykdan geljekki hereketleriň meýilnamasyna degişli ýazmaça görnüşdäki arzalary we düşündirişleri bermegi sorap biler. Auditiň halkara 570-nji standartynda haçanda işiň üznüksizligi ýörelgesini berjaý etmek mümkin bolmadyk ýagdaýynda ýagdaýy ýumşatmagyň geljekki meýilnamalary ýolbaşçylyk bilen ara alnyp maslahatlaşylanda kabul edilip bilinjek iş yzygiderlikleri sanalyp geçilýär.

Auditorçylyk netijenamasynda auditor işiň üznüksizligi ýörelgesiniň berjaý edilişine şübhe döredýän düýpli alamatlaryň barlygy (olar ýüze çykarylan ýagdaýynda) hakynda bellikleri etmelidir. Hasatda bellikler görnüşinde işiň üznüksizligi ýörelgesiniň berjaý edilişi babatda ýolbaşçylygyň pikiriniň barlygyny ýa-da ýoklugyny bellemelidir. Hasabatlylygyň ýyllyk hasabatyň düşündiriş hatynda ýolbaşçylyk tarapyndan beýan edilen, işiň üznüksizligi babatda şübhäni hasaba almak bilen ýa-da şeýle şübhäni hasaba almazdan taýýarlanandygyny bellemelidir.

Auditiň halkara 570-nji standartynda eger maliýe hasabatlylygyna gol çekilenden soň onuň tassyklanmagyna çenli ep-esli wagt geçen bolsa, onda auditoryň barlanýan tarapyň işiniň üznüksizligine şübhe döredýän delilleriň ýüze çykandygyny ýa-da çykmandygyny barlamaga borçludygy duýdurylýar. Islendik ýagdaýda auditorçylyk netijenamasynda işiň üznüksizligi babatda auditoryň şübhesini görkezýän abzas peýda bolanda, auditor şeýle şübhäni şertlendirýän düýpli kesgitsizlikleri görkezmelidir.

### **6.11. Ýolbaşçylygyň arzalary (Auditiň halkara 580-nji standarty)**

Auditiň halkara 580-nji standartynda auditoryň barlanýan tarapyň ýolbaşçylygynyň arzalaryny auditorçylyk subutnamalary hökmünde ulanmaklyga nähili garamalydygy açylyp görkezilýär, şeýle hem şeýle arzalary bahalandyrmagyň we resmileşdirmegiň iş yzygiderlikleri beýan edilýär.

Auditor maliýe hasabatlylygyny taýýarlamagyň kabul ederlikli esasy ýörelgelerine laýyklykda maliýe hasabatlylygynyň adalatly tabşyrylmagy boýunça ýolbaşçylygyň öz jogapkärçiligini ykrar edýänligi, şeýle hem bu maliýe hasabatlylygynyň ýolbaşçylyk tarapyndan tassyklanandygy babatda subutnamalary almalydyr.

Auditor eger degişli görnüşdäki ýeterlikli auditorçylyk subutnamalaryny başga ýol bilen almak mümkin däl diýip çaklanýan bolsa, ýolbaşçylykdan maliýe hasabatlylygy üçin düýpli bolup durýan jähetler boýunça ýazmaça görnüşdäki arzalary almalydyr.

Eger ýolbaşçylygyň arzalary beýleki auditorçylyk subutnamalaryna gapma-garşy gelýän bolsa, auditor ýagdaýy derňemelidir we zerur bolan ýagdaýynda, ýolbaşçylygyň beýleki arzalarynyň ygtybarlylygyny gaýtadan hasaba almalydyr.

Ýolbaşçylygyň arza hatyna subýektiň işini we onuň maliýe jähetleri boýunça esasy jogapkärçiligi çekýän ýolbaşçylygyň wekilleri (adatça, bu esasy ýolbaşçy şahs ýa-da maliýe gullugynyň ýolbaşçysy), olaryň bu meseleleri has gowy bilýändigini we düşüňändigini esasynda gol çekýär.

Eger ýolbaşçylyk auditoryň zerur hasaplaýan arzalaryny bermekden ýüz öwürýän bolsa, muňa auditň göwrüminiň çäklendirilmegi hökmünde seredilýär we auditor bellikler bilen pikirini beýan etmelidir ýa-da pikirini beýan etmekden ýüz öwürmelidir.

### **Sapaklara özbaşdak taýýarlanmak üçin soraglar**

1. Auditorçylyk subutnamalary we olary almagyň usullary diýlip nämä aýdylýar?
2. Test etmek we düýplüligi boýunça iş yzygiderlikleri usullary haýsy maksatlar bilen ulanylýar?
3. Düýplüligi boýunça iş yzygiderlikleriniň häsiýetnamasy we ulanylyş çägi.
4. Auditorçylyk subutnamalarynyň ýeterlilik we ygtybarlylyk düşüňjeleri nämeden ybarat?
5. Maliýe (buhgalter) hasabatlylygyny taýýarlamagyň başlangyçlary, olaryň görnüşleri we häsiýetnamalary diýlip nämä aýdylýar?
6. Auditorçylyk subutnamalarynyň haýsy çeşmeleri has ygtybarly hasaplanýar?
7. Zerur bolan auditorçylyk subutnamalarynyň mukdaryna haýsy faktorlar täsir edýär?
8. Haryt-maddy ätiýaçlyklaryň tükellemesi geçirilende auditorlar nähili hereket etmelidir?
9. Kazyýet işleri we nägilelikleriň düşünişilmegi hakynda maglumatlary almak maksady bilen auditorlar nähili hereket etmelidir?
10. Uzak möhletli maýa goýumlary hakynda nyrh bahalandyrmasy almak we maglumatlary açyp görkezmek maksady bilen auditor nähili hereket etmelidir?

11. Segmentler boýunça maglumatlar we maliýe hasabatlylygynda onuň açylyp görkezilişiniň laýyklygyny barlamak diýlip nämä aýdylýar?
12. Daşarky tassyklamalar, oňyn we oňasyz tassyklamalar diýlip nämä aýdylýar?
13. Daşarky tassyklamalaryň kömegi bilen auditorçylyk subutnamalaryny almak usulynyň ulanylyş gerimi nähilidir?
14. Audit ilkinji gezek geçirilende auditorlar haýsy goşmaça auditorçylyk iş yzygiderliklerini we hereketleri ýerine ýetirýärler?
15. Audit ilkinji gezek geçirilende başlangyç galyndyny tassyklamak üçin auditň göwrümini haýsy faktorlar kesgitleýär?
16. Analitik iş yzygiderlikleri we olaryň ulanylýan çägi diýlip nämä aýdylýar?
17. Auditorçylyk saýlap alma we seçip alma gözegçiliginiň ulanylmagy zerur bolan şertler diýlip nämä aýdylýar?
18. Haýsy şertlerde barlagyň tutuşlaýyn usulynyň ulanylmagy maksadalaýyk hasaplanýar?
19. “Ýalňyşlyk”, “doly ýalňyşlyk” we “adaty bolmadyk ýalňyşlyk” düşüňjeleri näme bilen tapawutlanýar?
20. Auditde umumy jem we seçip alma elementleri, stratlar we stratifikasiýa usuly diýlip nämä aýdylýar?
21. Seçip alma usulynyň töwekgelçiligi we onuň görnüşleri nämedir?
22. Statistik we statistik däl seçip alma we rugsar berilýän ýalňyşlyk nämedir?
23. Auditde jemi saýlap almagyň haýsy esasy usullary bar?
24. Gözegçilik serişdelerini test etmek üçin seçilip alnan jemiň göwrümine haýsy faktorlar täsir edýär?
25. Düýplüligi boýunça barlagyň iş yzygiderlikleri üçin seçilip alnan jemiň göwrümine haýsy faktorlar täsir edýär?
26. Bahalandyryş aňlatmalary näme we olaryň buhgalterçilik hasaba alnyşynda we maliýe hasabatlylygynda köpdürliligi haýsylar?
27. Maliýe hasabatlylygynda bahalandyryş aňlatmalary bar bolan ýagdaýynda auditor haýsy auditorçylyk iş yzygiderliklerini we hereketleri amala aşyrýar?
28. Bahalandyryş aňlatmalaryny tassyklaýan auditorçylyk subutnamalaryny almaklygyň haýsy üç çemeleşmesi bar?
29. Bagly taraplar we bagly taraplaryň arasyndaky amallar diýlip nämä aýdylýar?



30. Bagly taraplary ýüze çykarmak boýunça auditorlar haýsy hereketleri ýerine ýetirmelidir?

31. Affilirlenen taraplary barlamak boýunça auditor haýsy goşmaça iş yzygiderliklerini amala aşyrmalydyr?

32. Auditde soňky wakalara nämeler degişlidir we bu wakalaryň haýsy iki görnüşi bar?

33. Soňky wakalaryň (hojalyk işjeňliginiň şertli delilleriniň) ykdysady subýektiň işjeňliginiň üznüksizligi şertleriniň berjaý edilmegine mümkin bolan ýada hakyky täsiri ýüze çykarylanda auditor haýsy goşmaça iş yzygiderliklerini ýerine ýetirmeli?

34. Soňky wakalary öwrenmegiň iş yzygiderlikleri haýsy döwri öz içine alýar, auditorçylyk netijenasyna gol çekilmegine çenli we ondan soňky döwürlerde auditoryň jogapkärçiligi nämelerden yabart?

35. Ykdysady subýektiň işjeňliginiň üznüksizligi ýörelgesi nämeden ybarat?

36. Maliýe hasabatlylygynyň işjeňligiň üznüksizligi hakynda rugsat bermeler esasynda düzülmelidigi babatda ykdysady subýektiň ýolbaşçylygyna Maliýe hasabatlylygynyň halkara standartlary 1-iň talaplary nämeden ybarat?

37. Auditniň haýsy tapgyrlarynda auditoryň işjeňligiň üznüksizligi ýörelgesiniň berjaý edilmegi mümkinçiligini öwrenmegi zerurdyr, şeýle hem bu ýörelgäniň berjaý edilişini bahalandyrmak üçin haýsy auditorçylyk iş yzygiderlikleriniň ýerine ýetirilmegi zerur?

38. Barlanýan tarapyň ýolbaşçylygynyň arzalaryny auditorçylyk subutnamalary hökmünde ulanmaklyga auditor nähili çemeleşmeli?

## **7-NJI BAP. AUDITIŇ HALKARA 600-699-njy STANDARTLAR TOPARY “ÜÇÜNJI TARAPLARYŇ IŞINI ULANMAK”**

### **7.1. Başga auditoryň işini ulanmak (Auditiň halkara 600-nji standarty)**

Auditiň halkara 600-nji standarty maliýe hasabatlylygy baş kärhananyň jemleýji (jemlenen) hasabatlylygynyň düzümine goşulýan bölümleri, şahamçalary, golçur kärhanalary we beýleki “düzümleýin birlikleri” bar bolan baş kärhananyň auditini geçirmek meselelerine seredýär.

Baş kärhananyň auditorçylyk netijenamasyny taýýarlamak boýunça jogap berýän auditorçylyk gurama baş auditor diýilýär – bu baş kärhananyň düzümlýin birlikleri boýunça auditorçylyk netijenamasyny taýýarlaýan auditorçylyk guramalarydyr. Düzümleýin birlikler boýunça auditorçylyk netijenamasyny başga auditor taýýarlaýar, başga auditor hökmünde özara baglanyşygy bolmadyk auditorçylyk guramalary bolşy ýaly, baş gurama bilen affilirlenen guramalar hem çykyş edip biler.

Baş auditor düzümlýin birlikleriň (aýratynlykda we umumylykda) baş kärhananyň maliýe hasabatlylygyna nähili derejede düýpli täsir edýänligini bahalandyrmalydyr. Eger şeýle täsiri auditor düýpli hasaplamaýan bolsa, onda başga auditoryň işini ulanmak zerurlygyny aradan aýyrýar.

Başga auditory ulanmagy meýilleşdirende baş auditor başga auditoryň ýokary hünärli başarjaňlygyny seljermelidir we başga auditoryň işiniň başga auditoryň maksatlaryna uýgunlygy (esasan gabat gelýänligi) babatda ýeterlik derejede degişli görnüşdäki auditorçylyk delillerini almalydyr. Bu maksat bilen baş auditor beýleki auditora audit geçirmegiň zerur jähetleri hakynda maglumat berýär, olaryň işleriniň utgaşdyrylmagy babatda ylalaşýar.

Beýleki tarapdan, başga auditor audit geçirmegi gurnamagyň umumy jähetlerini kabul etmek hakynda, başga auditor tarapyndan ýeterlik derejede seljerilmeýän aýratynlyklar we ähmiýetli faktlar hakynda ýazmaca görnüşde baş auditora habar bermelidir.

Eger baş auditor başga auditoryň işini ulanmak mümkin däl diýen netijä gelen bolsa, baş auditoryň özi başga auditor tarapyndan barlanan düzümlýin birlikleriň maliýe maglumatlary babatda ýeterlikli goşmaça iş yzygiderliklerini ýerine ýetirip bilmeýän bolsa, audit göwrüm çäklendirmeleriniň barlygy sebäpli ol pikirini şertli beýan etmelidir ýa-da pikirini beýan etmekden ýüz öwürmelidir.

Eger başga auditor modifisirlenen auditorçylyk hasabatyny (netinemany) berýän ýa-da bermäge niýetlenýän bolsa, baş auditor baş kärhananyň maliýe

hasabatlylygy nukdaýnazaryndan modifikasiýa predmetiniň baş auditorýň auditorçylyk netijenamasyny modifisirlemek zerurlygyny ýüze çykarýan häsiýetiniň we ähmiýetiniň bardygyna ýa-da ýokdugyna seretmelidir.

## **7.2. Içerki auditň işine seretmek (Auditň halkara 610-njy standarty)**

Auditň halkara 610-njy standarty, eger içerki auditň daşarky auditň iş yzygiderliklerine täsir edýändigini, içerki auditorýň işiniň käbir netijeleriniň daşary auditor üçin peýdaly bolup biljekdigi ähtimallygy bar bolsa, içerki auditň işjeňligini ulanmak meselelerine seredýär.

***Içerki audit*** – bu subýekt üçin niýetlenen hyzmat hökmünde subýektiň içinde amala aşyrylýan bahalandyрма işidir. Gaýrylaryň arasynda içerki auditň wezipelerine buhgalterçilik hasaba alnyşy we içerki gözegçilik ulgamlarynyň barabardygyny we netijeliligini öwrenmek, bahalandyrmak we monitoringini amala aşyrmak girýär.

Auditň halkara 610-njy standartynda hatda içerki auditorýň işini ulanan ýagdaýynda-da, maliýe hasabatlylygy hakynda pikirini beýan edende daşarky auditorýň ýalňyz jogapkärçilik çekýändigini duýdurýlar, sebäbi içerki auditor daşarky auditorýň eýe bolan garaşsyzlygynyň derejesine eýe däl.

Daşarky auditor gerekli görnüşde içerki auditň işi boýunça düşünje alandan soň, auditň maksatnamasyna we auditorçylyk delilnamalaryny almagyň usulyýet çemeleşmelerine düzediş girizip biler, munuň üçin auditň içerki auditorýň işiniň netijelerini ulanmak jähetinden ýerlikli we kabul ederlikli bolup durýan bölümlerini kesgitlemek zerur.

Eger içerki auditorýň işiniň usulyýeti we häsiýeti daşarky auditň wezipelerini ýerine ýetirmek üçin kabul ederlikli bolsa, daşarky auditor auditorçylyk iş yzygiderliklerini içerki auditor bilen özara arkalaşykly meýilnamalaşdyryp biler. Bu maksat bilen, daşarky auditor içerki auditorýň işiniň netijeleriniň daşarky auditň maksatlaryna uýgunlygyna göz ýetirmek üçin ony aýratyn bölümleri boýunça bahalandyryr we testirleýär.

Içerki auditorýň işiniň ulanylmagy daşarky auditorýň auditorçylyk töwekgelçilikleri hakynda, käbir iş yzygiderliklerini ýerine ýetirmeginiň göwrümi we ş.m. hakynda deslapky pikiriniň üýtgemegine täsir edip biler. Içerki auditň işi hakynda onuň işiniň käbir netijelerini ulanmak zerurlygy hakynda öz pikirini daşarky auditor işçi resminamalarda görkezmelidir.

### 7.3. Ekspertiň işini ulanmak (Auditiň halkara 620-nji standarty)

Auditiň halkara 620-nji standarty auditorçylyk delilleri hökmünde ekspertiň işiniň netijelerini ulanmak meselelerine seredýär.

**Ekspert (bilermen)** - buhgalterçilik hasaba alnyşyndan we auditden tapawutly, anyk bir ulgamda ýörite başarnyklara, bilimlere we tejribä eýe bolan fiziki tarap ýa-da kärhanadyr.

Auditiň halkara 620-nji standartyna laýyklykda ekspert:

a) subýekt tarapyndan (ekspert çekmek başlangyjyny barlanýan tarap bildirýär) çekilip bilner;

b) auditor tarapyndan (ekspert çekmek başlangyjyny auditor bildirýär) çekilip bilner;

ç) subýekt tarapyndan (ekspert hökmünde barlanýan tarapyň işgäri çekilýär) hakyna tutulyp bilner;

d) auditor tarapyndan (ekspert hökmünde auditorçylyk kärhananyň işgäri çekilýär) hakyna tutulyp bilner.

Auditiň halkara 620-nji standartynda işi auditoryň kömekçisi hökmünde däl-de ekspert hökmünde ulanylýan, auditorçylyk guramasynyň işgärine nähili çemeleşmegiň zerurlygy ýörite belenip geçilýär: *“Eger auditor auditoryň hakyna tutan ekspertiň işini ulanýan bolsa, onuň işi Auditiň halkara 220-nji “Auditiň işiniň hiline gözegçilik” standartynda göz önüne tutulyşy ýaly, auditoryň kömekçisi hökmünde däl-de, ekspertiň işi hökmünde ulanylýar. Şeýle ýagdaýlarda auditor işgäriň işine we ol tarapyndan bellenen faktlara ýerlikli iş yzygiderliklerini ulanmalydyr, ýöne adatça her tabşyrykda onuň başarnyklaryny we baş çykaryjylygyny bahalandyrmaly däldir.”*

Eksperti kimiň we nähili görnüşde işe çekendigine baglylykda, auditor ekspertiň işiniň netijelerine has ýokary we pes ygtybarly hökmünde çemeleşýär. Barlanýan tarapyň wezipe sanawynyň düzüminde işleýän hünärmeniň ekspertizasynyň netijeleri pes ygtybarly we auditor tarapyndan gapdaldan çekilen hünärmeniň ekspertizasynyň netijeleri has ýokary ygtybarly bolar.

Käte käbir tabşyryklary ýerine ýetirmek üçin auditorlaryň adaty eýe bolan başarnyklaryndan we bilimlerinden aşa ýokary başarnyklar we bilimler talap edilýär. Şonda auditor öz toparynda talap edilýän bilimlere we başarnyklara eýe bolan taraplaryň bolmagyny üpjün etmelidir. Auditor tabşyrygyň maksady bilen kontekstde özlerine tabşyrylan işi ýerine ýetirip biler ýaly, ekspertiň esasy bilimlere eýedigine göz ýetirmelidir.

Haçan-da, ekspertiň kömeginden peýdalanylanda auditor belli bir derejede bu tabşyrygyň ýerine ýetirilişine gatnaşmalydyr we anyk predmet hakynda netije taýýarlamak borçnamasyny öz üstüne alyp biler ýaly derejede, bahalandyrmagy üçin ekspert çekilen anyk predmetiň jähetlerine düşünmelidir. Auditor ekspertizanyň anyk predmeti hakynda öz netijesini düzmekde ekspertiň işine nähili derejede bil baglajakdygyny kesgitlemelidir.

Auditorndan ekspertiň eýe bolan ýörite bilimleri we endikleri ýaly göwrümde bilimlere we endiklere eýe bolmagy talap edilmeýär. Ýöne auditor aşakdakylar üçin ýeterlik derejede kabul ederlikli düşünjelere eýe bolmalydyr:

a) eksperte tabşyrylan işiň maksadyny kesgitlemek we bu işi umumylykda tabşyrygyň maksatlaryna laýyk getirmek;

b) ekspert tarapyndan ulanylyan rugsat bermeleriň, usullaryň we başlangyç maglumatlaryň kabul ederlikli häsiýetlerine seretmek;

ç) tabşyrygyň umumy maksatlary babatda ekspert tarapyndan bellenen faktlaryň kabul ederlikli häsiýetlerine seretmek.

Haçan-da tabşyrygyň ýerine ýetirilmegine ekspert çekilen ýagdaýynda, auditor ekspertiň işiniň ynamlylygy üpjün edýän tabşyrygyň maksatlaryna laýyk gelýändigini babatda ýeterlikli degişli görnüşdäki delilleri almalydyr.

Auditor ekspert tarapyndan ýerine ýetirilen işiň degişli häsiýetini, ulanylan, ekspertiň pikiriniň esaslanýan maglumat çeşmeleriniň ýerliklidigini we ýeterliklidigini bahalandyrmalydyr. Munda auditor ekspertiň pikirine beýleki auditorlar tarapyndan alnan beýleki deliller zynjyryndaky delilleriň biri hökmünde seredýär.

Şonuň üçin eger ekspertiň işiniň netijeleri ýeterlikli degişli görnüşdäki auditorçylyk delilleri bermeýän bolsa ýa-da beýleki auditorçylyk delillere laýyk gelmeýän bolsa, onda auditor bu meseläni goşmaça auditorçylyk iş yzygiderliklerini ýerine ýetirmek arkaly çözmelidir ýa-da hatda başga ekspert çekmelidir.

Modifisirlenmedik auditorçylyk netijenamasy berlen ýagdaýynda auditor ekspertiň işine salgylanmaýar. Şeýle hem tersine ekspertiň işiniň netijeleri esasynda auditorçylyk netijenamada bellikler edilen ýagdaýynda auditor ekspertiň işine salgylanyp biler, ýöne öňünden şeýle salgylanma üçin ekspertiň rugsadyny almalydyr.

Ekspert öz işine salgylanma görnüşinde auditorçylyk netijenamasyna modifikasiýa girizmegi ret eden ýagdaýynda, ýöne eger auditoryň pikirine görä muňa hökmany zerurlyk bar bolan ýagdaýynda hukuk ýardamy üçin ýüz tutulmalydyr.

## **Sapaklara özbaşdak taýýarlanmak üçin soraglar**

1. Baş kärhanany barlaýan auditor baş kärhananyň düzümlýin birliklerini ýa-da golçur kärhanalaryny barlaýan auditorlaryň işleriniň netijelerini ulananda nähili hereket etmeli?
2. Baş kärhananyň şahamçalarynyň, wekillikleriniň, golçur kärhanalarynyň we beýleki düzümlýin birlikleriniň auditini amala aşyrýan beýleki auditorlaryň işlerini ulanmak zerurlygy haýsy şertlerde aradan aýrylýar?
3. Bellikler görnüşinde auditorçylyk netijenamasynda beýleki auditorlaryň işlerini ulanmagyň netijeleri nähili görnüşde görkezilýär?
4. Içerki audit diýlip nämä aýdylýar?
5. Içerki auditorlaryň işini ulanmak zerurlygynyň maksady we şertleri nämeden ybarat?
6. Içerki auditorlaryň işini ulanmak karary kabul edilende auditorlar haýsy hereketleri amala aşyrmaly?
7. Auditde ekspert kimdir?
8. Auditde ekspert hökmünde kim çekilip bilner?
9. Auditor bilen işleýän ekspertiň we auditoryň nähili bilimi bolmaly?
10. Auditor tarapyndan ekspertizanyň netijeleriniň ulanylyşyny häsiýetlendirin.

## **8-NJI BAP. AUDITIŇ HALKARA STANDARTLARYNYŇ 700-799-NJY “AUDITORÇYLYK NETIJELERI WE HASABATLARY (NETIJENAMALARY) TAÝÝARLAMAK” TOPARY**

### **8.1. Maliýe hasabatlylygy boýunça auditorçylyk hasabaty (netijenamasy) (Auditiň halkara 700-nji standarty)**

Auditiň halkara 700-nji standartynda audit (gysgaça maglumat berýän barlagy) geçirmegiň netijesinde auditoryň barlanýan tarapyň ýolbaşçylygyna maliýe hasabatlylygy hakynda pikirler beýan edilýän auditorçylyk hasabatyny (netijenamasyny) berýändigini bellenýär. Bu standartyň esasy düzgünleri we talaplary islendik beýleki maliýe maglumatlary boýunça auditorçylyk hasabaty (netijenamasy) görnüşinde pikirleri beýan etmek üçin ulanylyp bilner.

Auditiň halkara 700-nji standartynda netijenamanyň geçirilen işiň esasynda edilen anyk predmet hakynda ynamlylygyň ýokary derejesini özünde saklaýan netijäni aňlatmalydygy bellenýär. Auditoryň hasabaty (netijenamasy) ynamlylygy üpjün edýän, tabşyrygy ýerine ýetirmegiň dowamynda alnan, kesgitlenen laýyk gelýän ölçeglerden we subutnamalardan ugur almak bilen anyk predmet hakynda takyk beýan edilen pikiri özünde jemlemelidir.

*Auditiň halkara 700-nji standartynda laýyklykda audit hakynda maglumatlar auditorçylyk netijenamasynyň ahyrynda auditorçylyk netijenamasynyň senesinden soň berilýär*

Auditorçylyk netijenamasynda gürrüňsiz oňyn pikiri taýýarlamagyň şertleri tapawutlandyrylýar.

Auditiň halkara 700-nji standartynda. Şertsiz oňyn pikir, haçan-da, auditor maliýe hasabatlylygy maliýe hasabatlylygynyň kesgitlenen esasy ölçeglerine laýyklykda ygtybarly we adalatly garaýşy (ähli düýpli babatlarda adalatly berlende) berýär diýen netijä gelen ýagdaýynda beýan edilmelidir. Şertsiz oňyn pikir açyk bolmadyk görnüşde buhgalterçilik hasaba alnyşynyň ýörelgelerindäki we olary ulanmagyň usullaryndaky ähli üýtgetmeleriň, şeýle hem olaryň täsiriniň degişli görnüşde maliýe hasabatlylygynda kesgitlenmelidigini we açylyp görkezilmelidigini görkezýär.

Auditorçylyk netijenamasy umumylykda maliýe hasabatlylygy boýunça anyk beýan edilen pikiri özünde jemlemelidir. Şertsiz oňyn netijenamadan tapawutlylykda auditorçylyk netijenamalarynyň beýleki görnüşlerine modifisirlenen, ýagny şertli netijenamalar diýilýär.

Modifisirlenen auditorçylyk netijenama, eger oňa maliýe hasabatlylygyny ulanyjynyň dykgatyny ol ýa-da beýleki jähetlere çekýän abzas ýa-da abzaslar

goşulan bolsa ýa-da eger pikir şertsiz oňyn netijenamadan gaýrasy bolup durýan bolsa modifisirlenen netijenama diýlip hasaplanýar.

Auditorçylyk netijenamada şertler audit prosesinde ýüze çykarylan, auditorçylyk netijenamanyň görnüşine we beýan edilýän pikiriniň görnüşine täsir edýän faktorlar bilen öňünden kesgitlenýär:

A. Auditoryň pikirine täsir etmeýän faktorlar auditora jähete ünsi çekýän abzasý taýýarlamaga mümkinçilik berýär. Şeýle şertler düzgün bolşy ýaly, mundan öň nähili: oňyn, oňaysyz auditorçylyk pikiriniň beýan edilenligine ýa-da pikirini beýan etmekden ýüz öwrülendigine garamazdan pikir beýan edilenden soň berilýär.

B. Beýleki faktorlar auditoryň pikirine täsir edýär. Şeýle şertler auditorçylyk netijenamasynda düzgün bolşy ýaly, pikir beýan etmekden öň beýan edilýär we olar üç görnüşli bolup biler:

**Şertli oňyn pikir** auditor gürrüňsiz oňyn pikirini beýan etmek mümkin däl, ýöne ýolbaşçylyk bilen islendik düşünişmezligiň ýa-da işleriň göwrüminiň çäklendirilmeginiň netijeleri auditoryň oňaysyz pikirini beýan eder ýaly ýa-da pikirini beýan etmekden ýüz öwrer ýaly derejede düýpli ýa-da çuň bolup durmaýar diýen netijä gelen ýagdaýynda bildirilýär.

**Oňaysyz pikire getirýän bellikler** auditorçylyk netijenamasynda, eger ýolbaşçylyk bilen düşünişmezlikleriň netijeleri maliýe hasabatlylygy üçin auditory ýüze çykarylan gyşarmalar hasabatlylygy ulanyjylaryň nädogry netije çykarmagyna getirip biler ýa-da düýpli maglumatlaryň ýoklugy hasabatlylygy ulanyja dogry ykdysady çözgütleri kabul etmäge mümkinçilik bermez diýen netijä geler ýaly derejede düýpli we çuň bolup durýan bolsa edilýär.

**Pikirini beýan etmekden ýüz öwürmäge getirýän bellikler**, eger işleriň göwrüminiň çäklendirilmeginiň mümkin bolan täsiri auditor ýeterlik derejede deňişli auditorçylyk delillerini alyp bilmändigi sebäpli maliýe hasabatlylygy hakynda pikirini beýan edip bilmez ýaly derejede düýpli we çuň bolup durýan bolsa edilýär.

## **8.2. Deňeşdirip bolýan aňlatmalar (Auditniň halkara 710-njy standarty)**

Auditniň halkara 710-njy standartynyň goşundysynda umumy häsiýetlere eýe bolan, deňeşdirip bolýan görkezijileriniň barlygy maliýe hasabatlylygynyň gerekli häsiýetleri bolup durýar diýlip bellenilýär. Iki ýa-da ondan köp hasabat döwri üçin deňeşdirip bolýan görkezijileriň deňeşdirilmegi hasabatlylygy ulanyjynyň barabar (adekwat) çözgütleri kabul etmegine mümkinçilik berýär. Munda ulanyjy



deňeşdirip bolýan görkezijileriň ulanylyş yzygiderliginden ynamly bolmalydyr, auditor bolsa ony barlamalydyr.

Auditiň halkara 710-njy standartynda deňeşdirip bolýan aňlatmalar babatda maliýe hasabatlylygyny düzmegiň iki ýörelgesi tapawutlandyrylýar, olaryň **astynda** degişli görkezijileriň ýa-da deňeşdirip bolýan maliýe hasabatlylygynyň barlygy ýa-da ýoklugy göz önüne tutulýar we bu düşüňjeler boýunça şu kesgitlemeler berilýär:

A. Degişli görkezijiler, onda ululyklar we öňki döwür üçin maglumatlaryň gaýry açylyp görkezmeleri hereket edýän döwür üçin maliýe hasabatlylygyň bir bölegi hökmünde görkezilýär we hereket edýän döwre degişli ululyklar we maglumatlaryň gaýry açylyp görkezmeleri bilen deňeşdirilip okalmagy üçin niýetlenendir.

B. Deňeşdirip bolýan maliýe hasabatlylygy, onda aňlatmalar we öňki döwür üçin maglumatlaryň gaýry açylyp görkezmeleri hereket edýän döwrüň maliýe hasabatlylygy bilen deňeşdirmek maksatlarynda berilýär.

Auditor degişli görkezijileriň we deňeşdirip bolýan maliýe hasabatlylygynyň birinjiden, hasaba alyş syýasatynyň düzgünlerine laýyk gelýändigine ýa-da gelmeýändigine, ikinjiden, deňeşdirilýän döwürlerde olaryň ululyklarynyň ylalaşyklydygyna ýa-da ylalaşykly däldigine göz ýetirmelidir.

Eger audit ilkinji gezek geçirilýän bolsa, onda Auditiň halkara 510-njy “Ilkinji tabşyryklar – başlangyç galyndy” standartynda görkezilen auditorçylyk iş yzygiderlikleri ýerine ýetirilmelidir. Eger öň berlen auditor netijenamasynda deňeşdirip bolýan aňlatmalar babatda islendik görnüşdäki bellikler orun alan bolsa, onda barlanylýan döwür üçin Auditiň halkara 560-njy “Soňky wakalar” standartynyň talaplaryny hasaba almak bilen modifisirlenen auditor netijenamasy berilmelidir. Eger öňki auditiň auditor netijenamasynda deňeşdirip bolýan aňlatmalar babatda bellikler ýok bolsa, onda täze auditor hasabaty ulanyja maglumat berer ýaly, auditor netijenamasynda bu hakykat hakynda ünsi çekip biljek abzasý goşup biler.

Ünsi çekip biljek abzas öňki döwür üçin maliýe hasabatlylygynyň başga auditor tarapyndan audirlenendigi; öňki auditor tarapyndan berlen netijenamanyň görnüşi; bu netijenamanyň gol çekilen senesi ýaly maglumatlary özünde jemläp biler.

Käbir adaty bolmadyk ýagdaýlarda täze auditor öňki auditor tarapyndan berlen modifikasiýasyz auditor netijenamasyň geçen öz içine alýan döwri üçin maliýe hasabatlylygyna täsir edýän düýpli gyşarmalar hakynda maglumat alyp biler. Şeýle ýagdaýda Auditiň halkara 710-njy standartynyň talaplaryna laýyklykda “*Täze auditor bu meseläni ýolbaşçylyk bilen ara alyp maslahatlaşmalydyr we*

*ýolbaşçylygyň rugsadyny alandan soň geçen döwür üçin maliýe hasabatlylygyny gaýtadan düzmek hakynda teklip bilen öňki auditora ýüz tutmalydyr”.*

Täze auditor öňki döwür üçin audirlenmedik görkezijileriň düýpli ýoýulandygyny ýüze çykan ýagdaýynda ol ýolbaşçylykdan öňki döwür üçin görkezijileriň gaýtadan seredilmegini talap etmelidir ýa-da ýolbaşçylyk muny etmekden ýüz öwürýän bolsa, auditor degişli görnüşde auditor netijenamasyny modifisirlemelidir.

### **8.3. Audirlenen maliýe hasabatlylygyny saklaýan resminalardaky gaýry maglumatlar (Audiň halkara 720-nji standarty)**

Ýyllyk hasabatnyň düzümine maliýe hasabatlylygynyň belli bir resminamalar topary degişlidir. Emma käbir pudaklarda kanuna laýyklykda ýa-da käbir iri kärhanalarda olarda kabul edilen tertibe laýyklykda maliýe hasabaty bolşy ýaly, öz görkezijileri arkaly resmi ýyllyk hasabatlylyk bilen özara gatnaşykly bolan gaýry maliýe däl goşmaça maglumatlar hem taýýarlanýar. Şeýle resminamalar audirlenen maliýe hasabatlylygy bilen baglanyşykly gaýry maglumatlar diýlip atlandyrylýar.

Audiň halkara 720-nji standartynda auditoryň kanunda ýa-da ylalaşylan borçnamalarda göz önüne tutulan, gaýry maglumatlar boýunça aýratyn auditor netijenamasyny bermek borjuna eýe bolup biler diýlip bellenýär. Gaýry ýagdaýlarda auditoryň gaýry maglumatlar hakynda pikirini beýan etmek borjy ýokdur, emma auditor gaýry maglumatlaryň audirlenen maliýe hasabatlylygynyň görkezijilerine düýpli laýyk gelyändigini ýa-da laýyk gelmeýändigini ýüze çykarmak üçin olary seljermäge borçludur. Maliýe hasabatlylygy bilen gaýry maglumatlaryň arasynda düýpli nälaýyklyk (düýpli deň gelmezlik) bar bolan ýagdaýynda barlanan maliýe hasabatlylygynyň ygtybarlylygy şübhe astyna düşüp biler.

Subýektiň işi hakynda ýolbaşçylygyň ýa-da direktorlar geňeşiniň hasabaty, hasabat döwri üçin gysgaça maliýe maglumaty, meýilleşdirilýän görkezijiler, analitiki koeffisiýentler we beýlekiler gaýry maglumatlara mysal bolup biler.

Barlag prosesinde auditor gaýry maglumatlara elýeterliligi gurnamalydyr, şeýle maglumatlary almak mümkin bolmadyk ýagdaýynda, şeýle hakykat hakynda ýolbaşçylyga habar bermelidir we auditor netijenamasynda degişli bellikleri taýýarlamalydyr.

Auditorçylyk subutnamalary alnanda meseläniň mümkin bolan iki tarapyna – gaýry maglumatlarda we maliýe hasabatlylygynda görkezilen maglumatlarda

düýpli nälaýyklyklaryň barlygyna ýa-da ýokdugyna, şeýle hem maliýe hasabatlylygynyň mazmunyna gatnaşygy bolmadyk düýpli gyşarma hakykatlarynyň bardygyna ýa-da ýokdugyna seredilýär. Düýpli nälaýyklyklar we (ýa-da) gyşarmalar ýüze çykarylan ýagdaýynda Auditiň halkara 720-nji standarty barlanýan tarapa umumy ýolbaşçylyk etmek boýunça jogapkär taraplara ýazmaça görnüşde habar bermegi we bu meseläni çözmek boýunça hukuk kömegini almagy maslahat berýär.

Eger gaýry maglumatlaryň auditor netijenamasyna gol çekilenden soň taýýarlanýanlygy mälim bolsa, onda auditor ilkinji mümkin bolan ýagdaýynda onuň bilen tanyşmalydyr we Auditiň halkara 560-njy standartynyň talaplaryna laýyklykda faktlaryň mümkin bolup biljek düýpli nälaýyklyklarynyň ýa-da gyşarmalarynyň netijelerine seretmelidir.

### **Sapaklara özbaşdak taýýarlanmak üçin soraglar**

1. Auditorçylyk hasabatyny (netijenamasyny) taýýarlamagyň we bu resminamada pikiriňi beýan etmeklige esas bolup durýan ynamlylygyň derejesiniň maksady nämeden ybarat?
2. Auditiň halkara 700-nji standartyna laýyklykda auditorçylyk netijenamasynyň gurluşyny düşündiriň.
3. Gürrüňsiz oňyn auditorçylyk hasabaty (netijenamasy) nähili şertlerde tabşyrylýar?
4. Modifisirlenen auditorçylyk netijenamasy diýip nämä aýdylýar?
5. Auditiň halkara 700-nji standartynda bellikleriň we auditorçylyk netijenamalarynyň haýsy görnüşleri göz önüne tutulýar?
6. Deňeşdirip bolýan aňlatmalaryň we olaryň häsiýetnamalarynyň nähili görnüşleri bar?
7. Audit ilkinji gezek geçirilende deňeşdirip bolýan aňlatmalary barlamak boýunça haýsy iş yzygiderlikleri geçirilýär?
8. Geçen hasabat döwri boýunça audit başga bir auditor tarapyndan geçirilen ýagdaýynda deňeşdirip bolýan aňlatmalaryň barlagy boýunça auditor nähili hereketleri amala aşyrýar?
9. Gaýry audirlenen maglumatlara we bu maglumatlaryň auditor tarapyndan seljerilmeginiň maksadyna nämeler degişli?
10. Gaýry audirlenen maglumatlarda gyşarmalaryň haýsy görnüşleri gabat gelýär we olar ýüze çykarylanda auditor nähili hereketleri amala aşyrmaly?

## **9-NJI BAP. AUDITIŇ HALKARA STANDARTLARYNYŇ 800-899-NJY “ÝÖRITE ULGAMLAR” TOPARY**

### **9.1. Ýörite maksatlar üçin auditorçylyk tabşyryklary boýunça auditorçylyk hasabaty (netijenamasy) (Auditiň halkara 800-nji standarty)**

Auditiň halkara 800-nji standartynda ýörite tabşyryklar boýunça auditorçylyk netijenamalarynyň umumylykda maliýe hasabatlylygy hakynda pikirden tapawutlanýan gaýry maliýe maglumatlar boýunça pikirleri beýan edýänligi göz önüne tutulýar. Auditiň halkara 800-nji standartynda tabşyryklaryň dört görnüşi boýunça auditorçylyk netijenamalary taýýarlamagyň we resmileşdirmegiň tertibine seredilýär.

A. Maliýe hasabatlylygynyň halkara standartlarynyň ýa-da milli standartlaryň talaplaryndan tapawutlanýan buhgalterçilik hasaba alnyşynyň esaslaryna laýyklykda taýýarlanan maliýe hasabatlylygy boýunça netijenamalar.

B. Maliýe hasabatlylygynyň düzümläýin bölekleri boýunça netijenamalar (hasaba alnyşyň aýratyn bölümleri, aýratyn görkezijiler ýa-da hasabatlylygyň görnüşleri boýunça).

Ç) Şertnamalaýyn kontaktlaryň laýyklygy hakynda netijenamalar (esasan, maliýe gurallary bilen baglanyşykly şertnamalaryň şertleriniň berjaý edilmegi).

D) Umumylaşdyrylan maliýe hasabatlylygy boýunça netijenamalar (jemleýji maliýe hasabatlylygy boýunça).

Auditiň halkara 800-nji standartynda, umumy bölümde esasan, umumylykda maliýe hasabatlylygy boýunça auditorçylyk netijenamasynyň gurluşyna gabat gelýän ýörite maksatlar üçin auditorçylyk tabşyryklary boýunça auditoryň hasabatynyň (netijenamasynyň) gurluşy (görnüşi) berilýär. Ýöne ýurduň kanunçylygy auditorçylyk netijenamasynyň gaýry gurluşyny talap edýän bolsa, onda auditor hasabatynyň (netijenamanyň) standarta berilýän gurluşyna üýtgetmeleri girizmelidir.

*A Tabşyryk.* Maliýe hasabatlylygy maliýe hasabatlylygynyň halkara standartlaryndan tapawutlanýan buhgalterçilik hasaba alnyşyň esaslaryna ýa-da milli standartlara laýyklykda aýratyn maksatlar üçin taýýarlanyp bilner. Auditiň halkara 800-nji standartynda maliýe hasabatlylygyny taýýarlamagyň beýleki ýörelgeleriniň ulanylyşyna mysallar getirilýär:

a) girdejiilere salynýan salgyt hakynda beýannamalary taýýarlamak üçin subýekt tarapyndan ulanylýanlar;

b) pul serişdeleriniň gelmegi we tölegi ýörelgesi boýunça buhgalterçilik hasaba alnyşynyň esaslary;

ç) döwlet kadalaşdyryş guramalary tarapyndan kabul edilen maliýe hasabatlylygy hakynda düzgünnamalar.

Barlanýan tarapyň şeýle maliýe hasabatlylygynyň adynda bu hasabatlylygyň haýsy ýörelgeleriň esasynda taýýarlanandygy görkezilmelidir. Şeýle görkezme ýok bolan ýagdaýynda auditor degişli bellik bilen modifisirlenen auditorçylyk netijenamasyny taýýarlaýar.

Auditorçylyk netijenamasynda maliýe hasabatlylygynyň taýýarlanýş ýörelgeleri görkezilmelidir we taýýarlanan maliýe hasabatlylygynyň bu ýörelgelere laýyk gelýändigini hakynda pikirler beýan edilmelidir.

*B tabşyryk.* Müşderi auditorlardan maliýe hasabatlylygynyň bir ýa-da birnäçe düzümläýin birlikleri babatda, mysal üçin, debitor bergiler, haryt-maddy ätiýaçlyklar, dürli gorlar we ş.m. babatda pikirini beýan etmegi talap edip biler. Şeýle tabşyryk aýratynlykda ýa-da umumylykda maliýe maglumatlarynyň barlagy bilen bir wagtda ýerine ýetirilip bilner, ýöne auditor bu tabşyryk boýunça aýratyn auditorçylyk netijenamasyny taýýarlamaly bolar.

Auditiň halkara 800-nji standartynda aýratyn düzümläýin birliğin barlagynyň, şol bir düzümläýin birliğin umumylykda maliýe hasabatlylygy boýunça auditorçylyk netijenamasyny taýýarlamak bilen baglanyşyklylykdaky barlagyna görä has giň gerimli bolmalydygy bellenýär. Auditor auditiň göwrümünü we bu düzümläýin birlik boýunça maglumatlaryň ýoýulmagynyň düýplilik ölçegini kesgitlemekde bu hakykaty göz önüne tutmalydyr.

Maliýe hasabatlylygynyň düzümläýin birligini barlamak boýunça tabşyryk umumylykda maliýe hasabatlylygyny barlamak bilen birlikde däl-de, aýratynlykda ýerine ýetirilen ýagdaýynda auditor auditiň predmetine hasaba alnyşyň barlanýan düzümläýin birliğin maglumatlaryna täsir edip biljek bölümlerinden üzňe seretmeli däl. Diýmek, auditor barlanýan düzümläýin birlik bilen özara baglanyşykly beýleki maglumatlary hem barlamalydyr.

Maliýe hasabatlylygynyň düzümläýin birlikleri boýunça auditorçylyk netijenamasy, bu düzümläýin birliğin berilmegine esas bolup durýan buhgalterçilik hasaba alnyşyň esaslaryna görkezmäni öz içine almalydyr. Auditor tarapyndan beýan edilýän pikirde düzümläýin birliğin ähli ähmiýetli jähetlerde buhgalterçilik hasaba alnyşyň bellenen esaslaryna laýyklykda düzüldiği ýa-da düzülmändiği görkezilmelidir.

*Ç tabşyryk.* Müşderi auditorlardan şertnamalaýyn ylalaşyklaryň, mysal üçin, obligasiýalary çykarmak hakynda şertnama ylalaşyklaryň ýa-da karz hakynda ylalaşyklaryň belli bir jähetleriniň ýerine ýetirilişi hakynda pikirini beýan etmek bilen, auditorçylyk netijenamasyny taýýarlamagyny talap edip biler. Şeýle ylalaşyklar adaty subýektden belli bir şertlere laýyklygy: göterimleriň

tölenmegini, maliýe koeffisiýentleriniň belli bir derejede saklanmagyny, diwidend töleglerine çäklendirmeleri we ş.m. talap edýär.

Auditiň halkara 800-nji standartynda şeýle tabşyryk ýerine ýetirilende auditoryň diňe maliýe meselelerine we buhgalterçilik hasaba alnyşynyň meselelerine degişli bolan jähetlere seredýänligi ýörite bellenip geçilýär. Zerur bolan ýagdaýynda ýa-da müşderiniň haýyşy boýunça beýleki jähetlere hem seredilip bilner (mysal üçin, hukuk), ýöne olara seredilmegi üçin işe degişli hünärli ekspert çekilmelidir.

Auditor netijenamasynda barlanýan subýektiň ýolbaşçylygy tarapyndan auditoryň pikirine görä, ylalaşygyň anyk şertleriniň ýerine ýetirilendigini ýa-da ýetirilmändigini görkezmek zerurdyr.

*D tabşyryk.* Subýekt özüniň auditor tarapyndan barlanan ýyllyk maliýe hasabatlaryny ulanyjylaryň gyzyklanma bildirýän toparyna öz maliýe işjeňliginiň we öz maliýe ýagdaýynyň diňe esasy netijeleri hakynda maglumat bermek üçin jemleýji görnüşde beýan etmek arkaly maliýe hasabatlylygyny taýýarlap biler.

Auditiň halkara 800-nji standartynda auditoryň umumylaşdyrylan maliýe hasabatlylygyny düzmek üçin esas bolup durýan maliýe hasabatlylygy hakynda pikirini beýan etmedik ýagdaýynda, onuň umumylaşdyrylan maliýe hasabatlylygy boýunça auditor netijenamasyň bermeli dældigi duýdurylýar.

Auditor hasabatlylygyň adynda onuň umumylaşdyrylan hasabat bolup durýandygy hakynda görkezmeleriň, tekstde bolsa – onuň düzülmegine esas bolup durýan maliýe hasabatlaryna salgylanmalaryň bardygyny ýa-da ýokdugyny barlaýar.

Umumylaşdyrylan maliýe hasabatlylygynda maliýe hasabatlylygyny düzmäge esas bolup durýan, maliýe hasabatlylygynda bar bolan ähli maglumatlary görkezilmeýändigini sebäpli auditor öz pikirini beýan edende ähli düýpli jähetlerde onuň ygtybarlylygy hakynda aýyk kesgitleme bermekden gaça durýar.

Umumylaşdyrylan maliýe hasabatlylygy boýunça auditor netijenamasynda auditoryň pikirini beýan edýän adaty jümle şu görnüşde düzülip bilner: *“Biziň pikirimizçe, goşundyda berilýän umumylaşdyrylan maliýe hasabatlylygy ähli düýpli jähetlerde onuň düzülmegine esas bolup durýan maliýe hasabatlylygyna laýyk gelýär”*.

## **9.2. Garaşylýan maliýe maglumatlaryny derňemek (Auditiň halkara 810-njy standarty)**

Auditiň halkara 810-njy standartynda standartda ulanylýan esasy düşüňjeler açylyp görkezilýär:

*Garaşylýan maliýe maglumatlary* – bu geljekde bolup biljek wakalar we subýekt tarapyndan edilmegi ähtimal hereketler babatdaky çaklamalara esaslanýan maliýe maglumatlarydyr. Garaşylýan maliýe maglumatlary çaklama, öňünden habar berme ýa-da olaryň utgaşmasy görnüşinde amala aşyrylyp bilner.

*Çaklama* – bu ýolbaşçylygyň bolmagyna garaşýan geljekki wakalar babatda çaklamalaryň we maglumatlaryň taýýarlanýan pursatyna ýolbaşçylygyň amala aşyrmaga niýetlenýän hereketleriniň esasynda taýýarlanýan garaşylýan maliýe maglumatlarydyr (has anyk bahalandyrmalara esaslanýan çaklamalar).

*Öňünden habar berme* – bu aşakdakylaryň esasynda taýýarlanýan maglumatlarydyr:

a) mysal üçin, käbir subýektleriň guramaçylyk döwründe ýa-da işjeňliginiň häsiýetini düýpli üýtgetmek isleýän ýagdaýynda bolmagy ähtimal, ýöne hökman orun almajak geljekki wakalar we ýolbaşçylygyň hereketleri babatda gipotetik çaklamalar;

b) has anyk bahalandyrmalara esaslanýan çaklamalaryň we gipotetik çaklamalaryň utgaşmasy.

Garaşylýan maliýe maglumatlar subutnamalar däl-de, çaklamalar esasynda anyk hasaplamalara däl-de, eýsem köplenç hünärmenleriň pikir netijelerine esaslanýar, şonuň üçin auditor diňe çaklamalarda düýpli gyşarmalaryň ýoklugy hakynda pikirini beýan edip biler. Munda maliýe hasabatlylygynyň auditindäki ýaly ynamlylygyň ýokary derejesi däl-de, diňe orta derejesi üpjün edilýär.

Auditor çaklama maliýe maglumatlarynyň haýsy maksatlar üçin düzüldigini anyklamalydyr:

a) içerki dolandyryş guraly hökmünde (mysal üçin, mümkin bolan maýa goýumlaryny bahalandyrmak üçin);

b) üçünji taraplara: geljekki maýa goýujylara, paýdarlara, kadalaşdyryş guramalaryna we beýleki gyzyklanma bildirýän taraplara, bergidarlara bermek üçin.

Barlagyň häsiýeti, ýerine ýetirilýän iş yzygiderlikleriniň toplумы we göwrümi çaklama maliýe maglumatlarynyň taýýarlanyş maksatlaryna bagly bolup durýar. Ondan başga-da, auditor çaklama maglumatlaryň öz içine alýan döwrüni kesgitlemelidir. Muňa baglylykda çaklamalar has pikirlendirýän görnüşe eýe bolýar, gabsalýan döwür näçe köp bolsa, çaklamalary anyk hasaplamalarda bahalandyrmak ähtimallygy şonça-da az bolýar. Auditor gabsalýan döwri ýolbaşçylyga çaklama üçin kabul ederlikli esasa eýe bolmak mümkinçiligini berýän hakykylyk nukdaýnazaryndan bahalandyrmalydyr.

Garaşylýan maliýe maglumatlarynyň berlişini we açylyp görkezilişini bahalandyrmak bilen auditor aşakdakylara seretmelidir:

a) garaşylýan maliýe maglumatlarynyň berlişiniň habar beriji häsiýete eýe bolup durýandygy ýa-da durmaýandygy we ol niýetlenen ulanyjysynyň nädogry pikir etmegine getirip bilýärmí ýa-da bilmeýärmí;

b) garaşylýan maliýe maglumatlarynyň belliklerinde hasaba alyş syýasatynyň (maglumatlary taýýarlamagyň, hasaplamagyň tertibiniň) anyk açylyp görkezilýändigí ýa-da görkezilmeyändigí;

ç) çaklama maliýe maglumatlarynyň belliklerinde çaklamalaryň adekwat açylyp görkezilýändigí ýa-da görkezilmeyändigí. Çaklamalaryň ýolbaşçylygyň has anyk bahalandyrmasyňa esaslanan ýa-da olaryň gipotetik häsiýetli bolup durýandygy ýa-da durmaýandygy düşnükli bolmalydyr. Eger çaklamalar düýpli bölümlere degişli we köp babatda nämälim bolup durýan bolsa, onda şeýle nämälimlik we netijeleriň gelip çykýan duýgurlygy adekwat açylyp görkezilmelidir;

d) çaklama maliýe maglumatlarynyň taýýarlanan senesi görkezilenmi ýa-da görkezilmändirmi. Ýolbaşçylyk bu maglumatlaryň esasynda duran görkezijileri toplamaklyk haýsydyr bir wagtyň dowamynda amala aşyrylyp bilinse-de, çaklamalaryň şu sene ýagdaýynda hakyky hasaplanýandygyny tassyklamalydyr;

e) käbir gerimde bentleriň ýerleşdirilmegi üçin esas düşnükli görkezilipdirmi ýa-da görkezilmändirmi we gerimiň saýlawy hakyky däl ýa-da garaşylýan maliýe maglumatlarynda görkezilen netijeler aňlatmalaryň gerimi görnüşinde beýan edilen ýagdaýynda nädogry pikir etmäge getirýän görnüşde bolup durýandygy ýa-da durmaýandygy.

f) hasaba alyş syýastyndaky senesi boýunça soňky taryhy maliýe hasabatlylygynyň düzülen senesinden soň girizilen islendik üýtgetmeler, şeýle hem bu üýtgetmeleriň sebäpleri we olaryň garaşylýan maliýe maglumatlaryna täsiri görkezilipdirmi ýa-da görkezilmändirmi.

Ondan başga-da, Auditiň halkara 810-njy standartynda auditor hasabatynyň gurluşy we gürrüňsiz oňyn pikir, oňaýsyz pikir, şeýle hem pikiriňi beýan etmegi ret etmek görnüşleri taýýarlanan ýagdaýynda tekstleriň mysallary berilýär.

### **Sapaklara özbaşdak taýýarlanmak üçin soraglar**

1. Auditiň halkara 800-nji standartynda tabşyryklaryň (auditorçylyk barlaglarynyň) haýsy görnüşlerine seredilip geçilýär?

2. Maliýe hasabatlylygynyň halkara standartlaryndan ýa-da milli standartlardan tapawutlanýan buhgalterçilik hasaba alnyşyň esaslaryna laýyklykda düzülen maliýe hasabatlylygy boýunça auditorçylyk netijenasyny taýýarlamagyň tertibi we auditoryň hereketleri.



3. Maliýe hasabatlylygynyň düzümlýin birlikleri (hasaba alyşyň aýratyn bölümleri ýa-da hasabatlylygyň aýratyn görkezijileri ýa-da görnüşleri) boýunça netijenama taýýarlamagyň tertibi we auditoryň hereketleri.

4. Şertnamalaýyn ylalaşyklara laýyklyk hakynda netijenama taýýarlamagyň tertibi we auditoryň hereketleri (esasan, maliýe gurallary bilen baglanyşykly sertnamalaryň şertleriniň berjaý edilmegi).

5. Umumylaşdyrylan maliýe hasabatlylygy (jemlenen maliýe hasabatlylygy) boýunça netijenama taýýarlamagyň tertibi we auditoryň hereketleri.

6. Auditde garaşylýan maliýe maglumatlary, çaklama we öňünden kesgitleme diýlip nämä aýdylýar?

7. Garaşylýan maliýe maglumatlary barlananda auditoryň pikirini beýan etmegiň aýratynlyklary nämeden ybarat?

8. Garaşylýan maliýe maglumatlaryny taýýarlamagyň nähili maksatlary bar?

9. Garaşylýan maliýe maglumatlarynyň tabşyrylyşy we açylyp görkezilişi bahalandyrylanda auditor haýsy hereketleri amala aşyrýar?

## **10-NJY BAP. AUDITIŇ HALKARA STANDARTLARYNYŇ 900-999-NJY “UGURDAŞ HYZMATLAR” TOPARY**

### **10.1. Maliýe hasabatlylygynyň gysgaça maglumat berýän barlagy boýunça tabşyryklar (Auditiň 910-njy halkara standarty)**

Maliýe hasabatlylygynyň gysgaça maglumat berýän barlagy Auditiň 120-nji “Halkara standartlaryň esasy ýörelgeleri” halkara standartynda beýan edilen ugurdaş hyzmatlaryň bir görnüşi bolup durýar. Bu hyzmat ýerine ýetirilende standart auditorçylyk tabşyryklary ýerine ýetirilendäki ýaly auditorçylyk endikler we bilimler, ýagny umumylykda maliýe hasabatlylygy hakynda öz pikiriňi beýan etmek talap edilýär.

Emma standart auditorçylyk barlagy geçirilende pikiriňi beýan etmede ýokary, ýöne doly däl ynamlylyk gazanylýan bolsa, maliýe hasabatlylygynyň gysgaça maglumat berýän barlagy geçirilende ynamlylygyň ortaça derejesi gazanylýar.

Ondan başga-da, standart barlag geçirilende maliýe hasabatlylygyny taýýarlamagyň şertleri hakynda auditorçylyk delilleri toplamak auditora pozitiw ynamlylygy görkezmäge mümkinçilik berýän bolsa, haçan-da maliýe hasabatlylygynyň gysgaça maglumat berýän barlagy geçirilende ol auditora negatiw ynamlylygy görkezmäge mümkinçilik berýär.

Bu maliýe hasabatlylygynyň gysgaça maglumat berýän barlagy geçirilende auditoryň ähli delilleri toplamaýandygy, standart barlag geçirilende bolsa, auditoryň maliýe hasabatlylygyny taýýarlamagyň ähli şertleri boýunça ähli zerur bolan, ýagny ýeterlik derejede degişli delilleri toplaýandygy bilen baglanyşyklydyr. Maliýe hasabatlylygynyň gysgaça maglumat berýän barlagy düzgün bolşy ýaly, şertleriň ygtybarlylygynyň umumy barlagyna gönükdirilen talaplary we analitik iş yzygiderliklerini öz içine alýar. Adatça, adaty auditorçylyk iş yzygiderliklerini: buhgalterçilik hasaba alnyşy we içerki gözegçilik ulgamlaryny bahalandyrmagy, inspektirlemegi, gözegçilik etmegi, tassyklamagy we jemlemegi ýerine ýetirmek göz önüne tutulmaýar.

Auditiň 120-nji halkara standartynda berlen ýokarky düşündirişler maliýe hasabatlylygynyň gysgaça maglumat berýän barlagynyň Auditiň 910-njy halkara standartynda açylyp görkezilýän maksadyna düşünmäge mümkinçilik berýär: *“Maliýe hasabatlylygynyň gysgaça maglumat berýän barlagynyň maksady – audit geçirilende auditory ähli zerur bolan deliller bilen üpjün etmeýän iş yzygiderlikleriniň esasynda, auditora maliýe hasabatlylygynyň belli bir esaslaryna laýyklykda maliýe hasabatlylygy ähli düýpli jähetleri boýunça düzülmändir diýip*

*çaklamaga esas berýän nämedir bir zady ýüze çykarandygyny ýa-da çykarmandygyny takyklamaga auditora mümkinçilik bermekdir (negatiw ynamlylyk)”.*

Başgaça aýdylanda, maliýe hasabatlylygynyň gysgaça maglumat berýän barlagy maliýe hasabatlylygyny taýýarlamagyň käbir şertleriniň bolşy ýaly, umumylykda maliýe hasabatlylygynyň hakykylygyny we dogrulygyny ýalana çykarýan delilleri gözlemek maksady bilen, auditroçylyk iş yzygiderlikleriniň adaty audite görä has az yhlasly geçirilýändigini (jikme-jik geçirilmeýändigini) bilen tapawutlanýar.

Şonuň üçin auditorçylyk netijenamasynda oňyn (položitel) pikir oňaýsyz (otrisatel) ynamlylyk görnüşine eýedir we takmynan indiki sözler bilen beýan edilýär: *“Maliýe hasabatlylygynyň gysgaça maglumat berýän barlagy geçirilende goşundyda berilýän maliýe hasabatlylygynyň Maliýe hasabatlylygynyň halkara standartlaryna (ýa-da buhgalterçilik hasaba alnyşynyň milli standartlaryna) laýyklykda, ähli düýpli gatnaşyklarda dogry we adalatly garaýyşy bermeyär diýip çaklamaga esas berip biljek hiç bir zat biziň dykgatymyzy çekmedi”*.

Maliýe hasabatlylygynyň gysgaça maglumat berýän barlagy ýerine ýetirilende auditor standart auditdäki ýaly ýörelgelerden gollanýar, edil şolar ýaly auditni meýilnamalaşdyrylmagyny we resminamalaşdyrylmagyny amala aşyrýar. Auditniň 910-njy halkara standartynda maliýe hasabatlylygynyň gysgaça maglumat berýän barlagy boýunça auditorçylyk hasabatynyň (netijenamasyň) gurluşy berilýär, goşundylarynda bolsa, bu barlagyň dowamynda ýerine ýetirilip bilinjek iş yzygiderlikleri sanalyp geçilýär:

1. Umumy häsiýetli iş yzygiderlikleri.
2. Pul serişdeleriniň hereketiniň barlagy.
3. Debitor bergileriň barlagy.
4. Haryt-maddy ätiýaçlyklarynyň barlagy.
5. Maýa goýumlarynyň, şol sanda gymmatly kagyzlar bazarynda dolanyşykdaky maýa goýumlarynyň barlagy.
6. Emläkleriň (maddy gymmatlyklaryň) we olaryň ulanyş tutumlarynyň barlagy.
7. Geljek döwrüň çykdajylarynyň, maddy däl we gaýry aktiwleriň barlagy.
8. Yzyna gaýtarylmaly karz bergileriniň barlagy.
9. Kreditor bergileriň barlagy.
10. Şertli borçnamalaryň barlagy.
11. Salgytlaryň barlagy.
12. Soňky wakalaryň barlagy.
13. Kazyýet işine garamaklygyň barlagy.

14. Hususy maýanyň barlagy.

15. Barlanýan tarapyň işjeňliginiň beýleki jähetleriniň barlagy.

## **10.2. Maliýe maglumatlary babatda ylalaşylan iş yzygiderliklerini ýerine ýetirmek boýunça tabşyryklar (Auditiň 920-nji halkara standarty)**

Maliýe maglumatlary babatda ylalaşylan iş yzygiderliklerini (ylalaşylan iş yzygiderliklerini) ýerine ýetirmek boýunça tabşyryklar Auditiň 120-nji “Halkara standartlaryň esasy ýörelgeleri” halkara standartynda beýan edilen ugurdaş hyzmatlaryň bir görnüşi bolup durýar. Bu ugurdaş hyzmat ýerine ýetirilende ýörite auditorçylyk endikler we bilimler talap edilmeýär hem-de olary ýokary hünärli buhgalterler geçirip.

Ondan başga-da, auditor hasabat (netijenama) taýýarlarda öz pikirini beýan etmän, tabşyrykda seredilmegi göz önüne tutulan delilleri takyklaşdyrýar, şeýle ýagdaýda bu hasabaty alyjylar auditoryň bu işi boýunça özlери netije çykarmaly bolýarlar.

Ylalaşylan iş yzygiderliklerini geçirmek boýunça işiň maksady Auditiň 920-nji halkara standartyna laýyklykda, auditor bilen subýektiň ýa-da islendik degişli üçünji tarapyň arasynda ylalaşylan, auditoryň auditorçylyk häsiýetli iş yzygiderliklerini ýerine ýetirmekde, şeýle hem hakyky netijeler hakynda hasabat bermekde jemlenýär. Bu hasabat diňe bu iş yzygiderlikleriniň ýerine ýetirilmegi hakynda ylalaşan taraplara berilýär, sebäbi iş yzygiderlikleriniň geçirilmeginiň sebäplerinden habarsyz bolan beýleki taraplar olaryň netijelerini ýalňyş teswirläp bilerler.

Auditor ylalaşylan iş yzygiderliklerini ýerine ýetirýän wagtynda standart audit geçirilende ulanylýan ahlak ýörelgelerinden gollanýar, auditiň meýilnamalaşdyrylmagyny we resmileşdirilmegini amala aşyrýar. Işe başlamazdan öň auditor buýrjynyň adyna ylalaşylan iş yzygiderliklerini ýerine ýetirmek boýunça tabşyryklary ýerine ýetirmäge razylygy we olaryň düşünikliligi hakynda hat taýýarlamaýdyr.

Auditorçylyk hasabatda (netijenamada) ýerine ýetirilýän işleriň häsiýeti we göwrümi düşünikli bolar ýaly ylalaşylan iş yzygiderlikleriniň maksatlarynyň beýany berilmelidir we ýüze çykarylan ýalňyşlyklaryň we kadadan çykmalaryň jikme-jik beýanyny goşmak bilen, deliller belllenmelidir.

Auditiň 920-nji halkara standartynda ylalaşylan iş yzygiderliklerini ýerine ýetirmek boýunça tabşyrykda ulanylýan subutnamalary almagyň esasy usullary sanalyp geçilýär:

- a) talaplar we seljerme;
- b) täzeden hasaplamak, deňeşdirmeler we ýazgylaryň takyklygynyň beýleki barlaglary;
- ç) synlamalar;
- d) inspektirlemek;
- e) tassyknamalary almak.

### **10.3. Maliýe maglumatynyň kompilýasiýasy (taýýar maglumatlary ulanmak) boýunça tabşyryklar**

Maliýe maglumatlarynyň kompilýasiýasy boýunça tabşyryklar Auditiň 120-nji “Halkara standartlarynyň esasy ýörelgeleri” halkara standartynda beýan edilen ugurdaş hyzmatlaryň bir görnüşi bolup durýar. Bu ugurdaş hyzmat ýerine ýetirilende ýörite auditorçylyk endikleri we bilimleri talap edilmeýär we olary ýokary hünärli buhgalterler ýerine ýetirip bilerler.

Kompilýasiýa boýunça tabşyrykda ýokary hünärli buhgalter maliýe maglumatlaryny toplamak, toparlara bölmek we umumylaşdyrmak maksady bilen, audit boýunça ekspert bilimlerine gapma-garşylykly buhgalterçilik hasaba alnyşy boýunça ekspert bilimlerini ulanmak üçin hakyna tutulýar. Munda, adatça, jikme-jik maglumatlar amatly we düşüňikli görnüşe jemlenýär we bu maglumatyň esasynda durýan şertleri barlamak talap edilmeýär. Ulanylýan iş yzygiderlikleri buhgalteriniň maliýe maglumatlary babatda ynamlylyk bildirmegi üçin niýetlenmeýär we çaklamaýar.

Maliýe maglumatlaryny taýýarlamak boýunça tabşyryk, adatça, maliýe hasabatlylygyny taýýarlamagy öz içine alýar (ol maliýe hasabatlylygynyň doly bukjasy görnüşinde-de bolup biler ýa-da doly görnüşinde bolman hem biler). Şeýle tabşyryk gaýry maliýe maglumatlary toplamagy, toparlara bölmegi we resmileşdirmegi hem öz içine alyp biler.

Auditor kompilýasiýa boýunça tabşyryklar ýerine ýetirilende standart auditde ulanylýan ahlak ýörelgelerinden gollanýar.

Işe başlamazdan öň auditor buýrujynyň adyna ylalaşylan iş yzygiderliklerini ýerine ýetirmek boýunça tabşyryklary ýerine ýetirmäge razylygy we olaryň düşüňkililigi hakynda hat taýýarlamaýdyr. Kompilýasiýa boýunça tabşyryk ýerine ýetirilenden soň (mysal üçin, salgyt beýannamalaryny taýýarlamak) auditor (ýokary hünärli buhgalter) islendik ýagdaýda, tabşyrygy ýerine ýetirmekde özüniň gollanan ýörelgeleriniň gysgaça beýany bilen ýa-da maliýe hasabatlylygyny kompilirlemegiň aýratynlyklary hakynda hasabat taýýarlaýar.

Auditiň halkara 930-njy standartynda kompilýasiýa boýunça tabşyryk hakynda hasabatynyň gurluşy berilýär, bu standartyň goşundylarynda bolsa, tabşyryga düşünilendigi hakynda hatyň nusgalary we kompilýasiýa hakynda hasabatlaryň wariantlary berilýär.

### **Sapaklara özbaşdak taýýarlanmak üçin soraglar**

1. Maliýe hasabatlylygynyň gysgaça maglumat berýän barlagyny geçirmegiň nähili maksady bar?
2. Auditoryň ynamlylygynyň derejesiniň orta derejä çenli peselmegi we negatiw ynamlylyk görnüşinde pikirini beýan etmegi näme bilen baglanyşykly?
3. Gysgaça maglumat berýän barlag geçirilende esasan subutnamalary almagyň haýsy usullary we audit üçin adaty bolan haýsy usullar ulanylýar?
4. Gysgaça barlag geçirilende esasan haýsy iş yzygiderlikleri ulanylýar?
5. Ylalaşylan iş yzygiderliklerini geçirmek boýunça işleri ýerine ýetirmegiň maksady nämeden ybarat we barlagçy nähili endiklere eýe bolmaly?
6. Näme üçin ylalaşylan iş yzygiderliklerini geçirmegiň netijeleri boýunça hasabatda auditor öz pikirini beýan etmeýär?
7. Ylalaşylan iş yzygiderliklerini ýerine ýetirmek boýunça tabşyryklarda ulanylýan subutnamalary almagyň esasy usullary haýsylar?
8. Maliýe maglumatlaryny taýýarlamak boýunça tabşyryklar diýlip nämä düşünilýär we näme üçin bu tabşyrykda auditoryň endikleri zerur däldir?
9. Maliýe maglumatlaryny taýýarlamak boýunça tabşyryk nähili görnüşde tamamlanýar we näme üçin tabşyrygy ýerine ýetiriji ynamlylygyň hiç bir derejesi arkaly ynamlylygy bildirmegiň hiç bir şeklinde öz pikirini beýan etmeýär?

## **11-NJI BAP. TÜRKMENISTANDA AUDITORÇYLYK IŞINIŇ ESASLARY**

### **11.1. Auditorçylyk işiniň guralyşy**

Audit özüniň häzirki zaman düşünilişinde ýüze çykmagy babatda XIX asyryň ortalaryndaky Angliýa borçludyr, onda 1844-nji ýyldan başlap, britan kompaniýalarynyň buhgalterçilik hasaplarynyň garaşsyz buhgalterler-auditorlar tarapyndan barlanylmagyny göz önüne tutýan kanunlar kabul edildi.

Audit Angliýanyň çäklerinden örän çalt çykdy we Fransiýa, Germaniýa, Italiýa, ABŞ we beýlekiler ýaly ösen ýurtlaryň hojalyk durmuşynyň bir bölegine öwrüldi. Hökmany audit hakynda kanunlar Fransiýada (1867-nji ýyl), ABŞ-da (1937-nji ýyl) kabul edildi. Auditorçylyk işiniň ösüşine 1923-1933-nji ýyllardaky düýnä ykdysady çökgünligi özboluşly itergi berdi, onda kärhanalaryň we paýdarlar jemgyýetleriniň köpçülikleýin batmagy olaryň hasabatlylygynyň we balanslarynyň garaşsyz döwlet auditorlary tarapyndan barlanyş we tassyklanyş tertibiniň berkleşdirilmegini talap etdi. Russiýada auditor käri Petr I permany bilen goşun we flot üçin girizildi. Tä 1867-nji ýyla çenli ýurtda aýratyn edaralar – auditoriatlar hereket etdi, olar Russiýanyň harby we deňiz ministrlikleriniň ýanyndaky ýokary harby derňew kazyýetleri bolup durýardy.

Türkmenistanda häzirki zaman auditiniň başlangyjy 1994-nji ýylyň iýul aýynda auditorçylyk işine ygtyýarnama berilmegini düzgünleşdirýän “Auditorlyk iş hakynda Düzgünnamanyň” tassyklanylmagy bilen baglanyşyklydyr. Häzirki wagtda ýurdumyzda birnäçe auditorçylyk guramalary we özbaşdak auditorlar hereket edýär.

Auditorçylyk işiniň kanunçylyk binýady 1996-njy ýylyň 18-nji iýunyndaky № 123-1 belgili “Auditorlyk iş hakynda” Türkmenistanyň Kanunynyň kabul edilmegi bilen emele geldi. Häzirki wagtda ýurdumyzda auditorçylyk işi 2014-nji ýylyň 8-nji noýabryndaky № 138-V belgili “Auditorçylyk işi hakynda” Türkmenistanyň Kanuny, Türkmenistanyň Prezidentiniň Permanlary we Kararlary, auditorçylyk işiniň milli standartlary bilen kadalaşdyrylýar.

“Auditorçylyk işi hakynda” Türkmenistanyň Kanunyna laýyklykda auditorçylyk işi – audit amala aşyrmak we (ýa-da) auditorçylyk işiniň ugry boýunça hyzmatlary etmek boýunça iş, şeýle hem audit – maliýe hasabatlylygynda bar bolan maglumatlaryň ygtybarlylygynyň we dolulygynyň derejesini we onuň Türkmenistanyň kanunçylygyna laýyk gelýändigini kesgitlemek hem-de barlagyň maksady bolup durýan soraglar boýunça garaşsyz pikiri beýan etmek maksady bilen auditor, auditorçylyk guramasy tarapyndan ykdysadyýetiň subýektiniň

maliýe-hojalyk işine geçirilýän barlag hökmünde kesgitlenýär. Audit Türkmenistanyň kanunçylygyna laýyklykda, döwlet häkimiýetiniň ygtyýarlandyrylan guramalary tarapyndan amala aşyrylýan maliýe (buhgalter) hasabatlylygynyň ygtybarlylygyna döwlet gözegçiliginiň ornuny tutmaýar.

*Auditiň maksady* auditorçylyk barlagyny geçirmek we alnan maglumatlaryň esasynda audit geçirilýän subýektleriň maliýe (buhgalter) hasabatlylygynyň ygtybarlylygy we buhgalterçilik hasaba alnyşyny alyp barmagyň tertibiniň Türkmenistanyň kanunçylygyna laýyklygy hakynda pikiri beýan etmek bolup durýar.

Ýurdumyzyň çäklerinde auditorçylyk işini diňe Türkmenistanyň dahyllylary – auditorlar we auditorçylyk guramalary, şeýle hem Türkmenistanyň Ministrler Kabinetiniň ykdysadyýetiň aýry-áýry subýektleri babatda daşary ýurt auditorçylyk guramalary tarapyndan auditiň geçirilmegi we auditorçylyk işiniň ugry boýunça hyzmatlaryň edilmegi hakynda çözgüt kabul etmegi bilen, degişli Türkmenistanyň dahylyslary – auditorçylyk guramalary amala aşyrýar.

*Auditor* – auditoryň hakyky hünär derejeli şahadatnamasy, auditorçylyk işini amala aşyrmak üçin ygtyýarnamasy bolan we Türkmenistanyň auditorlarynyň döwlet sanawynda bellige alnan fiziki şahsdyr. Auditor auditorçylyk işini auditorçylyk guramasynyň işgäri hökmünde ýa-da raýat-hukuk şertnamasy esasynda auditorçylyk guramasy tarapyndan işe çekilen tarap hökmünde ýa-da öz işini ýuridik şahsy döretmezden telekeçilik işi bilen meşgullanýan şahs (özbaşdak auditor) hökmünde amala aşyrmaga hukuklydyr. Özbaşdak auditor hökmany auditden başda başlangyçly auditi we auditorçylyk işiniň ugry boýunça hyzmatlary etmegi amala aşyryp bilýär.

*Auditorçylyk guramasy* – auditorçylyk işini amala aşyrmak üçin döredilen, auditorçylyk işini amala aşyrmak üçin ygtyýarnamasy bolan we Türkmenistanyň auditorçylyk guramalarynyň döwlet sanawynda bellige alnan telekeçi ýuridik şahsdyr. Auditorçylyk guramasy audit geçirmek boýunça öz işini diňe degişli tertipde ygtyýarnama alandan soň amala aşyrýar. Auditorçylyk guramasy hususy kärhana, hojalyk jemgyýeti (şereketi), bilelikdäki kärhana, ýapyk görnüşli paýdarlar jemgyýeti guramaçylyk-hukuk görnüşinde döredilip bilner. Onuň wezipe sanawy üç auditorlardan az bolmaly däldir.

Auditorlar we auditorçylyk guramalary auditorçylyk işinden başga haýsydyr-bir beýleki telekeçilik işi bilen meşgullanyp bilmeýärler.

*Ähli auditorçylyk guramalarynyň esasy wezipesi* maliýe-hojalyk amallarynyň kanunylygyny, buhgalterçilik hasaba alnyşynyň ýagdaýyny, maliýe hasabatlylygynyň, ilkinji nobatda, maliýe ýagdaýy barada hasabatýň (buhgalter balansynyň), jemi peýda barada hasabatýň ygtybarlylygyny barlamak bolup



durýar. Ondan başga-da, auditorçylyk guramalary indiki wezipeleriň ýerine ýetirilmegini üpjün etmek üçin niýetlenilendir:

1. Önümçiligiň netijeliligini artdyrmagyň ätiýaçlyklaryny ýüze çykarmak maksady bilen audit geçirilýän subýektiň – müşderiniň işiniň ykdysady seljermesini amala aşyrmak.

2. Maliýe strategiýasyny işläp düzmek.

3. Salgyt syýasatyny işläp düzmek.

4. Önümçiligi, maddy-tehniki üpjünçiligi we önümi ýerlemekligi gurnamak boýunça çäreleri işläp düzmek.

5. Zähmet we tehnologik tertip-düzgüni ýokarlandyrmak boýunça çäreleri işläp düzmek.

6. Buhalterçilik hasaba alnyşynyň alnyp barylýşyny kämilleşdirmekte audit geçirilýän subýekte ýardam bermek we beýlekiler.

Auditorçylyk barlagynyň dowamynda maliýe ýagdaýy barada hasabatýň (buhalter balansynyň), jemi peýda barada hasabatýň, maliýe hasabatlylygynyň beýleki görnüşleriniň we salgyt beýannamalarynyň düzülişiniň dogrulygy kesgitlenýär, berilýän düşündirişlerdäki maglumatlaryň ygtybarlylygy aýdyňlaşdyrylýar. Munda hasabatlylykda aktiwleriň we passiwleriň bahalarynyň doly görkezilýändigini; ulanylan resminamalaryň sanawy, emlägiň bahalandyrylyş usulyýetiniň hakykatda subýektiň hasaba alyş syýasatynda kabul edilen usulyýete laýyklygy, balans we salgyt salynýan peýdanyň hasaplanylýşynyň dogrulygy meselelerine seredilýär.

Auditor buhalterçilik hasaba alnyşynyň jemleýji (sintetik) we jikme-jik (analitik) hasaplarynyň maglumatlarynyň laýyklygyny we barabarlygyny, esaslyk maýanyň möçberiniň üýtgedilmegi hakynda subýektiň eýeleriniň kararlarynyň ýerine ýetirilişiniň dolulygyny, debitor we kreditor bergileriň görkezilişiniň dogrulygyny we beýlekileri barlamalydyr.

*Auditorçylyk netijenamasyny düzmek üçin* auditor indiki meseleler boýunça pikirini jemlemelidir:

- hasabatlylygyň umumylykda oňa bildirilýän ähli talaplara laýyk gelýärmi ýa-da laýyk gelmeýärmi, hasabatlylykda gapma-garşy maglumatlaryň barlygy ýa-da ýoklugy (hasabatlylygyň kabul ederlikliligi);

- hasabatlylyga görkezilen pul jemleriniň goşulmagy üçin esas barmy ýa-da ýokmy (hasabatlylygyň delillendirilenligi);

- hasabatlyga audit geçirilýän subýekte degişli aktiwler we passiwler hakynda maglumat goşulypmy ýa-da goşulmandyrmý (gutarnyklylyk);

- derejeleriň ählisi dogry bahalandyrylypdyrmy we sanalypmy (bahalandyrma);

- pul jemi onuň hasaba alnan hasabyna dogry degişli edilipmi ýa-da edilmändirmi (toparlama);

- buhgalter balansynyň düzülen senesiniň önüsyndasynda ýa-da gönümel onuň yzysüre geçirilen amallar özleriniň amala aşyrylan döwrüne degişli edilipmi ýa-da edilmändirmi (bölüjilik);

- käbir amallaryň pul jemi jikme-jik (analitik) hasaba alnyşyň reýestrlerinde berlen maglumatlara laýyk gelýärmí, olar dogry sanalypmy, jemleýji pul möçberleri Baş kitapda görkezilen maglumatlara laýyk gelýärmí (dykgatlylyk);

- ähli derejeler maliýe hasabatlylygyna girizilipmi we hasabatlarda we olaryň goşundylarynda dogry görkezilipmi (açyp görkezmek).

Auditorçylyk guramalary we özbaşdak auditorlar auditň aşakdaky ugurdaş hyzmatlaryny ýerine ýetirip bilerler:

1. Maliýe hasabatlylygyny düzmekligi:

- a) buhgalterçilik hasaba alnyşyny ýola goýmaklygy, dikeltmekligi;

- b) maliýe we statistik hasabatlylygyny düzmekligi;

- ç) maliýe hasabatlylygyny maliýe hasabatlylygyň halkara standartlaryna geçirmekligi;

2. Maliýe hasabatlylygynyň seljerilmegini;

3. Maslahatlaryň berilmegini:

- a) maliýe we statistik hasabatlylygyny düzmek;

- b) buhgalterçilik hasaba alnyşy we buhgalterçilik hasaba alnyşynyň guralmagyna maglumatlar tehnologiýalaryny ornaşdyrmak;

- ç) salgyt salmak we maliýe-hojalyk işiniň beýleki meseleleri;

4. Auditň milli standartlarynda göz önünde tutulan başga hyzmatlary.

*Auditorçylyk barlagynyň obýekti* diýlip, ýagdaýy mukdar ýa-da hil taýdan bahalandyrylyp bilinjek öwrenilýän ulgamyň hereket etmeginiň aýratyn ýa-da özara baglanyşykly ykdysady, guramaçylyk, maglumat ýa-da gaýry taraplaryna düşünilýär. Obýektleriň şu görnüşleri tapawutlandyrylýar:

- resurslar – esasy serişdeler, maddy däl aktiwler, harytlar we haryt-maddy gymmatlyklar, pul serişdeleri;

- hojalyk prosesleri – önümiň özüne düşýän gymmatynyň kalkulýasiýasy we önümçiligiň emele getirilmegi;

- hasaplaşyklar – debitorlar we kreditorlar, işgärler, şahamçalar we golçur kärhanalar, býujet we býujetden daşary gaznalar bilen;

- işiň netijeleri – maliýe netijeleriniň we gaznalaryň emele getirilmegi;

- audit geçirilýän subýektiň gurluşy we guramaçylyk-hukuk görnüşi;
- dolandýrmagyň usullary we görnüşleri;
- gözegçiligiň usullary we görnüşleri.

Bahalandýrmagyň häsiýetleri boýunça aşakdaky obýektler tapawutlandyrylýar:

- mukdarlaýyn häsiýetleri boýunça (audit geçirilýän subýektiň işiniň hasaplamalary we netijeleri);
- hil häsiýetleri boýunça (audit geçirilýän subýektiň gurluşy we guramaçylyk-hukuk görnüşi, dolandýrmagyň usullary we görnüşi, gözegçiligiň usullary we görnüşi);
- gatyşyk häsiýetleri boýunça (resurslar, hojalyk hadysalary we ş.m.).

*Auditoryň hünär derejeli şahadatnamasyny almak üçin dalaşgärleriň-fiziki şahslaryň hünär synagy* – bu auditorçylyk işi bilen meşgullanmak islegi bolan şahsy taraplaryň hünär derejesiniň synag geçirmek arkaly barlagydyr. Hünär synagy Türkmenistanyň Maliýe ministrliginiň ýanyndaky Auditoryň hünär derejeli şahadatnamasyny almaga dalaşgärleriň hünär synagyny geçirmek boýunça topar tarapyndan geçirilýär. Hünär synagy iki tapgyrda: binýatlyk (esasy) we hünär boýunça ýöriteleşdirilen synag tapgyrlarynda geçirilýär.

Binýatlyk hünär synagy fiziki şahsyň-dalaşgäriň auditorçylyk işini amala aşyrmaga hünär taýdan ukyplylygyny anyklamak üçin geçirilýär, onuň netijesi boýunça oňa auditoryň hünär derejeli şahadatnamasy berilýär. Öz aýratynlygy we kadalaşdyryjy hukuk düzgünleşdirilmesi bolan maliýe işiniň ol ýa-da beýleki çygyrlarynda auditi amala aşyrmak üçin, ýagny ätiýaçlandyryş guramalarynyň auditi, karz edaralarynyň we bank işiniň auditi, gymmatly kagyzzar bazarynyň hünärli gatnaşyjylarynyň auditi hünärleri boýunça ýöriteleşdirilen synag geçirilýär, onuň netijesi boýunça auditorlara auditoryň goşmaça hünär derejeli şahadatnamasy berilýär. Binýatlyk (esasy) hünär synagyny düzümine Türkmenistanyň maliýe ministrliginiň wezipeli adamlary girýän Topar geçirýär. Auditniň görnüşleriniň amala aşyrylmagyna hünär boýunça ýöriteleşdirilen synagy geçirmek üçin kiçi toparlar döredilýär. Olaryň düzümine karz edaralarynyň, ätiýaçlandyryş guramalarynyň tejribeli hünärmenleri, ylmy işgärler, ýokary okuw mekdepleriniň mugallymlary girizilip bilner.

Maliýe-ykdysady ýa-da hukuk boýunça ýokary bilimiň we aşakdaky iş döwrüniň bolmagy dalaşgärleriň hünär synagyna goýberilmegi üçin hökmany talaplar bolup durýar:

- auditoryň hünär derejeli şahadatnamasyny almak üçin – ykdysady, maliýe, gözegçilik-derňew ýa-da hukuk çygrynda, ýa-da maliýe-ykdysady ýa-da hukuk dersleri boýunça ylmy-mugallymçylyk çygrynda baş ýyldan az bolmadyk;

- auditoryň goşmaça hünär derejeli şahadatnamasyny almak üçin – ätiýaçlandyryş işi, bank işi ýa-da gymmatly kagyzlar bazary çygryndaky iş bilen gös-göni baglanyşykly baş ýyldan az bolmadyk.

Hünär synagyndan geçmek üçin fiziki şahs - dalaşgär tarapyndan berilýän resminamalaryň sanawy Türkmenistanyň Maliýe ministrliginiň ýanyndaky Auditoryň hünär derejeli şahadatnamasyny almaga dalaşgärleriň hünär synagyny geçirmek boýunça topar tarapyndan kesgitlenilýär.

Hünär synagyny geçip bilmedik fiziki şahs - dalaşgär alty aýdan az bolmadyk döwürden soň hünär synagyny gaýtadan geçmek üçin ady agzalan Topara ýüz tutup biler.

Auditoryň hereket edýän hünär derejeli şahadatnamasynyň bolmagy auditorçylyk işiniň amala aşyrylmagy üçin degişli ygtyýarnamany almak, onuň hereketini uzaltmak ýa-da ony dikeltmek üçin hökmany şert bolup durýar. Auditoryň hünär derejeli şahadatnamasynyň, auditoryň goşmaça hünär derejeli şahadatnamasynyň hereket edýän möhleti üç ýyla deňdir. Auditiň geçirilmegi we auditorçylyk işiniň ugry boýunça hyzmatlaryň edilmegi şertnamalaýyn esasyda amala aşyrylýar.

## **11.2. Auditiň görnüşleri**

Auditiň görnüşleriniň birnäçe toparlanylyşy bardyr. Toparlanylyş alamatlary boýunça audit aşakdaky görnüşleri bolup biler.

1. *Barlagyň obýekti babatda* auditiň toparlara bölünişi:

- icerki audit (ykdysady subýektiň işgärleri tarapyndan geçirilýän);
- daşarky audit (daşarky garaşsyz auditorçylyk guramasy ýa-da özbaşdak auditor tarapyndan geçirilýän);

2. *Sargydyň häsiýeti boýunça* auditiň toparlara bölünişi:

- hökmany audit;
- başlangyçly audit;
- döwlet guramalarynyň tabşyrygy boýunça audit.

3. *Işjeňlik ulgamy boýunça* auditiň toparlara bölünişi:

- umumy audit;
- bank auditi;

- ätiýaçlandyryş guramalarynyň auditi;
- biržalaryň, býujetden daşary gaznalaryň, maýa goýum institutlarynyň we ş.m. auditi;

4. *Geçiriliş yzygiderligi boýunça* auditiň toparlara bölünişi:

- ilkinji;
- ylalaşylan (gaýtalanýan);

5. *Işjeňligiň ugurlary boýunça* auditiň toparlara bölünişi:

- maliýe auditi;
- dolandyryş auditi;
- salgyt auditi;
- ekologik audit.

*Içerki audit.* Ierki auditiň esasy wezipesi ykdysady subýektiň maglumatlar ulgamlaryny dolandyrmagyň, işläp düzmegiň we barlamagyň aýratyn wezipeleýin meselelerini çözmek bolup durýar. Şeýlelikde, *içerki audit* – bu ykdysady subýektiň dolandyryş gözegçiliginiň aýrylmaz bölegidir.

Içerki audit ykdysady subýektiň gurluşynyň bölekleriniň işiniň netijeliligine dolandyryş gözegçiliginiň usullarynyň biri bolup durýar. Içerki auditiň gurnalyşy, roly we wezipeleri ykdysady subýektiň eýeleri we (ýa-da) ýolbaşylygy tarapyndan aşakdakylara baglylykda kesgitlenilýär:

- ykdysady subýektiň işiniň mazmuny we özboluşlylygy;
- ykdysady subýektiň maliýe-ykdysady işiniň görkezijileriniň göwrümleri;
- ykdysady subýektiň emele gelen dolandyryş ulgamlary;
- içerki gözegçiligiň ýagdaýy.

Içerki auditiň wezipelerini ýörite gulluklaryň ýa-da ykdysady subýektiň wezipe sanawynda durýan aýratyn auditorlaryň ýerine ýetirip bilişi ýaly, derňew toparlary (derňewçiler) we içerki auditiň maksatlary üçin çekilýän kese guramalar we (ýa-da) daşarky auditorlar hem ýerine ýetirip bilýärler.

Içerki auditiň institutlaryna ykdysady subýektiň eýeleri we (ýa-da) ýolbaşçylygy tarapyndan belleniýän derňewiler, derňew toparlary, içerki auditorlar ýa-da içerki auditorlar toparlary degişlidir.

Içerki auditiň işi ykdysady subýektiň eýeleri we (ýa-da) ýolbaşçylygy üçin maglumat we maslahat beriş ähmiýetine eýedir. Ol ykdysady subýektiň işiniň netijeli guralmagyna we onuň ýolbaşçylygynyň borçnamalary ýerine ýetirmegine goldaw bermek üçin niýetlenendir.

Içerki auditiň gurnalyşy, roly we wezipeleri ykdysady subýektiň eýeleri we (ýa-da) ýolbaşçylygy tarapyndan kesgitlenilýär. Düzgün bolşy ýaly, içerki auditiň wezipeleri aşakdakylary öz içine alýar:

- ykdysady subýektiň buhgalterçilik hasaba alnyşy we içerki gözegçilik ulgamlaryny barlamak, olaryň monitoringi we bu ulgamlary kämilleşdirmek boýunça maslahatlary işläp düzmek;

- buhgalterçilik we operativ maglumatlary identifikasiýa etmek, bahalandyrmak, toparlara bölmek we onuň esasynda ykdysady subýektiň hasabatlylygyny düzmek üçin ulanylýan serişdeleriň we usullaryň ekspertizasyny goşmak bilen, buhgalterçilik we operativ maglumatlary barlamak, şeýle hem amallaryň, buhgalterçilik hasaba alnyşynyň hasaplary boýunça galyndylaryň jikme-jik barlagyny goşmak bilen, hasabatlylygyň käbir maddalaryny ýörite öwrenmek;

- kanunlaryň we beýleki kadalaşdyryjy namalaryň, şeýle hem hasaba alyş syýasatynyň, gözükdirijileriň talaplaryny, ykdysady subýektiň eýeleriniň we (ýa-da) ýolbaşçylygynyň kararlarynyň hem-de görkezmeleriniň berjaý edilişini barlamak;

- ykdysady subýektiň dürli dolandyryş bölekleriniň işini barlamak;

- içerki gözegçiligiň mehanizmleriniň netijeliligini bahalandyrmak, ykdysady subýektiň şahamçalarynda, düzümläýin birliklerinde gözegçilik barlaglaryny bahalandyrmak;

- ykdysady subýektiň emläkleriniň barlygyny, ýagdaýyny we tükelliginiň üpjün edilişini barlamak;

- ýörite taslamalaryň üstünde işlemek we ykdysady subýektiň içerki gözegçiliginiň gurluşynyň käbir elementlerine gözegçilik etmek;

- ykdysady subýektiň ulanýan programma üpjünçiligini bahalandyrmak;

- käbir ýagdaýlary, mysal üçin, hyýanatçylyk şübhesi ýagdaýyny ýörite derňemek;

- ýüze çykarylan kemçilikleri aradan aýyrmak boýunça teklipleri we ykdysady subýektiň dolandyryşynyň netijeliligini ýokarlandyrmak boýunça maslahatlary işläp düzmek we hödürlemek.

Içerki auditiň obýektiwligi onuň ykdysady subýektiň dolandyrylyş gurluşyna garaşsyzlygynyň derejesi bilen üpjün edilýär. Içerki audite bildirilýän bu talap, onuň diňe özüni wezipä bellän ykdysady subýektiň eýelerine we (ýa-da) ýolbaşçylygyna tabyn bolup durýandygy we hasabat bermäge borludygy we ykdysady subýektiň barlanýan şahamçalarynyň, düzümläýin birlikleriniň, içerki gözegçilik guramalarynyň we ş.m. ýolbaşçylygyna garaşly bolup durmaýanlygy bilen üpjün edilýär.

Içerki auditorlar öz işleýän ykdysady subýektlerine barlaglaryň netijeleri bolup durýan seljerme we bahalandyрма maglumatlaryny, maslahatlary we beýleki

zerur bolan maglumatlary berýär. Ykdysady subýektleriň wezipe sanawynda durýan we onuň ýolbaşçylygyna tabyn bolan işgärler içerki auditorlar bolup durýar. İçerki auditiniň wezipeleri ykdysady subýektiň düzümleriniň birlikleriniň bolşy ýaly, umumylykda dolandyrylyş zerurlyklaryndan ugur almak bilen, ýolbaşçylyk tarapyndan kesgitlenýär.

Içerki auditoriýa işi onuň borçlaryna girýän dürli wezipeleriň giň geriminiň ýerine ýetirilmeginden ybaratdyr.

Bu wezipeler aşakdakylary öz içine alýar:

- ykdysady subýektiň kanunçylygynyň talaplaryna laýyk gelýän syýasatyny işläp düzmeklige gönükdirilen gözegçilik ulgamlaryny barlamak;
- ykdysady subýektiň amallarynyň tygşytlylygyny we netijeliligini bahalandyrmak;
- ykdysady subýektiň maksatnamalaýyn maksatlaryna ýetmeginiň derejesini barlamak;
- ykdysady subýektiň ýolbaşçylygy tarapyndan kararlary kabul etmekde ulanylýan maglumatlaryň ygtybarlygyny tassyklamak.

Içerki audit diňe bir ykdysady subýektiň işi hakynda maglumatlary bermän, eýsem, menejerleriň hasabatlarynyň dogrulygyny we ygtybarlylygyny tassyklaýar. İçerki auditiniň maglumatlaryny ulanmak bilen, ýolbaşçylyk ykdysady subýektiň içindäki zerur bolan üýtgetmeleri operatiw we öz wagtynda amala aşyryp biler.

Içerki auditorlaryň işiniň esasy ugurlary indikiler bolup durýar:

- aktiwleriň ýagdaýyna gözegçilik etmek we ýitgilere ýol bermezlik;
- çykdajylara gözegçilik etmek, olaryň kanunylygyny we netijeliligini kesgitlemek;
- önümçilik ätiýaçlyklaryny kesgitlemek, ätiýaçlyklaryň mobilizasiýa ýollaryny delillendirmek;
- ulgamiçi gözegçilik iş yzygiderlikleriniň ýerine ýetirilişini tassyklamak;
- içerki gözegçilik ulgamynyň we maglumatlaryň işlenişiniň hereket edişiniň netijeliligini seljermek;
- dolandyryş maglumatlar ulgamy tarapyndan berilýän maglumatlaryň hilini bahalandyrmak.

Mazmuny boýunça içerki audit kärhanalary dolandyrmagyň gözegçilik wezipesiniň amala aşyrylmagyny aňladýar. Başgaça aýdylanda, bu – ykdysady subýektiň eýeleriniň bähbitlerinde gurnalan we içerki resminamalar bilen reglamentirlenýän, buhgalterçilik hasaba alnyşyny alyp barmagyň kesgitlenen tertibiniň berjaý edilişiniň we gözegçilik ulgamynyň özüniň hereket edişiniň ygtybarlylygynyň içerki gözegçilik ulgamydyr.

*Daşarky audit.* Daşarky audit hasabatlylyk ulgamynyň bahalandyrylmagyny, audit geçirilýän subýektleriň aktiwleriniň we passiwleriniň barlanylmagyny, hereket edýän içerki gözegçilik ulgamyny test etmegi göz önüne tutýar. Şeýle barlaglar ýöriteleşdirilen auditorçylyk guramalary tarapyndan geçirilýär.

Daşarky auditň esasy wezipesi – audit geçirilýän subýekt tarapyndan berilýän hasabatlylygyň hakykatdaka laýyk gelýändigini ýa-da gelmeýändigini kesgitlemek, belli bir döwür üçin şol subýektiň maliýe ýagdaýyny we işiniň netijelerini bahalandyrmak bolup durýar. Auditorçylyk hasabaty, esasan, audit geçirilýän subýektiň ýokarda duran guramalary, paýdarlar üçin niýetlenendir.

Içerki we daşarky audit bir-biriniň üstüni ýetirýär we şol bir wagtda biri-birinden düýpli tapawutlanýar (5-nji tablisa).

“Auditorçylyk işi hakynda” Türkmenistanyň Kanununda hökmany we başlangyçly audit tapawutlandyrylýar.

*Hökmany audit* sanawy kanunçylyk tertibinde kesgitlenen subýektlerde her ýyl geçirilýär. Olara aşakdakylar degişlidir:

1. Ykdysadyýetiň şu aşakdakylary amala aşyrýan subýektleri:

- a) bank işini;
- b) gymmatly kagyzlar bazarynda hünär işini;
- ç) birža söwdalaryny guramak boýunça işi;
- d) ätiýaçlandyryş işini, şol sanda pensiýa ätiýaçlandyrmasy çygrynda;

2. Ýokarda görkezilmedik işiň beýleki görnüşlerini amala aşyrýan ykdysadyýetiň paýdarlar jemgyýeti, hojalyk jemgyýeti, bilelikdäki kärhana görnüşinde döredilen subýektleri, şeýle hem olaryň golçur kärhanalary;

3. Daşary ýurt kompaniýalarynyň Türkmenistanda bellige alnan şahamçalary we wekilhanalary;

4. Esaslyk maýasy bölekleyin ýa-da dolulygyna daşary ýurt maýalarynyň hasabyna emele getirilen, Türkmenistanyň kanunçylygyna laýyklykda döredilen ýuridik şahslar.

Türkmenistanyň kanunçylygynda bellenilen halatlarda hökmany audit ykdysadyýetiň beýleki subýektleri babatynda hem geçirilip bilner.

*5-nji tablisa*

### **Içerki we daşarky auditň aýratynlyklarynyň häsiýetnamasy**

<b>Faktorlar</b>	<b>Içerki audit</b>	<b>Daşarky audit</b>
Meseleleri goýmak	Subýektiň düzümläýin birliklerini bolşy ýaly,	Garaşsyz taraplaryň: audit geçirilýän subýektiň we



	umumylykda subýekti dolandyrmak boýunça talaplardan ugur almak bilen, ýolbaşçylyk tarapyndan kesgitlenýär	auditorçylyk guramasynyň (auditoryň) arasyndaky şertnama boýunça kesgitlenýär
Obýekt	Dolandyryşyň aýratyn wezipeleýin meselelerini barlamak, subýektiň maglumatlar ulgamlaryny işläp düzmek we barlamak hökmünde kesgitlenýär	Esasan, buhgalterçilik hasaba alnyşynyň we maliýe hasabatlylygynyň ulgamy hökmünde kesgitlenýär
Serişdeler	Özbaşdak saýlanyp alynýar (ýa-da auditorçylyk işiniň içerki standartlary bilen kesgitlenýär)	Auditorçylyk işiniň düzgünleri (standartlary) bilen kesgitlenýär
Maksat	Subýektiň ýolbaşsý tarapyndan kesgitlenýär	Auditorçylyk işi boýunça kanunçylyk bilen kesgitlenýär: maliýe hasabatlylygynyň ygtybarlylygyny bahalandyrmak we hereket edýän kanunçylygyň beräý edilişini tassyklamak
Işiň görnüşi	Ýerine ýetirijilik işi	Telekeçilik işi
Işiň guralyşy	Ýolbaşçylygyň anyk tabşyryklaryny ýerine ýetirmek	Audit barlagynyň umumy kabul edilen kadalaryndan we düzgünlerinden ugur almak bilen, auditorçylyk guramasy (auditor) tarapyndan özbaşdak kesgitlenýär
Özara gatnaşyklar	Subýektiň ýolbaşçylygyna tabynlyk, oňa garaşlylyk	Deňhukukly hyzmatdaşlyk, garaşsyzlyk
Subýektler	Subýektiň ýolbaşçylygynyň tabynlygyndaky we guramanyň wezipe sanawyndaky işgärler	Telekeçilik işiniň şu görnüşi bilen meşgullanmak hukugyny berýän degişli attestata we ygtyýarnama

		eýe bolan garaşsyz ekspertler
Hünär derejesi	Subýektiň ýolbaşçysynyň garamagyna görä kesgitlenýär	Döwlet tarapyndan kadalaşdyrylýar
Töleg	Wezipe sanawy boýunça zähmet hakynyň hasaplanmagy	Şertnama boýunça berlen hyzmatlar üçin töleg
Jogapkärçilik	Subýektiň ýolbaşçylygynyň öňünde ýerine ýetiren borçlary boýunça	Kanunçylyga we kadalaşdyryjy namalara laýyklykda müşderiniň öňünde we üçünji taraplaryň öňünde
Usullar	Birmeňzeş meseleler çözüleninde (mysal üçin, maglumatlaryň ygtybarlylygynyň barlagy) usullar birmeňzeş bolup biler. Takyklygyň we jikme-jikligiň derejesinde tapawut bardyr	
Hasabatlylyk	Subýektiň ýolbaşçylygynyň öňünde	Auditorçylyk netijenasynyň jemleýji bölümi çap edilip bilner, analitik bölümi müşderä berilýär

Türkmenistanda hökmany audit diňe auditorçylyk guramalary tarapyndan geçirilýär. *Hökmany auditiň esasy maksady* – ykdysady subýektleriniň maliýe (buhgalter) hasabatlylygynyň ygtybarlylygyny, olar tarapyndan amala aşyrylan maliýe we hojalyk amallarynyň Türkmenistanda hereket edýän kadalaşdyryjy namalara laýyklygyny kesgitlemek bolup durýar.

Hökmany auditi geçmekden boýun gaçyrýan ýa-da onuň geçirilmegine päsgel berýän ýa-da onuň geçirilmegini Türkmenistanyň kanunçylygynyň talaplaryna laýyklykda üpjün etmeýän ýuridik şahsyň ýolbaşçysy Türkmenistanyň kanunçylygynda bellenilen jogapkärçiligi çekýär.

*Subýektiň başlangylary boýunça audit* ykdysady subýektiň çözgüdi boýunça auditorçylyk guramasy we (ýa-da) özbaşdak auditor bilen baglaşylan şertnamanyň esasynda geçirilýär. Şeýle barlagyň häsiýeti we gerimi müşderi tarapyndan kesgitlenýär. Subýektiň başlangylary boýunça audit barlagy düzgün bolşy ýaly, maksatlaýyn häsiýete eýe bolup, maliýe-karz guramalarynyň (karz alanda, girew şertnamasy resmileşdirilende), ätiýaçlandyryş guramalarynyň we ş.m. tabşyrygy boýunça hem geçirilýär. Maliýe hasabatlylygynyň ygtybarlylygynyň

tassyklanmagyndan başga-da, subýektiň başlangylary boýunça auditň maksady aşakdakylar bolup biler:

- subýektiň maliýe durnuklylygyny bahalandyrmak we çaklamak;
- subýektiň rasional hasaba alyş syýasatyny esaslandyrmak;
- subýekt tarapyndan buhgalterçilik hasaba alnyşyny alyp barmagyň usulynyň saýlanmagy;
- subýektiň maliýe ýagdaýyny gowulandyrmak we netijeliligini artdyrmak boýunça maslahatlary işläp düzmek.

*Ilkibaşdaky audit* auditorçylyk guramasy ýa-da özbaşdak auditor tarapyndan ilkinji gezek berlen müşderi üçin geçirilýär. Bu auditň töwekgelçiligini ähmiýetli derejede artdyrýar we köp zähmet talap edýär, sebäbi auditorlarda müşderiniň işiniň aýratynlyklary, onuň içerki gözegçilik ulgamy we ş.m. hakynda hiç-hili düşünjek ýokdur.

*Ylalaşylan* (gaýtalanýan) *audit* auditorçylyk guramalary ýa-da özbaşdak auditor tarapyndan ilkinji gezek geçirilmeýär. Auditor barlagynyň meýilleşdirilmegi we prosesi müşderiniň özboluşlylygyny, onuň buhgalterçilik hasaba alnyşyny gurnamakda gowşak we güýçli taraplaryny bilmeklige, şeýle hem auditorçylyk guramasynyň ýa-da özbaşdak auditoriň müşderi bilen uzak wagtlyk hyzmatdaşlygyna (maslahat bermek, içerki gözegçilik ulgamyny gurnamakda ýardam bermek we ş.m.) daýanýar.

Auditorçylyk guramasynyň işiniň tejribesi gaýtalanýan ylalaşylan auditň artykmaçlyklaryna şaýatlyk edýär. Şeýle hyzmatdaşlyk auditor üçin bolşy ýaly, müşderi üçin hem özara bähbitlidir.

### **11.3. Auditorçylyk işiniň kadalaşdyryş-hukuk binýady**

Ýurdumyzda auditorçylyk işiniň döwlet tarapyndan düzgünleşdirilmegini Türkmenistanyň Ministrler Kabineti we Türkmenistanyň Maliýe ministrligi amala aşyrýar. Türkmenistanda auditorçylyk işini kadalaşdyrmak aşakdaky resminamalaryň esasynda amala aşyrylýar:

- 2014-nji ýylyň 8-nji noýabryndaky № 138-V belgili “Auditorçylyk işi hakynda” Türkmenistanyň Kanuny;
- 2008-nji ýylyň 25-nji iýunyndaky № 202-III belgili “Işniň aýry-áýry görnüşlerini ygtyýarlandyrylmak hakynda” Türkmenistanyň Kanuny (soňky girizilen üýtgetmeleri we goşmaçalary hasaba almak bilen);

- Türkmenistanyň Prezidentiniň 2015-nji ýylyň 7-nji iýulynda çykanan №14320 belgili Karary bilen tassyklanan “Auditorçylyk işini ygtyýarlylandyrmak hakyndaky Düzgünnama”;

- Türkmenistanyň Prezidentiniň 2010-njy ýylyň 9-njy iýulynda çykanan №11139 belgili Karary “Türkmenistanda buhgalterçilik hasaba alnyşy we auditi özgertmegiň maksatnamasy hakynda”;

- Türkmenistanyň Prezidentiniň 2010-njy ýylyň 9-njy iýulynda çykanan №11139 belgili Karary bilen tassyklanan “Türkmenistanda buhgalterçilik hasaba alnyşy we auditi özgertmegiň Maksatnamasy”;

- Auditiň halkara standartlary;

- Türkmenistanda auditorçylyk işiniň milli standartlary.

- Auditorçylyk guramasynyň we özbaşdak auditorlaryň içkerki standartlary.

Türkmenistanda auditorçylyk işini kadalaşdyrýan hukuk namalarynyň talaplarynyň berjaý edilmegi auditorçylyk guramalary we özbaşdak auditorlar üçin hökmany bolup durýar.

Ýurdumyzyň çäginde hereket edýän karz edaralarynyň 2011-nji ýylyň netijesi boýunça düzen maliýe hasabatlaryndan başlap, her ýylky maliýe hasabatlaryna auditiň halkara standartlaryna laýyklykda auditor barlaglary geçirilýär. Karz edaralaryndan başga, eýeçiliginiň görnüşine garamazdan hökmany auditiň subýektleri bolan ähli kärhanalaryň, edaralaryň we guramalaryň ýyllyk maliýe hasabatlaryna auditiň milli standartlaryna laýyklykda auditor barlaglary geçirilýär..

Auditorçylyk işiniň milli standartlary Auditiň halkara standartlary esasynda işlenilip düzülýär we olar auditor barlagynyň ýokary hiliniň üpjün edilmegine şert döredýär; auditiň tejribesine ylmyň täze gazananlaryny ornaşdyrmaga ýardam berýär, anyk ýagdaýlarda auditorlaryň hereketlerini kesgitleýär.

Auditorçylyk guramalarynyň we özbaşdak auditorlaryň içkerki standartlary auditor barlaglaryny amala aşyrmaklyga we resmileşdirmeklige bildirilýän ýeketäk talaplary jikme-jikleşdirýän we kadalaşdyrýan resminamalary aňladýar. Bu resminamalar düzgün bolşy ýaly, amaly işiň netijeliligini we onuň auditorçylyk işiniň milli standartlaryna laýyklygyny üpjün etmek maksady bilen kabul edilýär we tassyklanýar.

Auditorçylyk işini kadalaşdyryş ulgamynda baş derejäni tapawutlandyrmak bolar.

I dereje “Auditorçylyk işi hakynda” Türkmenistanyň Kanuny, “Işiň aýry-áýry görnüşlerini ygtyýarlandyrylmak hakynda” Türkmenistanyň Kanuny. Türkmenistanda auditorçylyk işini kadalaşdyryjy esasy resminama Auditorçylyk

işi hakynda” Türkmenistanyň Kanuny bolup durýar. Bu kanun auditirçylyk işini amala aşyrmagyň düzgünlerini kesgitleýär.

II dereje Türkmenistanyň Prezidentiniň auditorçylyk işi bilen baglanyşykly çykarýan Permanlary, Kararlary, Görkezmeleri.

III dereje Türkmenistanyň Maliýe ministrligi tarapyndan işlenip düzülýän auditorçylyk işi bilen baglanyşykly auditň milli standartlary, düzgünnamalary, buýruklary.

IV dereje salgyt salmagyň, maliýe serişdeleriniň käbir meseleleri boýunça we ýörite auditorçylyk tabşyryklary boýunça auditorçylyk barlaglaryny amala aşyrmagyň tertibini kadalaşdyrýan auditorçylyk işiniň usulyýetleri, şeýle hem ýokary hünärli auditorçylyk birleşmeleri tarapyndan işlenip düzülýän, şeýle birleşmeleriň agzalary üçin hökmany bolup durýan, içerki düzgünler (standartlar).

V dereje auditorçylyk guramasynyň auditorlary tarapyndan işlenip düzülýän auditň içerki standartlary. Auditorçylyk guramasynyň içerki standartlary Auditň halkara standartlarynyň kanunçylyk we kadalaşdyryjy namalaryna, auditorçylyk işiniň milli standartlaryna esaslanýar. İşlenip düzülen içerki standartlaryň jemleýji resminamasy auditorçylyk guramasynyň ýolbaşçysynyň olaryň tassyklanmagy hakynda buýrugy bolup biler. Firmanyň içerki standartlaryny işläp düzmegiň esasy ugurlary auditoryň özüni alyp baryşynyň ahlak kadalary ulgamyndaky standartlara, içerki resminama dolanyşygy boýunça ähmiýeti, auditň – umumy, bank, ätiýaçlandyryş, biržalaryň, býujetden daşary gaznalaryň we maýa goýumlary institutlarynyň audit ugurlary boýunça barlaglary geçirmegiň usulyýeti ulgamynda nyrhlary ýaly standartlara şertli bölmek bolar.

Türkmenistanyň auditorçylyk işi boýunça hünär synagyny geçirmek we oňa ygtyýarnama bermek baradaky topary tarapyndan auditorçylyk işiniň aşakdaky milli standartlary tassyklandy:

*1. Auditň umumy standartlary:*

- 1.1. Auditň geçirmegiň maksatlary we esasy ýörelgeleri (30.04.1999 ý. № 3 belgili beýan);
- 1.2. Maliýe hasabatlarynyň auditiniň maksatlary we göwrümi (30.04.1999 ý. № 3 belgili beýan);
- 1.3. Auditň geçirilmeginerazylyk hakynda borçnama-hat (30.04.1999 ý. № 3 belgili beýan);
- 1.4. Auditoryň bilimi (25.03.2000 ý. № 8 belgili beýan).

*2. Auditň işçi standartlary:*

- 2.1. Meýilnamalaşdyrmak (13.07.1999 ý. № 4 belgili beýan);

- 2.3. Auditiň dowamynda buhgalterçilik hasaba alnyşy we içerki gözegçilik ulgamynyň öwrenilmegi we bahalandyrylmagy (05.11.1999 ý. № 6 belgili beýan);

- 2.5. Auditorçylyk subutnamalary (05.11.1999 ý. № 6 belgili beýan);

- 2.6. Auditi resminamalaşdyrmak (15.01.2000 ý. № 7 belgili beýan);

- 2.8. Buhgalter hasabatlylygynda ýoýulmalar ýüze çykarylanda auditoryň hereketleri (05.11.1999 ý. № 6 belgili beýan);

- 2.9. Analitik iş yzygiderlikleri (25.03.2000 ý. № 8 belgili beýan);

- 3.10. Aldama ýa-da ýalňyşlyk ýüze çykarylanda auditoryň hereketleri (08.10.1999 ý. № 5 belgili beýan);

- 3.11. Maglumatlaryň kompýuter arkaly işleniş şertlerinde audit (25.03.2000 ý. № 8 belgili beýan);

- 3.13. Özara baglanyşykly (baglanyşykly) taraplar (02.06.2000 ý. № 9 belgili beýan);

- 3.14. Ekspertiň işlerini ulanmak (15.01.2000 ý. № 7 belgili beýan);

- 3.15. Auditorçylyk saýlap alma (15.01.2000 ý. № 7 belgili beýan);

- 3.17. Audirlenýän subýektiň ýolbaşçylygy tarapyndan berilýän maglumatlar (02.06.2000 ý. № 9 belgili beýan);

- 3.18. Audirlenýän subýektiň hemişelik hereket etmek mümkinçiliginiň auditor tarapyndan bahalandyrylmagy (02.06.2000 ý. № 9 belgili beýan);

- 3.19. Maddylyk we auditorçylyk töwekgelçiligi (08.10.1999 ý. № 5 belgili beýan);

- 3.24. Auditi geçirmegiň netijeleri boýunça audirlenýän subýektiň ýolbaşçylygyna auditoryň ýazmaça görnüşdäki maglumatlary (08.10.1999 ý. № 5 belgili beýan);

- 3.25. Auditor barlagy geçirilende kanunçylyk we kadalaşdyryjy namalaryň berjaý edilişiniň barlagy (02.06.2000 ý. № 9 belgili beýan);

- 3.26. Audirlenýän subýektiň işini bilmek (25.03.2000 ý. № 8 belgili beýan).

### *3. Hasabatlylygyň standartlary:*

- 3.1. Edara görnüşli taraplaryň maliýe hasabatlylygynyň barlagy hakynda auditoryň hasabaty (02.03.1999 ý. № 2 belgili beýan);

- 3.2. Auditorçylyk netijenamalarynyň görnüşleri (02.03.1999 ý. № 2 belgili beýan);

- 3.4. Auditorçylyk hasabatyny düzmegiň senesi, balans düzülen soňky wakalar, maliýe hasabatlylygy çykarylandan soň delilleriň ýüze çykarylmagy (08.10.1999 ý. № 5 belgili beýan).

*4. Aýratyn pudaklarda audit üçin ulanylýan ýöriteleşdirilen standartlar:*

- 4.1. Buhgalterçilik hasabatlylygynyň ygtybarlylygy hakynda auditorçylyk netijenamasyny düzmegiň tertibi (25.09.1999 ý. № 11 belgili beýan).

*5. Auditorlaryň ahlak kadalary:*

- Türkmenistanyň auditorlarynyň etikasynyň Kodeksi (13.07.1999 ý. № 5 belgili beýan).

Auditorçylyk barlagyny amala aşyrmakda auditň standartlarynyň ähmiýeti uludyr, ýagny:

- auditorçylyk barlaglarynyň ýokary hilini üpjün etmekde;
- auditorçylyk barlaglarynyň tejribesine ylmyň täze gazananlaryny ornaşdyrmakda;
- maglumat ulanyjylaryň auditorçylyk barlagynyň prosesine düşünmeklerinde;
- «auditor» käriniň belli bir at-abraýyny döretmekde;
- anyk ýagdaýlarda auditorýň hereketini kesgitlemekde.

Auditň standartlary auditň hili we ygtybarlylygy boýunça belli bir kadalary kesgitleýän ýeke-täk binýatlyk talaplary emele getirýär hem-de şol talaplaryň berjaý edilen ýagdaýynda auditorçylyk barlaglarynyň netijeleriniň degerli derejesini kepillendirýär. Olar auditi geçirmegiň umumy çemeleşmesini, auditorçylyk barlaglarynyň göwrümini, auditorçylyk netijenamalarynyň görnüşlerini, auditň usulyýetini üpjün edýär. Auditň standartlaryndan gyşarmalara ýol beren auditor onuň sebäbini düşündirmäge taýýar bolmalydyr.

#### **11.4. Auditorçylyk guramalarynyň we özbaşdak auditorlaryň hukuklary, borçlary, jogapkärçilikleri**

“Auditorçylyk işi hakynda” Türkmenistanyň Kanunynyň 22-nji maddasynda laýyklykda özbaşdak auditorlaryň we auditorçylyk guramalarynyň auditorçylyk işini amala aşyrmak bilen baglanyşykly hukuklary we borçlary kesgitlenendir:

1. Özbaşdak auditorlaryň we auditorçylyk guramalarynyň şu aşakdakylara hukuklary bardyr:

- “Auditorçylyk işi hakynda” Türkmenistanyň Kanuna we Türkmenistanyň beýleki kadalaşdyryjy hukuk namalaryna, auditň milli standartlaryna laýyklykda auditi geçirmegiň görnüşlerini we usullaryny özbaşdak kesgitlemäge;
- audit geçirilýän subýektiň maliýe-hojalyk işi bilen baglanyşykly resminamalary, şeýle hem bu resminamalarda hasaba alnan islendik emlägiň

hakykatdan hem bardygyny we islendik borçnamalaryň hakyky ýagdaýyny doly möçberde barlamaga;

- auditň geçirilmegi we auditorçylyk işiniň ugry boýunça hyzmatlaryň edilmegi üçin zerur bolan, audit geçirilýän subýektiň maliýe-hojalyk işi bilen bagly resminamalary almaga;

- auditň we auditorçylyk işiniň ugry boýunça hyzmatlaryň edilmeginiň barşynda ýüze çykan meseleler boýunça audit geçirilýän subýektiň wezipeli adamlaryndan dilden we ýazmaça görnüşlerinde düşündirişleri almaga;

- ýazmaça talap etmek boýunça üçünji taraplardan auditň geçirilmegi üçin zerur bolan, audit geçirilýän subýektiň maliýe-hojalyk işi bilen bagly maglumatlary almaga;

- giň gerimli (köp meýilnamaly) audit geçirilende bilermenler hökmünde audit geçirilýän subýektiň ugry boýunça ykdysadyýetiň dürli pudaklarynyň hünärmenlerini çekmäge;

- aşakdaky ýagdaýlarda auditni geçirmekden ýa-da auditorçylyk netijenasyny düzmekden boýun gaçyrmaga:

- a) audit geçirilýän subýekt tarapyndan ähli zerur resminamalar berilmese;

- b) auditň barşynda audit geçirilýän subýektiň maliýe hasabatlylygynyň dogrudygyny we onuň Türkmenistanyň kanunçylygyna laýyk gelýändigini hakynda özbaşdak auditoriň, auditorçylyk guramasynyň pikirine düýpli täsir edýän ýa-da edip biljek ýagdaýlar ýüze çykarylsa.

Şeýle hem özbaşdak auditorlaryň we auditorçylyk guramalarynyň Türkmenistanyň kanunçylygyna laýyklykda başga hukuklary hem bolup biler.

Şol bir wagtda özbaşdak auditorlar we auditorçylyk guramasy şu aşakdakylara borçludur:

- auditorçylyk işini “Auditorçylyk işi hakynda” Türkmenistanyň Kanuna we Türkmenistanyň beýleki kadalaşdyryjy hukuk namalaryna, auditň milli standartlaryna laýyklykda amala aşyrmaga;

- ygtyýarly edara tarapyndan işiň hiline daşarky gözegçiligiň geçirilmegine päsgel bermezlige;

- auditň we auditorçylyk işiniň ugry boýunça hyzmatlaryň edilmeginiň barşynda alynýan resminamalaryň saklanylmagyny üpjün etmäge;

- audit geçirilýän subýektiň ýolbaşçysyna auditň barşynda buhgalterçilik hasaba alnyşynyň alnyp barlyşynda, maliýe hasabatlylygynyň düzülişinde, salgyt salmak boýunça, şeýle hem maliýe-hojalyk amallary amala aşyrylanda Türkmenistanyň kanunçylygynyň bozulan halatlary barada ýüze çykarylan düzgün bozulmalar hakynda habar bermäge;



- audit geçirilýän subýekte auditorçylyk netijenamasyndaky bellikleriň we netijeleriň Türkmenistanyň kanunçylygynyň haýsy talaplaryna esaslanýandygy barada doly maglumat bermäge;

- jenaýatçylykly ýol bilen alnan girdejileriň kanunlaşdyrylmagyna we terrorçylygyň maliýeleşdirilmegine garşy hereket etmek hakynda Türkmenistanyň kanunçylygynyň talaplaryny berjaý etmek boýunça çäreleri üpjün etmäge;

- geçirilen audite degişli resminamalaryň (resminamalaryň göçürmeleriniň) baş ýylyň dowamynda saklanylmagyny üpjün etmäge;

- Türkmenistanyň kanunçylygyna laýyklykda maliýe hasabatlylygyny düzmäge we ony, şeýle hem ygtyýarly edaranyň talap etmegi boýunça özüniň işi hakynda başga maglumatlary oňa bermäge;

- auditorlaryň işiniň hiline gözegçiligi üpjün etmäge;

- auditi geçirmek üçin şertnamada bellenilen möhletde audit geçirilýän subýekte auditorçylyk hasabatyny we auditorçylyk netijenamasyny bermäge;

- auditorçylyk işiniň ugry boýunça hyzmatlary etmek üçin şertnamanyň bellenilen möhletde ýerine ýetirilmegini üpjün etmäge.

Şeýle hem özbaşdak auditorlar we auditorçylyk guramalary Türkmenistanyň kanunçylygyna laýyklykda başga borçlary hem çekip bilerler.

Audit geçirilýän subýektler we (ýa-da) auditorçylyk işiniň ugry boýunça hyzmatlaryň berilmegi hakynda şertnamany baglaşan taraplar “Auditorçylyk işi hakynda” Türkmenistanyň Kanunynyň 23-nji maddasyna laýyklykda şu aşakdakylara hukuklydyr:

- “Auditorçylyk işi hakynda” Türkmenistanyň Kanunynyň 20-nji maddasynyň talaplaryny hasaba almak bilen, auditi geçirmek we auditorçylyk işiniň ugry boýunça hyzmatlary etmek üçin özbaşdak auditory ýa-da auditorçylyk guramasyny özbaşdak saýlap almaga, “Auditorçylyk işi hakynda” Türkmenistanyň Kanunynyň 4-nji maddasynyň 4-nji bendinde göz önünde tutulan halat muňa degişli däl;

- özbaşdak auditorlardan, auditorçylyk guramasyndan auditi geçirmek üçin şertnamadan ýa-da auditorçylyk işiniň ugry boýunça hyzmatlaryň edilmegi üçin şertnamadan gelip çykýan borçnamalaryň ýerine ýetirilmegini talap etmäge;

- auditi geçirmek üçin şertnamanyň ýa-da auditorçylyk işiniň ugry boýunça hyzmatlaryň edilmegi üçin şertnamanyň şertleri bozulan halatynda özbaşdak auditory ýa-da auditorçylyk guramasynyň hyzmatlaryndan boýun gaçyrmaga;

- özbaşdak auditor we auditorçylyk guramasy tarapyndan auditi geçirmek üçin şertnamanyň ýa-da auditorçylyk işiniň ugry boýunça hyzmatlaryň edilmegi

üçin şertnamanyň şertleri talaba laýyk ýerine ýetirilmedik halatynda arza bilen ygtyýarly edara ýüz tutmaga;

- audit geçirmek üçin şertnamada bellenen möhletde auditorçylyk hasabatyny we auditorçylyk netijenamasyny almaga;

- özbaşdak auditordan, auditorçylyk guramasyndan auditorçylyk netijenamasyndaky bellikleriň we netijeleriň Türkmenistanyň kanunçylygynyň haýsy talaplaryna esaslanýandygy barada doly maglumat almaga.

Şeýle-de, audit geçirilýän subýektiň Türkmenistanyň kanunçylygyna laýyklykda başga hukuklary hem bolup biler.

Audit geçirilýän subýektler we (ýa-da) auditorçylyk işiniň ugry boýunça hyzmatlaryň berilmegi hakynda şertnamany baglaşan taraplar şu aşakdakylara borçludyr:

- audit, auditorçylyk işiniň ugry boýunça hyzmatlaryň öz wagtynda we hil taýdan gowy geçirilmegi üçin özbaşdak auditora, auditorçylyk guramasyna şertleri döretmeklige, zerur bolan resminamalary bermeklige, özbaşdak auditoryň, auditorçylyk guramasynyň dilden ýa-da ýazmaça talap etmegi boýunça dilden ýa-da ýazmaça görnüşinde düşündirişleri we tassyknamalary bermäge;

- audit geçirilende anyklanylmaga degişli soraglary çäklendirmek maksady bilen haýsy-da bolsa bir hereketleri etmezlige;

- buhgalterçilik hasaba alnyşyny ýola goýmagyň, maliýe hasabatlylygyny düzmegiň, salgyt salmak boýunça ýüze çykarylan düzgün bozulmalaryny öz wagtynda düzetmäge;

- audit geçirmek üçin şertnama laýyklykda özbaşdak auditoryň, auditorçylyk guramasynyň hyzmatlaryny öz wagtynda tölemeklige, şol sanda auditorçylyk netijenamasynyň netijeleri audit geçirilýän subýektiň işgärleriniň nukdaýnazarlary bilen gabat gelmeýän halatlarda, şeýle hem özbaşdak auditor, auditorçylyk guramasy tarapyndan işiň oňa degişli bolmadyk sebäpler boýunça doly ýerine ýetirilmedik halatynda tölemäge;

- auditorçylyk işiniň ugry boýunça hyzmatlary etmek üçin şertnama laýyklykda özbaşdak auditoryň, auditorçylyk guramasynyň hyzmatlaryny öz wagtynda tölemäge;

- özbaşdak auditoryň, auditorçylyk guramasynyň audit geçirmek üçin şertnamanyň we (ýa-da) auditorçylyk işiniň ugry boýunça hyzmatlary etmek üçin şertnamanyň şertlerinden gelip çykýan beýleki talaplaryny ýerine ýetirmäge.

Şeýle-de, audit geçirilýän subýektiň Türkmenistanyň kanunçylygyna laýyklykda başga borçlary hem bolup biler.

Auditorçylyk guramalary we özbaşdak auditorlar auditorçylyk işini amala aşyrylanda “Auditorçylyk işi hakynda” Türkmenistanyň Kanunynyň, auditiň milli standartlarynyň, beýleki kadalaşdyryjy hukuk namalarynyň talaplaryny bozan ýagdaýlarynda bellenen tertipde jogapkärçiligi çekýärler. Audit geçirilýän subýektler auditi geçirmek üçin özbaşdak auditora, auditorçylyk guramasyna berilýän resminamalaryň we beýleki maglumatlaryň dolulygy we dogrulygy üçin Türkmenistanyň kanunçylygynda göz önünde tutulan jogapkärçiligi çekýärler.

### **11.5. Auditorlaryň ahlak kadalarynyň halkara we milli tejribesi**

Auditiň ahlak kadalarynyň ýörelgeleri Buhgalterleriň halkara federasiýasynyň, auditorlaryň ýokary hünärli birleşmeleri we guramalary tarapyndan işlenip düzülýär.

Auditiň ahlak kadalarynyň esasy 1996-njy ýylyň iýul aýynda kabul edilen we 1998-nji ýylyň ýanwar aýynda täze redaksiýada tassyklanан ýokary hünärli buhgalterleriň ahlak kadalarynyň Kodeksi bolup durýar. Bu Kodeks ýokary hünärli buhgalterler, auditorlar, maliýe analitikleri we ş.m. üçin döredilendir. Kodeksiň mazmunyny gönümel kesgitlemeleri, girişi, jemgyýetçilik bähbitlerini, maksatlary, binýatlaýyn ýörelgeleri öz içine alýan gysgaça mazmun önünden habar berýär.

Kodeksiň girişinde ahlak kadalarynyň ilkinji nobatda Buhgalterleriň halkara federasiýasynyň agzasy bolup durýan guramalary tarapyndan ýerine ýetirilmelidigi belleniýär, sebäbi hut olar öz ýurtlarynda bu talaplaryň ýerine ýetirilişi we berjaý edilmegi boýunça jogap berýärler. Ondan başga-da, Kodeksiň girişinde dil, medeniýet we beýleki milli aýratynlyklara garamazdan, buhgalter hünäriniň düýp mazmuny bütün dünýäde umumy maksatlara ýetmegi üpjün etmäge we şeýle maksatlar bilen binýatlaýyn ýörelgeleriň birnäçesini berjaý etmäge çalyşmak bilen häsiýetlendirilýändigini, şeýle hem bu ahlak kadalarynyň Kodeksiniň milli ahlak kadalary boýunça maslahatlar üçin nusga bolup hyzmat etmeklige niýetlenendigi belleniýär.

Jemgyýetçilik bähbitleri ýokary hünärli buhgalterler tarapyndan hyzmat edilýän adamzat birleşmeleriniň we institutlaryň kollektiwleýin maddy hal-ýagdaýy hökmünde kesgitlenýär.

Buhgalter hünäriniň maksatlary işiň professionallygyň iň ýokary standartlaryna laýyklykda ýerine ýetirilmeginden, dört sany esasy talabyň: ak ýürekliligiň, professionallygyň, hyzmatlaryň hiliniň, ynamyň esasynda işiň iň gowy netijelerini üpjün etmekden ybaratdyr.

Buhgalter hünäriniň maksatlaryna ýetmek üçin şu binýatlaýyn ýörelgeler berjaý edilmelidir – dogruçylyk, ýüz görmezlik, professional baş çykaryjylyk we bolmaly görnüşdäki dykgatlylyk, gizlinlik, şeýle hem professional özüňi alyp baryş, tehniki standartlar.

Şeýlelikde, buhgalter we auditor hünäri aşakdakylar ýaly wajyp häsiýetler bilen häsiýetlendirilýär:

- bilim we ýörite taýýarlyk prosesinde edinilen kesgitli bilimlere we endiklere eýe bolmak;

- jemgyýetiň önündäki öz borjuňa düşünmek;

- gymmatlyklaryň we özüňi alyp barmagyň umumy kodeksine wepalylyk.

Ahlak kadalarynyň Kodeksi üç bölümi öz içine alýar:

“A” – ähli ýokary hünärli buhgalterler babatda ulanylýar;

“B” – köpçülikleýin tejribesi bolan ýokary hünärli buhgalterler babatda ulanylýar;

“Ç” – hakyna tutulan buhgalterler babatda ulanylýar.

Ahlak kadalarynyň Kodeksiniň her bir bölümüniň öz gurluşy we mazmuny bardyr (6-njy tablisa).

6-njy tablisa

### Ýokary hünärli buhgalterleriň ahlak Kodeksiniň gurluşy

“A” bölüm	“B” bölüm	“Ç” bölüm
1. Dogruçylyk we ýüz görmezlik	1. Garaşsyzlyk	1. Ygrarlygyň berjaý edilişi boýunça borçlaryň gapma-garşylygy
2. Ahlak kadalarynyň gapma-garşylyklaryny çözme	2. Buhgalter däl şahslaryň ulanylmagy bilen baglanyşykly professional baş çykaryjylyk we borçlar	2. Hünäri boýunça kärdeşleriňi goldamak
3. Professional baş çykaryjylyk	3. Galam haklary we hyzmat haky tölegleri	3. Professional baş çykaryjylyk
4. Gizlinlik	4. Köpçülikleýin buhgalter tejribesi bilen utgaşdyryp bolmaýan iş	4. Maglumatlary bermek
5. Salgyt tejribesi	5. Müşderiniň pul serişdeleri	
6. Halkara işi	6. Beýleki köpçülikleýin tejribesi bar bolan ýokary	

	hünärli buhgalterler bilen gatnaşyklar	
7. Maglumatlaryň yglan edilmegi	7. Hyzmatlaryň mahabaty we teklipler	

Auditorlaryň barlag geçirilende ugur alýan ahlak kadalarynyň esasy ýörelgeleriniň arasynda aşakdakylaryň tarawutlandyrylmagy zerurdyr:

1. Auditor gönümel, dogruçyl, ýüz görmeýän bolmalydyr we kimdigine garamazdan mümkin bolup biljek gapdaldan zor salmalara boýun bolmaly däldir, ýagny doly garaşsyz bolmalydyr. Auditor esassyz gatnaşyklary görkezmeli däldir ýa-da obýektiv hakykaty gyşartmaga çalyşmaly däldir.

2. Auditor müşderi tarapyndan berilýän maglumatlaryň gizlinlik düzgünini berjaý etmelidir. Auditoryň müşderiniň aýratyn rugsady bolmazdan ýa-da munuň üçin ýörite kanunçylyk talaplary ýok bolsa, barlagyň dowamynda alnan maglumatlary üçünji tarapa äşgär etmäge hukugy ýokdur.

3. Auditor baş çykaryjylygyň, bilimiň, tejribäniň zerur bolan derejesine eýe bolmalydyr. Auditor eger onda öz baş çykaryjylygynyň derejesiniň ýeterlikliligine şübhe dörese, auditi geçirmäge razylyk bermeli däldir.

4. Auditor öz işiniň tehniki we professional standartlara, şeýle hem buhgalter hasaba alyşynyň we auditiň kadalaryna laýyklygyny üpjün etmelidir. Ondan başga-da, auditor müşderiniň gözükdirijilerine dykgatly we başarnykly eýermäge borçludyr.

5. Auditor eger olaryň müşderiniň guramasyndan we onuň wezipeli şahslaryndan garaşsyzlygy babatda obýektiv şübhesi bar bolsa, ýokary hünärli hymzatlary bermekden ýüz öwürmelidir.

6. Auditor salgyt salmagyň meseleleri boýunça hyzmatlary berende kanunçylygyň talaplarynyň berjaý edilmegi we professional ýüz görmezlige we akýüreklilige zyýan ýetirmezlik şertlerinde müşderiniň ýagdaýyny goramaga hukuklydyr.

7. Auditor auditoryň işi bilen utgaşyksyz işjeňlik, mysal üçin, şol bir wagtda haýsydyr bir işewürlige gatnaşmak ýa-da hünäriň akýürekliligine, ýüz görmezligine we işewürlük abraýyna zyýan ýetirip biljek beýleki işjeňlik bilen meşgullanmaly däldir.

8. Auditor beýleki auditorlar bilen gatnaşyklarynda ygrarlylygy, hoşniýetliligi berjaý etmelidir we işewür gatnaşyklary saklamalydyr, pikir deňgelmezliklerine ýokary hünärli çemeleşmelidir.

9. Auditor köpçülikleýin maglumat berende we mahabatlandyrmada geljekki müşderini aldamagyň ýa-da onuň ýalňyş netije çykarmagynyň ýa-da

esaslandyrylmadyk garaşmalaryny we ynamyny döretmegiň islendik ätimallygyny aradan aýyrmalydyr. Maglumat dogruçylyk, gönümel, durnukly bolmalydyr we deňeşdirmeleri, reýtingleri özünde saklamaly däldir we ş.m.

Buhgalterleriň halkara federasiýasynyň Geňeşi ahlak kadalarynyň talaplarynyň berjaý edilmegini ornaşdyrmak we üpjün etmek ulgamyndaky syýasat hakynda Düzgünnamany işläp düzdi, ol iki paragrafy özünde jemleýär:

- jikme-jik ahlak kadalaryny taýýarlamak meselesiniň ilkinji nobatda, hatda bu talaplary çap etmek boýunça borçlary doly ýa-da bölekleyin bu ýurduň kanun çykaryjy organy öz üstüne alýan hem bolsa, her bir anyk ýurduň ýokary hünärli guramasynyň üstüne ýüklenýänligi, kesgitlenen ahlak kadalarynyň ornaşdyrylmagy; Buhgalterleriň halkara federasiýasynyň agzalary ahlak kadalarynyň gapma-garşylyklaryny çözmek maksady bilen, gizlin maslahat bermeler üçin ýüz tutmak mümkinçiligini üpjün etmelidir; Buhgalterleriň halkara federasiýasynyň agza guramalary ahlak kadalaryndan islendik gyşarmalary delillendirmäge taýýar bolmalydyrlar, gaýry ýagdaýda ahlak kadalarynyň berjaý edilmezligini delillendirmäge ukypsyzlyga degişli däl görnüşdäki professional häsiýet hökmünde seredilip bilner, bu bolsa, düzgün-nyzam temmisiniň berilmegine getirýär.

- düzgün-nyzam çäreleriniň görülmegi boýunça ygtyýarlyklaryň kanunçylyk ýa-da ýokary hünärli guramanyň tertipnamasy tarapyndan ýa-da beýleki kadalaşdyryjy organ tarapyndan berlip bilinýänligi kesgitlenen ahlak kadalarynyň talaplarynyň berjaý edilmegini üpjün etmek, munda kadalaşdyryjy organlar düzgün-nyzam çäreleriniň görülmegi boýunça raýdaş ýa-da ýeke-täk jogapkärçilik çekip biler; düzgün-nyzam meseleleri boýunça derňewler düzgün bolşy ýaly, şikaýatlaryň esasynda gozgalar; derňewiň netijeleri boýunça Buhgalterleriň halkara federasiýasynyň agzasy ýa-da kadalaşdyryjy organ düzgün-nyzam önümçiliginiň gozgalmagy hakynda karar kabul eder, onuň kararlary kesgitlenen möhletlerde şikaýat edilip bilner; adaty düzgün-nyzam sanksiýalary käýinji, jerimäni, çykdaýylaryň öwezini dolmagy, tejribe bilen meşgullanmak hukugyndan mahrum etmegi, agzalygyň togtadylmagyny, agzalykdan çykarmagy öz içine alýar.

Türkmenistanda auditi ösdürmek we onuň hukuk kadalaşdyrmasy işinde ähmiýetli orun Buhgalterleriň halkara federasiýasy tarapyndan kabul edilen *Buhgalterleriň ahlak kadalarynyň Kodeksine* degişlidir. Ol her bir ýurtda ýokary hünärli buhgalterlere bildirilýän ahlak kadalary talaplarynyň esasy bolup hyzmat edýär.

Buhgalterleriň halkara federasiýasy tarapyndan işlenip düzülen Ahlak kadalarynyň Kodeksiniň esasynda Türkmenistanyň Maliýe ministrliginiň ýanyndaky Türkmenistanyň auditorçylyk işi boýunça hünär synagyny geçirmek we oňa ygtyýarnama bermek baradaky topary tarapyndan 1999-njy ýylyň 13-nji iýulynda Türkmenistanyň auditorlarynyň etiki Kodeksi tassyklanyldy.

Kodeks auditorlardan öz hereketlerinde we çözümlerinde umumyadamzat ahlak düzgünlerini we ahlak kadalaryny berjaý etmegini, ynsaply ýaşamagy we işlemegi we buhgalter hasabatlylygyny ulanyjylaryň ählisiniň bähbitlerinde hereket etmegi talap edýär. Salgyt, kazyýet we häkimiýetiň gaýry organlarynda müşderiniň bähbitlerini goramak bilen, şeýle hem onuň gaýry ýuridiki we fiziki şahslar bilen özara gatnaşyklarynda auditor goralýan bähbitleriň kanuny we adalatly esaslarda ýüze çykandygyna göz ýetirmelidir we eger olaryň kanuny ýa-da adalatlylygy bozmak bilen ýüze çykanlygy özüne mälim bolsa, olary goramakdan ýüz öwürmäge borçludyr.

Diňe talap edilýän maglumatyň ýeterlik göwrümi auditoryň gelen karary, maslahatlary we netijeleri üçin obýektiw esas bolup biler. Islendik ýokary hünärli hyzmatlary bermek bilen auditorlar ýüze çykan ähli ýagdaýlara we hakyky delillere obýektiw seretmäge, şahsy esassyzlygyň, ters pikirleriň ýa-da gapdaldan zor salmalaryň olaryň pikirleriniň we netijeleriniň obýektiwligine täsir etmegine ýol bermezlige borçludylar.

Auditorlar olaryň pikirleriniň we netijeleriniň obýektiwligine täsir edip biljek taraplar bilen özara gatnaşykdan gaça durmalydyrlar; öz borçlaryna dykgatly we çynlakaý çemeleşmelidirler, tassyklanan auditorçylyk standartlaryny berjaý etmelidirler. Auditorlar eger olaryň ähli babatda müşderiniň guramasyndan we onuň wezipeli şahslaryndan garaşsyzlygy boýunça esaslandyrylan şübhe bar bolsa, ýokary hünärli hyzmatlary bermekden ýüz öwürmäge borçludyr.

Auditor öz hünär ygtyýarlyklarynyň çäklerinden çykan, şeýle hem ýokary hünärlilik şahadatnamasyna laýyk gelmeýän ýokary hünärli hyzmatlary bermekden saklanmalydyr ýa-da öňde goýlan wezipeleri çözmekde ýardam bermegi üçin ygtyýarly hünärmenleri çekmelidir. Auditoryň öz ýokary hünär işini auditorçylyk guramasyna birleşen hünärmenler kollektiwinde amala aşyrmaga çalyşmagy; buhgalterçilik hasaba alnyşy, salgyt salmak, maliýe işjeňligi we raýat hukugy, auditi gurnamak we onuň usullary, kanunçylyk, buhgalterçilik hasaba alnyşynyň we auditorçylyk işiniň rus we halkara kadalary we standartlary ulgamynda öz hünär bilimlerini hemişe täzeläp durmagy; ýokary hünärli hyzmatlary berende özüne mälim bolan, müşderileriň işi hakynda gizlin maglumatlary wagt bilen çäklendirmezden we onuň bilen gatnaşyklaryň dowam edýänligine ýa-da bes edilenligine garamazdan gizlin saklamagy zerurdyr.

Kodeks auditorlardan salgyt kanunçylygynyň gyşarnyksyz berjaý edilmegini talap edýär. Hökmany auditiň dowamynda ýüze çykarylan salgytlar we ýygymlar hakynda kanunçylygyň bozulmagy, hasaplamalardaky we salgytlaryň tölenilmegindeki ýalňyşlyklar hakykatlary hakynda auditor müşderiniň dolandyryş diwanyna we paýdarlar (hojalyk) jemgyýetiniň derňew toparyna ýazmaça görnüşde habar bermelidir we olara düzgün bozmalaryň we ýalňyşlyklaryň mümkin bolan netijeleri we olary düzetmegiň ýollary hakynda duýdurmaladyr. Salgyt salmak ulgamynda maslahatlary we görkezmeleri auditor müşderä diňe ýazmaça görnüşde bermelidir, munda müşderini özüniň maslahatlarynyň salgyt gulluklary bilen islendik meseläni aradan aýyrýanlygyna umytlandyrmaly däl, ýöne salgyt beýannamalarynyň we gaýry salgyt hasabatlylygynyň düzülmegi we olaryň mazmuny boýunça jogapkärçiligiň müşderiniň özüne degişlidigini duýdurmaladyr.

Auditoryň hünär hyzmatlary üçin töleg professional ahlak kadalaryna laýyk gelmelidir. Auditoryň hünär hyzmaty üçin umumy kesgitlenen kadalar aratryk möçberde nagt pul serişdelerini almaga hukugy ýokdur, şeýle hem ol müşderileriň alynmagy ýa-da berilmegi ýa-da her kime üçünji tarapyň hyzmatlarynyň berilmegi üçin töleg ýa-da baýrak almakdan saklanmaladyr. Auditor özüniň ýokary hünärli hyzmatlary üçin tölegiň şertlerini we tertibini öňünden gürleşmelidir we ýazmaça görnüşde berkitmelidir. Professional ahlak kadalarynyň berjaý edilişine şübhe haçan-da bir müşderiniň töleginiň ýokary hünärli hyzmatlaryň berilmegi üçin auditoryň ýyllyk girdejisiniň hemmesini ýa-da uly bölegini emele getirýän ýagdaýlaryň ýüze çykmagyna getirýär.

Auditorlar beýleki auditorlara hoşniýetli çemeleşmelidirler, olaryň işjeňligini esassyz tankytlamakdan we hünäri boýunça kärdeşlerine zeper ýetirip biljek gaýry bilkastlaýyn hereketlerden saklanmaladyrlar.

Auditorçylyk ýokary hünärli hyzmatlaryň mahabaty köpçülikleýin habar beriş serişdelerinde, auditorlaryň ýörite neşirlerinde, salgy we telefon kitaplarynda, köpçülikleýin çykyşlarda we auditorlaryň, auditorçylyk firmalaryň ýolbaşçylarynyň we işgärleriniň gaýry neşirlerinde berlip bilner. Ol maglumat beriji, gönümel we dogruçyl, görnükçilik taýdan durnukly, geljekki müşderileri aldamak ýa-da ýalňyşdyrmak ýa-da olaryň beýleki auditorlara ynamsyzlygyny döredýän islendik mümkinçilikleri aradan aýyrýan bolmaladyr.

Auditor şol bir wagtda esasy professional tejribesi bilen birlikde onuň obýektiwligine we garaşsyzlygyna jemgyýetçilik bähbitleriniň artykmaçlygyny berjaý etmeklige ýa-da umumylykda, hünäriň abraýyna täsir edip biljek işjeňlik bilen meşgullanmaly däl.



Netijede, auditoryň ýokary hünärli tabşyryklary ýerine ýetirende, ahlak kadalarynyň ýörelgeleri bilen ylalaşmaýan hiç-hili bähbitleriniň (hakykatda bolşy ýaly, hyýaly hem) bolmaly däldigini bellemek zerurdyr.

### **Sapaklara özbaşdak taýýarlanmak üçin soraglar**

1. Audit özüniň häzirkizaman manysynda haýsy ýurtda we haçan ýüze çykdy?
2. “Auditorçylyk işi hakynda” Türkmenistanyň Kanuny haçan kabul edildi?
3. Auditorçylyk işiniň mazmuny nämeden ybarat?
4. Auditorçylyk barlagynyň maksadyna kesgitleme beriň.
5. Auditorçylyk guramalarynyň esasy wezipelerini aýdyp beriň.
6. Auditoryň hünär derejeli şahadatnamasyny almak üçin dalaşgärleriň-fiziki şahslardan alynýan hünär synagynyň geçirilişini häsiýetlendirň.
7. Özbaşdak auditorlar we auditorçylyk guramalary haýsy işiň görnüşleri bilen meşgullanyp bilerler?
8. Auditorçylyk işiniň ugry boýunça hyzmatlaryň görnüşlerine nämeler degişli?
9. Auditniň görnüşlerini tapawutlandyryp beriň.
10. Içerki auditni manysyny düşündiriň.
11. Içerki auditorlaryň işiniň esasy ugurlary haýsylar?
12. Daşarky auditni esasy wezipesi nämeden ybarat?
13. Içerki we daşarky auditni esasy aýratynlyklaryny we tapawutlaryny häsiýetlendirň.
14. Haýsy ýagdaýlarda hökmany audit geçirilýär?
15. Türkmenistanda auditorçylyk işiniň kadalaşdyryjy gözegçilik ulgamyna haýsy resminamalar girýär?
16. Türkmenistanda auditorçylyk işini kadalaşdyrýan esasy resminamany aýdyp beriň.
17. Auditorçylyk işiniň milli standartlary esasy maksadyny aýdyp beriň.
18. Auditorçylyk işiniň milli standartlary nämä ýardam berýär?
19. Haýsy kadalaşdyryjy hukuk namasy auditorçylyk guramalarynyň we özbaşdak auditorlaryň hukuklaryny we borçlaryny kesgitleýär?
20. Auditorçylyk işini amala aşyrmak bilen baglanyşykly auditorçylyk guramalarynyň we özbaşdak auditorlaryň hukuklaryny sanap beriň.
21. Auditorçylyk işini amala aşyrmak bilen baglanyşykly auditorçylyk guramalarynyň we özbaşdak auditorlaryň borçlaryny sanap beriň.

22. Auditorçylyk barlagy geçirilende we (ýa-da) Auditorçylyk işiniň ugry boýunça hyzmatlar edilende audit geçirilýän subýektleriň hukuklary we borçlary haýsylar?

23. Auditorlaryň hünär ahlak kadalaryny umumy görnüşde häsiýetlendiriş?

## Peýdalanylan edebiýatlar

1. *Gurbanguly Berdimuhamedow*. Döwlet adam üçindir. Aşgabat, Türkmen döwlet neşirýat gullugy, 2009.
2. *Gurbanguly Berdimuhamedow*. Türkmenistanyň ykdysady strategiýasy: halka daýanyp, halkyň hatyrasyna. Aşgabat, 2010.
3. *Gurbanguly Berdimuhamedow*. Türkmenistanyň durmuş-ykdysady ösüşiniň döwlet kadalaşdyryjysy. Ýokary okuw mekdepleriniň talyplary üçin okuw gollanmasy. I tom. Aşgabat, Türkmen döwlet neşirýat gullugy, 2010.
4. Türkmenistanyň Konstitusiyasy (rejelenen görnüşi). 2016.
5. Türkmenistanyň bitewi Kanuny “Salgytlar hakynda”. Aşgabat, 2004.
6. Türkmenistanyň Kanuny “Buhgalterçilik hasaba alnyşy we maliýe hasabatlylygy hakynda”. 2010.
7. Türkmenistanyň Kanuny “Auditorçylyk işi hakynda”. Aşgabat, 2014.
8. Türkmenistanyň Kanuny “Işiň aýry-aýry görnüşlerini ygtyýarlandyrylmak hakynda”. Aşgabat, 2008.
9. Türkmenistanyň durmuş-ykdysady ösüşiniň 2011–2030-njy ýyllar üçin Milli maksatnamasy. Aşgabat, Türkmen döwlet neşirýat gullugy, 2010.
10. Türkmenistanyň Prezidentiniň obalaryň, sähherçelerini, etraplardaky şäherleriň we etrap merkezleriniň ilatynyň ýaşaýyş-durmuş şertlerini özgertmek boýunça 2020-nji ýyla çenli döwür üçin rejelenen görnüşdäki milli Maksatnamasy. – A.: Türkmen döwlet neşirýat gullugy, 2015.
11. Türkmenistanyň Prezidentiniň ýurdumyzy 2018–2024-nji ýyllarda durmuş-ykdysady taýdan ösdürmegiň Maksatnamasy. Türkmenistanyň Prezidentiniň 2017-nji ýylyň 10-njy oktyabrynda çykaran 395-nji karary bilen tassyklandy.
12. Türkmenistanyň Prezidentiniň 2015-nji ýylyň 7-nji iýulynda çykaran №14320 belgili Karary bilen tassyklanan “Auditorçylyk işini ygtyýarlylandyrmak hakyndaky Düzgünnama”.
13. Türkmenistanyň Prezidentiniň 2010-njy ýylyň 9-njy iýulynda çykaran №11139 belgili Karary “Türkmenistanda buhgalterçilik hasaba alnyşy we auditi özgertmegiň maksatnamasy hakynda”.
14. Türkmenistanyň Prezidentiniň 2010-njy ýylyň 9-njy iýulynda çykaran №11139 belgili Karary bilen tassyklanan “Türkmenistanda buhgalterçilik hasaba alnyşy we auditi özgertmegiň Maksatnamasy”.
15. *Agamyradow P.N. we başgalar*. Audit: mazmuny we guralyşy. Okuw gollanmasy. Aşgabat. THHI. 1998.
16. *Ataýew J.J.* Audit. Okuw gollanmasy. – A.: Ylym, 2006.

17. *Грачева М.Е.* Международные стандарты аудита: учебное пособие. М.: ПРИОР, 2005.
18. *Жарылгасова Б.Т., Суглобов А.Е.* Международные стандарты аудита: учебное пособие. М.: КНОРУС, 2006.
19. *Кеворкова Ж.А.* Международные стандарты аудита: учебник для магистров. М.: Юрайт, 2014.
20. *Куликова Л.И.* Международные стандарты финансовой отчетности. Нефинансовые активы организации. – М.: ИНФРА-М, 2012.
21. *Макальская М.Л., Ковалева Н.И.* Международные стандарты аудита. Учебное пособие. М.: Дело и сервис, 2013.
22. *Маркова Е.Б.* Международные стандарты аудита: учебное пособие. – Ульяновск: УлГТУ, 2013.
23. Международные стандарты аудита и Кодекс этики Международной федерации бухгалтеров (1999). М.: МЦРСБУ, 2000.
24. *Мощенко Н.П.* Международные стандарты учета и отчетности. Учебное пособие. – М.: Финансы и статистика, 2007.
25. *Палий В.Ф.* Международные стандарты учета и финансовой отчетности. Учебник для Вузов. – М.: Финансы и статистика, 2009.
26. *Терехова В.А.* Международные и национальные стандарты учета и отчетности. – СПб: Питер, 2002.
27. *Чая В.Т., Чая Т.В.* Международные стандарты финансовой отчетности. Учебное пособие для Вузов. – М.: КНОРУС, 2011.

## MAZMUNY

<b>Giriş</b> .....	7
<b>1-nji bap. Halkara audite giriş</b> .....	9
1.1. Auditiň mazmuny, maksatlary we wezipeleri .....	9
1.2. Buhalterleriň halkara federasiýasynyň auditorçylyk işi kadalaşdyrmakdaky orny we wezipeleri .....	12
1.3. Auditiň halkara standartlarynyň toparlara bölünişi we gurluşy .....	16
<b>2-nji bap. Auditiň halkara 100-199-njy “Giriş jähetleri” standartlar topary</b> .....	19
2.1. Ynamlylygy üpjün edýän tabşyryklar (Auditiň halkara 100-nji standarty) .....	19
2.2. Auditiň halkara standartlarynyň esasy ýörelgeleri (Auditiň halkara 120-nji standarty) .....	25
<b>3-nji bap. Auditiň halkara standartlarynyň 200-299-njy “Borçnamalar” topary</b> .....	30
3.1. Maliýe hasabatlylygynyň auditiniň maksatlary we umumy ýörelgeleri (Auditiň halkara 200-nji standarty) .....	30
3.2. Auditor tabşyryklarynyň şertleri (Auditiň halkara 210-njy standarty) .....	31
3.3. Auditde işiň hiline gözegçilik (Auditiň halkara 220-nji standarty) .....	34
3.4. Resminamalaşdyrmak (Auditiň halkara 230-njy standarty) .....	37
3.5. Maliýe hasabatlylygynyň auditiniň dowamynda kezzaplyga we ýalňyşlyklara seretmek boýunça auditoryň jogapkärçiligi (Auditiň halkara 240-njy standarty) .....	40
3.6. Maliýe hasabatlylygynyň auditinde kanunlary we kadalaşdyryjy namalary hasaba almak (Auditiň halkara 250-nji standarty) .....	45
3.7. Ýolbaşçylyk ygtyýarlyklary berlen şahslara auditiň jähitlerini habar bermek (Auditiň halkara 260-njy standarty) .....	48
<b>4-nji bap. Auditiň halkara standartlarynyň 300-399-njy “Meýilnamalaşdyryş” topary</b> .....	53
4.1. Meýilnamalaşdyryş (Auditiň halkara 300-nji standarty) .....	53
4.2. İşewürligi bilmek (Auditiň halkara 310-njy standarty) .....	56
4.3. Auditde düýplülük (Auditiň halkara 320-nji standarty) .....	60
<b>5-nji bap. Auditiň halkara standartlarynyň 400-499-njy “Içerki gözegçilik” topary</b> .....	64
5.1. Töwekgelçilikleri bahalandyrmak we içerki gözegçilik (Auditiň halkara 400-nji standarty) .....	64
5.2. Audit kompýuter maglumatlar gursawynda (Auditiň halkara 401-nji standarty) .....	71

5.3. Hyzmat ediji guramalary ulanýan subýektleriň aýratynlyklarynyň auditinde hasaba alyş .....	74
<b>6-njy bap. Auditiň halkara standartlarynyň 500-599-njy “Auditorçylyk subutnamalary” topary .....</b>	<b>79</b>
6.1. Auditorçylyk subutnamalary (Auditiň halkara 500-nji standarty) .....	79
6.2. Auditorçylyk subutnamalary – aýratyn maddalara goşmaça seretmek (Auditiň halkara 501-nji standarty) .....	82
6.3. Daşarky tassyklamalar (Auditiň halkara 505-nji standarty) .....	85
6.4. Ilkinji tabşyryklar – başlangyç galyndylar (Auditiň halkara 510-njy standarty) .....	87
6.5. Analitik iş yzygiderlikleri (Auditiň halkara 520-nji standarty) .....	89
6.6. Auditorçylyk seçip alma we beýleki seçip alma gözegçiliginiň iş yzygiderlikleri .....	90
6.7. Bahalandyryş aňlatmalarynyň auditi (Auditiň 540-njy standarty) .....	96
6.8. Bagly taraplar (Auditiň halkara 550-nji standarty) .....	98
6.9. Soňky wakalar (Auditiň halkara 560-njy standarty) .....	99
6.10. Işin üznüksizligi (Auditiň halkara 570-nji standarty) .....	100
6.11. Ýolbaşçylygyň arzalary (Auditiň halkara 580-nji standarty) .....	102
<b>7-nji bap. Auditiň halkara 600-699-njy “Üçünji taraplaryň işini ulanmak” standartlar topary.....</b>	<b>106</b>
7.1. Başga auditoryň işini ulanmak (Auditiň halkara 600-nji standarty) .....	106
7.2. Içerki auditiň işine seretmek (Auditiň halkara 610-njy standarty) .....	107
7.3. Ekspertiň işini ulanmak (Auditiň halkara 620-nji standarty) .....	108
<b>8-nji bap. Auditiň halkara standartlarynyň 700-799-njy “Auditorçylyk netijeleri we hasabatlary (netijenamalary) taýýarlamak” topary .....</b>	<b>111</b>
8.1. Maliýe hasabatlylygy boýunça auditorçylyk hasabaty (netijenamasy) (Auditiň halkara 700-nji standarty) .....	111
8.2. Deňeşdirip bolýan aňlatmalar (Auditiň halkara 710-njy standarty) .....	112
8.3. Audirlenen maliýe hasabatlylygyny saklaýan resminalardaky gaýry maglumatlar (Auditiň halkara 720-nji standarty) .....	114
<b>9-njy bap. Auditiň halkara standartlarynyň 800-899-njy “Ýörite ulgamlar” topary .....</b>	<b>116</b>
9.1. Ýörite maksatlar üçin auditorçylyk tabşyryklary boýunça auditorçylyk hasabaty (netijenamasy) (Auditiň halkara 800-nji standarty) .....	116
9.2. Garaşylýan maliýe maglumatlaryny derňemek (Auditiň halkara 810-njy standarty) .....	118

<b>10-njy bap. Auditiň halkara standartlarynyň 900-999-njy “Ugurdaş hyzmatlar” topary .....</b>	<b>122</b>
10.1. Maliýe hasabatlylygynyň gysgaça maglumat berýän barlagy boýunça tabşyryklar (Auditiň 910-njy halkara standarty) .....	122
10.2. Maliýe maglumatlary babatda ylalaşylan iş yzygiderliklerini ýerine ýetirmek boýunça tabşyryklar (Auditiň 920-nji halkara standarty) .....	124
10.3. Maliýe maglumatynyň kompilýasiýasy (taýýar maglumatlary ulanmak) boýunça tabşyryklar .....	125
 <b>11-nji bap. Türkmenistanda auditorçylyk işiniň esaslary .....</b>	<b>127</b>
11.1. Auditorçylyk işiniň guralyşy .....	127
11.2. Auditiň görnüşleri.....	132
11.3. Auditorçylyk işiniň kadalaşdyryş-hukuk binýady .....	139
11.4. Auditorçylyk guramalarynyň we özbaşdak auditorlaryň hukuklary, borçlary, jogapkärçilikleri .....	143
11.5. Auditorlaryň ahlak kadalarynyň halkara we milli tejribesi .....	147
 <b>Peýdalanylan edebiýatlar .....</b>	<b>155</b>

## **Auditiň halkara standartlary**

ýokary okuw mekdepleri üçin  
okuw kitaby

Redaktor	.....
Teh.redaktor	.....
Surat redaktory	.....
Neşir üçin jogapkär	.....
Kompýuter bezegi	.....

Çap etmäge rugsat edildi ..... Möçberi .....  
Edebi garniturasy ..... Şertli çap listi .....  
Çap listi ..... Hasap-neşir listi. Şertli-reňkli offiski .... Sargyt № ... Sany ....