

АУДИТОРЛИК ТЕКШИРУВИНИ ХАЛҚАРО СТАНДАРТЛАР АСОСИДА ТАШКИЛ ЭТИШ ХУСУСИЯТЛАРИ

<https://doi.org/10.5281/zenodo.11107512>

Imomov Temur

Toshkent davlat iqtisodiyot universiteti talabasi

Xaydarova Nigina Shuxratovna

Ilmiy rahbar:

Аннотация

Мазкур мақола халқаро стандартлар асосида аудиторлик текширувини режалаштириши масалаларига бағишланган бўлиб, мақолада аудиторлик текширувини режалаштиришнинг амалдаги меъёрий-услубий муам- молари ва уларни ҳал этиш йўллари илмий жиҳатдан асосланган. Шунингдек, мақолада мавзуга оид адабиётлар таҳлили, муаллифнинг мавзуга оид амалга оширган таҳлиллари ва унинг натижалари, аудиторлик текширувини режалаштириши муаммолари, аудиторлик текширувини режалаштириши муаммолари ҳамда уларни бартараф этиш юзасидан муаллиф тавсиялари умумлаштирилган.

Калит сўзлар

Аудиторлик текширувини режалаштириши, аудиторлик текшируви, аудиторлик умумий режаси, ауди- торлик дастури, дастлабки режалаштириши, аудитнинг халқаро стандартлари, молиявий ҳисобот аудити, ички аудит, ташқи аудит, аудит стратегияси, молиявий ҳисобот аудити.

Abstract

This article is devoted to the issues of planning an audit on the basis of international standards, and the actual regulatory and methodological problems of planning an audit and ways to solve them are scientifically based. Also, the article summarizes the analysis of literature on the topic, the author's analysis of the topic and its results, the problems of planning the audit, the problems of planning the audit, and the author's recommendations for their elimination.

Key words

Planning audit, overview audit, public plan audit, program audit, predvaritelnoe planning, international stan- dard audit, financial reporting audit, internal audit, external audit, strategy audit, financial reporting audit.

Аннотация

Данная статья посвящена вопросам планирования аудита на основе международных стандартов, а актуальные нормативно-методические проблемы

планирования аудита и пути их решения научно обоснованы. Также в статье обобщен анализ литературы по теме, авторский анализ темы и его результаты, проблемы планирования проверки, проблемы планирования проверки и авторские рекомендации по их устранению.

Ключевые слова

Планирование аудита, обзор аудита, общий план аудита, программа аудита, предварительное планирование, международные стандарты аудита, аудит финансовой отчетности, внутренний аудит, внешний аудит, стратегия аудита, аудит финансовой отчетности.

КИРИШ

Бугунги кунда мамлакатимизда аудиторлик фаолиятининг мустахкам норматив-ҳуқуқий базаси ва ўзига хос миллий аудиторлик хизматлари бозори шакллантирилди, уни ривожлантириш учун таъсирчан иқтисодий омиллар ҳамда солиқ имтиёзлари қўлланилмоқда, аудиторлик фаолиятини лицензиялаш тизими жиддий равишда соддалаштирилди ҳамда эркинлаштирилди. Амалга оширилаётган ислохотларнинг ижобий натижаларига қарамасдан "...аудиторлик фаолиятининг миллий стандартлари умумэтироф этилган халқаро аудит стандартларига тўлиқ мос эмас, бу эса хорижий инвесторларда маҳаллий корхоналар молиявий ҳисоботларининг ҳаққонийлигини тушуниш кўникмасининг шаклланишини таъминламаяпти..." [1]. Ўтказилаётган ислохотлар натижасида мазкур муаммонинг ечими сифатида "йирик давлат корхоналарида молиявий ҳисобот тузиш ва аудит ўтказишда халқаро стандартларни жорий қилиш" [2] каби муҳим вазифалар белгилаб қўйилди. Ўз навбатида, юқоридаги вазифалар ижросини таъминлашда аудиторлик текширувини режалаштиришнинг амалий ва услубий жиҳатларини такомиллаштириш, текширувни режалаштиришда илғор хориж тажрибаси ва дастурий воситалардан фойдаланиш, халқаро стандартлар асосида текширувни режалаштириш каби масалалар яхлит тарзда батафсил ўрганилмаганлиги, хусусан, аудиторлик текширувини режалаштиришни такомиллаштиришга оид чуқур илмий тадқиқотлар олиб боришни тақозо этмоқда.

Хорижий мамлакатларда иқтисодиётнинг глобаллашуви шароитида аудиторлик текширувини режалаштиришни халқаро стандартлар асосида ташкил этишга қаратилган кўплаб илмий тадқиқотлар амалга оширилмоқда. Мазкур тадқиқотлар натижасида АҚШнинг умумқабул қилинган принциплари (GAAP), молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартлари ва АХС қоидаларини ўзаро мувофиқлаштиришга эришилиб, аудиторлик ҳисоботи ва ҳулосасининг стандарт шакллари ҳамда аудитни режалаштириш услубияти тавсия этилган. Бироқ, юқоридагиларга қарамасдан ҳозирги жаҳон аудиторлик амалиётида текширувларни халқаро меъёрларга мувофиқ режалаштириш масалалари комплекс тарзда ўрганилмаганлиги бу борада

чуқур илмий-тадқиқотлар олиб боришни тақозо этмоқда.

Мавзуга оид адабиётлар таҳлили. Аудиторлик текширувини ташкил этишнинг назарий ва услубий асосларини яратиш ҳамда уни такомиллаштириш бўйича асосан хорижлик ва Ўзбекистонлик иқтисодчи олимлар илмий тадқиқотлар олиб боришган. Хусусан, Америкалик олимлар Э.А.Аренс ва Дж.Лоббеклар эса “аудиторлик текширувини ташкил этиш жараёнини дастлабки режалаштириш, умумий маълумотларни тўплаш, миқдорнинг ҳуқуқий мажбуриятлари тўғрисида маълумотлар тўплаш, муҳимлик, ауди-торлик risks, бизнес risks ва ички хўжалик riskларини баҳолаш, ички хўжалик назорат тизими билан танишиш, аудитнинг умумий режаси ва дастурини тузиш” [2] каби олти босқичларда амалга ошириш зарурлигини таъкидлаганлар.

Бу борада республикамиз иқтисодчи олимларидан Н.С.Санаев томонидан аудиторлик текширувини ташкил этиш жараёни “тахминий режалаштириш, умумий зарур ахборотларни йиғиш, миқдорнинг юридик мажбуриятлари кўлами ҳақида ахборот йиғиш, миқдордаги ички аудит тизими ва унинг таваккалчилигига баҳо бериш ва миқдор бизнеси ҳамда ички аудит соҳасидаги таваккалчиликни баҳолаш” [3] каби бешта босқичларга ажратган ҳолда, унинг айрим назарий жиҳатларини тадқиқ этган. Яна бир иқтисодчи олим И.Қўзиёвнинг фикрича, “аудитни режалаштириш жараёни 3 босқичли, яъни, кириш, тайёргарлик ва якуний қисмлар асосида амалга оширилиши мақсадга мувофиқ” [4] деб таъкидлаган.

Россиялик олимлар А.Д.Шеремет ва В.П.Суйцлар томонидан эса аудиторлик дастурини тайёрлашнинг назарий масалалари тадқиқ этилган бўлиб, уларнинг таъкидлашича “аудит дастури аудит умумий режасининг ривожлантирилиши ҳисобланади ва аудит режасини амалга ошириш учун зарур бўладиган аудиторлик муолажаларининг батафсил рўйхатидан иборат” [5].

Таъкидлаш жоизки, юқоридаги иқтисодчи олимларнинг илмий асарларида айнан аудиторлик текширувини ташкил этиш услубиятини ўрганишга кенг эътибор қаратилмаганлиги ҳамда амалдаги норматив-ҳуқуқий ҳужжатларнинг иқтисодиётни модернизациялаш ва диверсификациялаш шароитига мувофиқ ўзгариб бориши мазкур соҳада чуқур илмий изланишлар олиб бориш лозимлигини кўрсатади. Таҳлил ва натижалар. Фикримизча, амалдаги норматив-ҳуқуқий ҳужжатларда аудиторлик текширувини ташкил этиш ва ўтказиш босқичида бажариладиган аудиторлик амалларини белгилаш бўйича айрим номувофиқликлар мавжуд бўлиб, уларни аниқлаштириш бугунги куннинг долзарб масалаларидан ҳисобланади. Хусусан, аудиторлик текширувини ташкил этиш босқичи 300 сон “Молиявий ҳисобот аудитини режалаштириш” номли аудитнинг халқаро стандарти(кейинги ўринларда АХС)га мувофиқ амалга оширилади. Аудиторлик амалиётида ва аудитнинг

ҳалқаро стандартларида аудиторлик текширувини

ташқил этиш жараёнини “аудитни режалаштириш” жараёни деб номланган.

Аудиторлик текширувини ташқил этиш жараёнида аудиторлик ташкилоти томонидан қўлланила- диган меъёрлар аудиторлик стандартлари асосида амалга оширилиши мажбурий этиб белгиланган бўлсада, бироқ, амалиётда аудиторлик ташкилотлари томонидан амалдаги стандартлар талаблари ёки унда белгиланган тартиб-қоидаларга текширувлар жараёнида тўлиқ амал қилинмаяпти ёки ҳар бир текширувнинг умумий режаси ҳамда иш дастури турлича ёндашувлар асосида тайёрланиб келинмоқда.

Бизнингча, аудиторлик текширувини ташқил этиш жараёнини самарали ташқил этишда қуйидаги 1-жадвалдаги меъерий ва услубий муаммоларни бартараф этиш зарур, деб ҳисоблаймиз.

1-жадвал: Аудиторлик текширувини режалаштириш муаммолари¹

МУАММОНИНГ МАЗМУНИ
Аудиторлик фаолиятини тартибга солувчи меъерийҳужжатлар ва илмий тадқиқотларда аудитни режалаштириш ва унинг босқичлари мазмуни, аҳамияти ва режалаштиришга қўйилган талаблар мазмунининг етарлича очиб берилмаганлиги
Аудиторлик текширувини режалаштиришда аудиторлик ташкилотлари томонидан 300-сон “Молиявий ҳисобот аудитини режалаштириш” номли АХС ва 3-сон “Аудитни режалаштириш” номли АФМС талабларига риоя этилмаётганлиги ёки режалаштириш жараёнининг сифати етарлича назорат қилинмаётганлиги
Аудиторлик текширувини дастлабки режалаштириш босқичида бажариладиган вазифалар мазмуни ва уларни амалга ошириш тартибини амалдаги аудиторлик стандартларида аниқ ва батафсил баён этилмаганлиги
Аудиторлик стандартлари ва илмий тадқиқот ишларида келтирилган аудиторлик текширувининг умумий режаси ва дастури намунавий шаклининг амалиётда қўллаш имконининг мавжуд эмаслиги
Амалдаги 300-сон “Молиявий ҳисобот аудитини режалаштириш” номли АХСда режалаштириш жараёнида тузиладиган ҳужжатлар намунавий шаклининг умуман келтирилмаганлиги ва аудиторларни АХС талаблари мазмунидан хабардорлик даражасининг пастлиги
Аудиторлик текширувини режалаштириш жараёнини танқидий таҳлил этган ҳолда, амалдаги меъерий ҳужжатлар ва аудиторлик стандартларини етарлича замонавий талабларга мувофиқлаштирилмаётганлиги ҳамда амалга оширилаётган ислохотлар талаблари даражасида соҳага оид илмий тадқиқотлар олиб борилмаётганлиги

4 Аудиторлик стандартлари ва илмий тадқиқот ишларида келтирилган аудиторлик текширувининг умумий режаси ва дастури намунавий шаклининг амалиётда қўллаш имконининг мавжуд эмаслиги

5 Амалдаги 300-сон “Молиявий ҳисобот аудитини режалаштириш” номли АХСда режалаштириш жараёнида тузиладиган ҳужжатлар намунавий шаклининг умуман келтирилмаганлиги ва аудиторларни АХС талаблари мазмунидан хабардорлик даражасининг пастлиги

6 Аудиторлик текширувини режалаштириш жараёнини танқидий таҳлил этган ҳолда, амалдаги меъёрий ҳужжатлар ва аудиторлик стандартларини етарлича замонавий талабларга мувофиқлаштирилмаётганлиги ҳамда амалга оширилаётган ислохотлар талаблари даражасида соҳага оид илмий тадқиқотлар олиб борилмаётганлиги

Изланишлар натижасида 300-сон АХС талабларини мазмун ва шакл жиҳатдан таҳлил қилгани- мизда, унда аудиторлик текширувини ташкил этиш босқичлари мазмуни, аҳамияти ва унга қўйилган талабларнинг назарий-амалий жиҳатлари аниқ очиб берилмаганлиги, аудиторлик текширувини ташкил этиш босқичларининг ўзаро фарқли хусусиятлари очиб берилмаганлиги ва ўқув адабиётларида тавсия этилган режа ҳамда дастурнинг намунавий шаклидан амалиётда бевосита фойдаланиш имконининг мавжуд эмаслиги аниқланди.

Маълумки, “Молиявий ҳисобот аудитини режалаштириш” номли 300-сон АХСда аудиторлик текширувини режалаштириш жараёнининг белгиланган босқичлари умумий ва назарий жиҳатдан ёритилган- лиги боис, амалиётда мазкур норматив ҳужжатдан фойдаланиш текширувини мукамал режалаштириш имконини бермайди. Бизнингча, аудиторлик текширувини ташкил этиш ёки режалаштириш жараёнини қуйидаги уч номдаги босқичларга ажратган ҳолда амалга оширилишини мақсадга мувофиқ, деб ҳисоблаймиз:

- дастлабки режалаштириш;
- умумий режани тайёрлаш;
- аудиторлик дастурини тайёрлаш.

Изланишлар натижасида, 300-сон АХСда дастлабки режалаштириш босқичида бажариладиган вазифалар ва қўйилган талаблар умуман баён этилмаганлиги, стандартларда дастлабки режалаштириш амаллари жуда қисқа ва мавҳум мазмунда баён этилганлиги ва бу эса амалиётда дастлабки режалаштириш жараёни юзаки ёки амалдаги стандартлар талаблари даражасида амалга оширилмаслигига олиб келмоқда.

Фикримизча, 300-сон АХСда дастлабки режалаштиришнинг аҳамияти ва мазмунини очиб бериш, аудиторнинг дастлабки режалаштириш жараёнидаги вазифаларини аниқ белгилаш ҳамда юқоридаги муаммоли

жиҳатларга аниқлик киритиш мақсадида мазкур АХСга қуйидагиларни киритиш мақсадга мувофиқ ҳисобланади.

“Дастлабки режалаштириш босқичида аудиторлик ташкилоти томонидан текширув буюртмачисини текширувдан ўтказиш салоҳияти баҳоланади ва аудиторлик шартномаси шартлари хўжалик юритувчи субъект раҳбарияти билан келишиб олинади. Агар аудиторлик ташкилоти аудиторлик текширувини ўтказишни мумкин, деб қарор қабул қилса у аудиторлик гуруҳини шакллантиришга ўтади ҳамда миқдор билан аудиторлик шартномасини расмийлаштиради”.

Бизнингча, стандартга аудитни режалаштиришнинг иккинчи босқичи - умумий режалаштириш жараёни мазмунини ифодаловчи қўшимча банд киритиш орқали бу босқичнинг моҳиятини очиқ бериш ва бу босқичнинг бошқа режалаштириш босқичларидан фарқли жиҳатлари ҳақида маълумот бериш имкони яратилади, деб ўйлаймиз. Шу мақсадда, 300-сон АХСга аудитнинг умумий режаси тушунчасини қуйидаги мазмунда таърифлашни тавсия этамиз: “Аудиторлик текширувининг умумий режаси – аудиторлик текшируви жараёнида бажариладиган умумий вазифалар, уларни амалга ошириш муддатлари, вазифаларни бажарувчилар рўйхати ва текширувда қўлланиладиган аудиторлик усуллари рўйхати акс эттирилган аудиторлик иш ҳужжати”.

Бизнингча, умумий режада ҳар бир аудиторлик текшируви объекти учун алоҳида бўлим очилиб, умумий режанинг қолган устунларининг номлари тавсия этилган шаклдаги мазмунда тайёрланса, аудиторларнинг миқдор фаолиятини текшириш учун жисмоний меҳнат сарфи, вақт ҳамда қоғоз харажатларини тежалишига эришилади.

Фикримизча, энг аввало, 300-сон АХСга аудиторлик дастури мазмунини ифодаловчи қўшимча банд киритиш лозим. Биз мазкур таклиф этилаётган бандда аудиторлик дастурини қуйидаги мазмунда таърифлашни тавсия этамиз:

“Аудиторлик дастури - бу аудиторлик умумий режасида белгиланган вазифаларни бажариш босқичлари, бажарувчиларнинг тўлиқ таркиби ва вазифалар тақсимоли, вазифаларни бажаришнинг аниқ

вақти ва муддатлари, текширувда бажариладиган таҳлилий амаллар ҳамда текшириладиган ва тузиладиган аудиторлик иш ҳужжатлари рўйхати акс эттирилган аудиторлик иш ҳужжати”.

Дастур умумий режадан фарқли ўлароқ, хўжалик юритувчи субъект ҳар бир бухгалтерия ҳисоби объектлари (пул маблағлари, ТМЗ, молиявий

қўйилмалар, асосий воситалар ва номоддий активлар кабилар)нинг хусусиятларидан келиб чиққан ҳолда алоҳида мазмунда тайёрланиб, у аудиторлик текшируви умумий режасининг маънавий ҳамда ривожлантирилган давоми ҳисобланади.

Х УЛОСА

Аудиторлик текширувини режалаштиришга доир юқорида таъкидланган фикрларни умумлаштирган ҳолда қуйидаги хулосаларга келинди:

Амалдаги аудиторлик стандартлари ва мавжуд тадқиқотларда келтирилган режа ва дастурнинг намунавий шакли умумий ва мавҳум мазмунда баён этилганлиги сабабли текширув жараёнида ундан фойдаланиш даражасининг қониқарсизлиги ҳамда стандарт талабларининг содда ва аниқ мазмунда баён қилинмаган. Натижада бундай ҳолатлар текширувни ўтказиётган аудитор ва унинг ёрдамчиларидан ўзларининг билим, малака ва кўникмаларига таянган ҳолда текширишни ва айрим ҳолларда уларнинг бу соҳада малакасизлиги боис текширувларни сифатсиз ўтказилишига сабаб бўлмоқда.

Фикримизча, бугунги кунда аудиторлик текширувини ташкил этишга оид меъёрий-ҳуқуқий ҳужжатлар талабларининг аудиторлик амалиётида талаб даражасида қўлланилмаётганлиги, амалдаги меъёрий-ҳуқуқий ҳужжатлар ва Республикамиз ҳамда хориж олимлари илмий тадқиқотларида текширувни ташкил этиш босқичларининг услубий жиҳатлари тўлиқ ва аниқ баён этилмаганлиги, текширувни режалаштириш жараёнининг аудиторлик иш ҳужжатларида талаб даражасида акс эттирилмаслиги, режалаштириш жараёни самарадорлигини баҳолаш услубиятини халқаро стандартлар талаблари даражасида ишлаб чиқилмаганлиги, режалаштириш жараёни аудитга оид меъёрий ҳужжатлар ва халқаро стандартлар ёки илғор хориж тажрибаси талабларига мос келмаслиги, аудиторлик ташкилотларида халқаро стандартлар асосида текширувни режалаштиришнинг талаб даражасида эмаслиги каби масалаларни киритиш мумкин.

Бизнингча, аудиторлик текширувининг умумий режаси ва дастури тузилганидан сўнг аудиторлик ташкилотининг раҳбари ёки аудиторлик гуруҳи раҳбари ўтказиладиган текширувида қатнашувчи аудитор ва экспертлар иштирокида текширувни бошлашдан аввал кичик йиғилиш ташкил этиши ҳамда унда тузилган умумий режа ва дастурни муҳокамадан ўтказиши мақсадга мувофиқдир.

Хулоса қилганда, аудиторлик текширувини ташкил этиш жараёнини юқорида тавсия этилган тар- тиб-қоидалар асосида амалга оширилиши аудиторлик ташкилотлари томонидан текширувларни олдиндан пухта ва аниқ белгиланган кетма-кетлик асосида ўз муддатида ҳамда сифатли ўтказиш имко- ниятини яратади.

ФОЙДАЛАНИЛГАН АДАБИЁТЛАР:

1. Ўзбекистон Республикаси Президентининг 2019 йил 17 январдаги “2017-2021 йилларда Ўзбекистон Республикасини ривожлантиришнинг бешта устувор йўналиши бўйича Ҳаракатлар стратегиясини «Фаол инвестициялар ва ижтимоий ривожланиш йили»да амалга оширишга оид давлат дастури тўғрисида”ги ПФ-5635- сонли Фармони.<https://nrm.uz> интернет сайти
2. Арнс А., Лоббек Дж. Аудит. -М.: Финансы и статистика, 2001, 300стр.
3. Санаев Н. Нарзиев Р. Аудит. Т: “Шарқ”, 2002 йил, 64-бет.
4. И.Қўзиев. Тижорат банкларида аудиторлик фаолиятини режалаштиришни такомиллаштириш. “Бизнес-эксперт” журнали 2019 йил 3-сон 135-бет.
5. Суйц В.П., Шеремет А.Д. Аудит. Учебник. -М.: ИНФРА-М, 2005. 129 стр.