

АУДИТОРЛИК ТАШКИЛОТИ ИШИ СИФАТИНИНГ ТАШҚИ НАЗОРАТ ТИЗИМИНИ ТАКОМИЛЛАШТИРИШ

Равшан Мирзакаланович ХАЙДАРОВ

Мустақил изланувчи
Тошкент молия институти
Тошкент, Ўзбекистон

Аннотация

Мақолада аудитор назоратига оид норматив ҳужжатлар таҳлили, олимларнинг фикрлари, муаллиф таърифи, сифат назорати амалиёти ва такомиллаштириш йўллари, тест саволлари ва жавобларининг муҳимлилик даражаси, сифат назорати дастурининг тавсифи берилган.

Таянч сўзлар: аудит, ташқи сифат назорати, жамоат бирлашмалари, тест саволлари, сифат назоратчиси, сифат назорати услуги.

СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ СИСТЕМЫ ВНЕШНЕГО КОНТРОЛЯ КАЧЕСТВА РАБОТЫ АУДИТОРСКОЙ ОРГАНИЗАЦИИ

Равшан Мирзакаланович ХАЙДАРОВ

Независимый исследователь
Ташкентский финансовый институт
Ташкент, Узбекистан

Аннотация

В статье приводится анализ нормативных документов аудиторского контроля, мнения ученых, авторское описание, практика и способы улучшения контроля качества, уровень значимости тестовых вопросов и ответов, описание программы контроля качества.

Ключевые слова: аудит, внешний контроль качества, общественные объединения, тестовые вопросы, контролер качества, методология контроля качества.

Аудитнинг сифати унинг хусусиятларида ифодаланади. Аудит сифатини назорат қилиш аудиторлик хатарини нотўғри баҳолашнинг олдини олишга, молиявий ҳисоботда жиддий хатоларнинг йўқлигига оқилона ишончга эришишга қаратилган.

Ўзбекистон Республикаси Молия вазирлиги (<https://mf.uz>) ва Давлат статистика қўмитасининг (<https://stat.uz>) веб-сайтларидан олинган маълумотлар шуни кўрсатадики, аудиторлик хизматлари республикаимизнинг замонавий иқтисодиётида ўз ўрнини эгаллашга ҳаракат қилмоқда (1-жадвал), лекин аудит соҳасидаги муаммолар жамиятда аудит институти ва аудит амалиётига бўлган ишончни пасайиб кетишига сабаб бўлмоқда.

1-жадвал**Ўзбекистон Республикасида 2017 – 2021 йилларда кўрсатилган
аудиторлик хизматлари ҳажми ва аудиторлар сони**

Кўрсаткичлар	2017 йил	2018 йил	2019 йил	2020 йил	2021 йил
Ўзбекистон Республикасида жами кўрсатилган хизматлар ҳажми (млрд. сўм)	118 811,0	150 889,8	193 697,8	219 978,5	284 165,4
Кўрсатилган жами молиявий хизматлар ҳажми (млрд. сўм)	15 023,8	21 296,3	34 036,3	45 783,0	59 733,3
шу жумладан, аудиторлик хизматлари ҳажми (млрд. сўм)	65,7	139,2	130,1	206,4	321,16
шу жумладан, аудиторлик хизматлари ҳажми (%)	0,44	0,65	0,38	0,45	0,54
Ўзбекистон Республикасида аудиторлик ташкилотлари сони	102	98	96	99	96
Ўзбекистон Республикасида сертификатланган аудиторлар сони	649	576	558	572	651

1–жадвалдан шуни кўриш мумкинки, охириги йилларда молиявий хизматлар ҳажми йилига ўртача 32%дан ўсган бўлса, аудиторлик хизматлари ҳажмининг ўртача ўсиши 50%ни ташкил қилган. Лекин аудиторлик хизматлари молиявий хизматлар ичида ўзига муносиб ўрин эгалламаган бўлиб, аудиторлик хизматларининг жами молиявий хизматлар таркибидаги улуши 1%дан кам.

Мазкур ҳолатнинг сабабларидан бири, бу юқори сифатли аудитга мамлакатимизда, авваламбор, мулкдорлар, фонд бозори ва молия-кредит ташкилотлари томонидан “ижтимоий” буюртмани шаклланмаганлигидир. Шу сабабли, миллий аудит бозори иштирокчиларининг сони катта бўлгани билан (2021 йилда жами 156 трлн. сўмлик устав капиталига эга бўлган 606-та акциядорлик жамиятлари, 96-та аудиторлик ташкилотлари мавжуд бўлган), кўрсатилган аудит хизматларининг ҳажми катта эмас. Яна бир муаммо миллий бозорда аудитнинг бошқа турдаги хизматларига, масалан, оралиқ молиявий ҳисоботлар аудити, молиявий ҳисоботларнинг шарҳи, компиляция, келишилган процедураларга талаб шаклланмаган.

Бугунги кунда аудиторлик ташкилотлари мустақил аудитнинг мақсад ва вазифаларини чуқур англамаслик (кўпинча мижознинг солиқ мажбуриятларини текширишдан иборат бўлган “солиқ” аудити ўтказилади), бозордаги катта рақобат, малакали кадрлар ва вақт бўйича ресурсларни

етишмаслиги каби муаммоларга дуч келмоқдалар. Аудитнинг халқаро стандартлари ва Молиявий ҳисоботларнинг халқаро стандартларига ўтилиши ушбу муаммоларни чуқурлаштирди.

Шу билан бирга, қатор муаммолар ва камчиликлар аудиторлик фаолиятининг янада ривожланишига, бошқаришга оид қарорларни қабул қилиш ва корпоратив бошқарув сифатини ошириш учун аудиторлик хизматларининг аҳамиятини оширишга тўсқинлик қилмоқда [1].

Жамият ишончини тиклаш, муаммоларни ҳал этиш йўллари аудиторлик ташкилотининг ички стандартларини ишлаб чиқишда, аудиторларнинг касбий ахлоқи, малакаси ва ишбилармонлик обрўси тизимини, аудиторларнинг ўзини ўзи бошқариш ташкилотлари томонидан таваккалчиликка асосланган аудиторлик ташкилоти иши сифатининг ташқи назоратини ташкил этиш тизимини шакллантиришга асосланган аудиторлик хизматлари сифатига талабларни оширишда акс этади.

Ҳозирги вақтда аудиторларнинг республика жамоат бирлашмалари томонидан аудиторлик ташкилотларининг ташқи сифат назоратини ўтказиш тизими мажбурий эмаслиги, аудиторларнинг республика жамоат бирлашмалари ўтказадиган аудитнинг ташқи сифат назорати услубиятини такомиллаштириш ва доимий равишда ривожланаётган аудитнинг халқаро стандартларига мослаштиришни талаб қилади.

Республикамиз олим ва мутахассислари аудитнинг ташқи сифат назоратини ўрганиш бўйича бир қатор изланишлар ва тадқиқотлар ўтказишган.

Хусусан, А.З.Авлакуловнинг [4] фикрича аудитнинг ҳуқуқий асослари яратилиб, аудиторлик фаолиятининг ташкилий асослари тўлиқ шаклландан кейин, асосий эътибор унинг сифат кўрсаткичларини яхшилашга қаратилиши лозим. Аудиторлик хизматларининг сифат кўрсаткичлари аудитнинг самарадорлигини оширишга хизмат қилишини таъкидлаган.

О.Қ.Қўшматов [8] аудиторлик ташкилотлари томонидан кўрсатилаётган хизматлар сифати билан аудиторлик ташкилотининг ходимларини малакасини

ўзаро боғлиқлигига эътибор қаратди.

Ш.А.Тожибоева ва Г.Б.Тошпўлатовалар [5] молиявий натижалар аудити сифатини оширишда иқтисодий таҳлил инструментида фойдаланишни таклиф этишган.

М.М.Тўлаҳўжаева [6] ташқи сифат назоратида сифат назоратчиларининг мустақиллигига эътибор қаратди.

С.Т.Утегенова [7] аудиторлик ташкилотларида аудиторлик текширувларини ўтказишда аудиторлик текширувларининг сифат даражасини «балли баҳолаш» усулидан фойдаланишни, аудит сифати назоратини ташкил қилиш ҳамда амалга ошириш мақсадида ички стандартларни ишлаб чиқиш ва амалиётга жорий этишни таклиф этди.

Республикамизда аудиторлик ташкилоти иши сифатини ташқи назоратининг бир қатор иқтисодий ва ижтимоий жиҳатлари миллий олимларимиз томонидан етарлича чуқур ўрганилмаган:

янги қабул қилинган, 1-, 2- ва 220-сон Аудитнинг халқаро стандартларига мувофиқ таваккалчиликка асосланган ташқи сифат назоратининг хусусиятлари;

аудит сифатини таъминлашда аудиторнинг малакасига қўйилган талаблар;

аудиторлик ташкилотининг ички стандартларини Аудитнинг халқаро стандартлари асосида қайта кўриб чиқиш ва бошқа бир қатор масалалар очиқ қолган.

Бизнинг фикримизча аудиторлик ташкилоти иши сифатининг ташқи назорати: аудиторлик ташкилотининг фаолиятида ва аудит хизматларини кўрсатишида Аудитнинг халқаро стандартлари ва амалдаги норматив-ҳуқуқий ҳужжатлар талабларига риоя этилаётганлигини аниқлаш мақсадида ўтказиладиган таомиллар мажмуасидир.

Ўзбекистон Республикаси Президентининг 2018 йил 19 сентябрдаги ПҚ-3946-сон “Ўзбекистон Республикасида аудиторлик фаолиятини янада ривожлантириш чора-тадбирлари тўғрисида”ги қарори [2] билан мажбурий

тартибда аудиторлик ташкилотлари ташқи аудит сифатини назорат қилишни ташкил этиш ва ўтказиш бўйича чора-тадбирлар назарда тутилган. Аудиторлик ташкилотлари ишини ташқи сифат назоратини мажбурий тарзда ўтказиш ваколати Молия вазирлигига берилган.

Вазирлар Маҳкамасининг 2022 йилнинг 28 сентябридаги 538-сон қарори [3] билан аудиторлик ташкилотининг иши сифатини ташқи назоратини ташкил этиш тўғрисида низом тасдиқланган.

Бизнинг фикримизча мазкур норматив ҳужжатда аудиторлик ташкилоти ишининг ташқи сифат назоратининг моҳияти нотўғри талқин қилинган. Норматив ҳужжат аудиторлик ташкилотининг ички ҳужжатларини қонунчилик талабларига жавоб беришини назорат этиб, аниқланган қоидабузарликнинг жамиятга таъсирини эътиборга олмаган.

Аудитор кўрсатган сифатсиз хизмат оқибатларини ҳар доим ҳам вақт ўтгандан кейин бартараф этиб бўлмайди. Масалан, қурилиш соҳасида йўл қўйилган камчиликлар объектни эксплуатацияга қабул қилингунча бартараф этилиши мумкин. Аудитда эса аудиторлик ташкилотининг Аудитнинг халқаро стандартлари талабларига риоя қилмаган ҳолда кўрсатган сифатсиз хизмати асосида кўп сонли акциядорлар (таъсисчилар), кредиторлар ва инвесторлар ўзларининг қарорларини қабул қилиб бўлишган. Аудиторлик ташкилоти ўзининг ички ҳужжатларини тўғрилагани билан хўжалик субъектининг корпоратив ҳужжатларини, қарорларини ўзгартириш қийин, хўжалик субъектига, акциядорлар ва кредиторларга етказилган зарарни бартараф этиб бўлмайди. Бундай ҳолатда аудиторлик ташкилотини жазосиз қолдириш, аудит хизматидан фойдаланган жамият аъзоларига нисбатан адолатли эмас.

Республикада аудитнинг ташқи сифат назорати амалиёти. Республикада ташқи сифат назорати аудиторларнинг иккита республика жамоат бирлашмалари томонидан ихтиёрий тарзда ўтказилган: Ўзбекистон аудиторлар палатаси ва Ўзбекистон бухгалтерлар ва аудиторлар Миллий ассоциацияси.

Ҳар икки жамоат бирлашмаси ташқи сифат назоратини бўйича ўз

услугиятини ишлаб чиққан бўлиб, услубият чет эл тажрибасига, асосан, мустақил давлатлар ҳамжиҳатлиги давлатларининг амалий тажрибасига асосланган.

Аудиторларнинг республика жамоат бирлашмаларида ташқи сифат назорати икки босқичда амалга оширилган. Биринчи босқичда аудиторлик ташкилотлари махсус ишлаб чиқилган сўровнома саволларига жавоб берганлар.

Ташқи сифат назоратининг иккинчи босқичи махсус танланган назоратчилар томонидан амалга оширилган. Назоратчи текширилган аудиторлик ташкилотига алоқадор бўлмаслиги, ундан моддий ёки номоддий манфаатларга эга бўлмаслиги шарт.

Иккинчи босқичда сифат назоратчиси аудиторлик ташкилотига бориб биринчи босқичда берилган жавобларни аслига тўғри келишини ва аудиторлик ташкилотининг ишчи ҳужжатлари амалдаги қонунчилик талабларига жавоб беришини ўрганган.

2017 йилнинг 9 августида аудиторларнинг республика жамоат бирлашмалари аудитнинг ташқи сифат назоратини биргаликда амалга ошириш мақсадларида “Аудиторлик хизматларнинг сифат назоратини ўтказиш” услубияти, Аудиторлик фаолиятини ташқи сифат назоратини амалга ошириш бўйича Қўмитанинг Низоми, Кўрсатилаётган хизматларни ва Профessional бухгалтернинг одоб-ахлоқ кодексига амал қилишни сифат назоратини ўтказишни намунавий дастурини тасдиқлашган.

Республикамизда қабул қилинган, аудиторлик ташкилоти иши сифати назоратининг шакли, умуман олганда МДХ давлатларида ва бир қатор етакчи хорижий давлатларда ҳам қўлланилади. Хорижий давлатларда аудитнинг ташқи сифат назоратини бошқариш тизими тажрибасидан фойдаланган ҳолда аудиторлик ташкилоти иши сифатининг амалдаги тизимини такомиллаштириш мақсадга мувофиқдир.

Аудиторларнинг республика жамоат бирлашмалари томонидан 2017 йил 9 августда биргаликда тасдиқланган “Аудиторлик хизматларини сифат

назоратини ўтказиш услубиёти”ни такомиллаштириш мақсадида муаллиф томонидан “Аудиторлик ташкилотининг иши сифатини ташқи назоратдан ўтказиш тартиби” ишлаб чиқилди.

Аудиторлик ташкилоти иши сифатини ташқи назоратдан ўтказиш тартиби 7 босқичдан иборат (1-расм).

1-босқич. Аудиторлик ташкилоти ҳар йилнинг 20 январига қадар жамоат бирлашмасига ташқи сифат назоратини ихтиёрий тарзда ўтказишни сўраб ёзма равишда мурожаат қилади.

Шунингдек, аудиторлик ташкилоти ташқи сифат назоратини ўтказишни сўраб ҳисобот йилининг ҳар чорагини охириги 10 кунгача мурожаат этиши мумкин.

Аудиторлик ташкилоти ёзма мурожаатига ўз фаолияти бўйича маълумотларни илова қилади.

Ташқи сифат назоратини ўтказиш учун аудиторлик ташкилоти фаолияти тўғрисидаги маълумотлар рўйхати жамоат бирлашмаларининг веб-сайтига жойлаштирилган ёки аудиторлик ташкилотининг сўровига мувофиқ тақдим этилади.

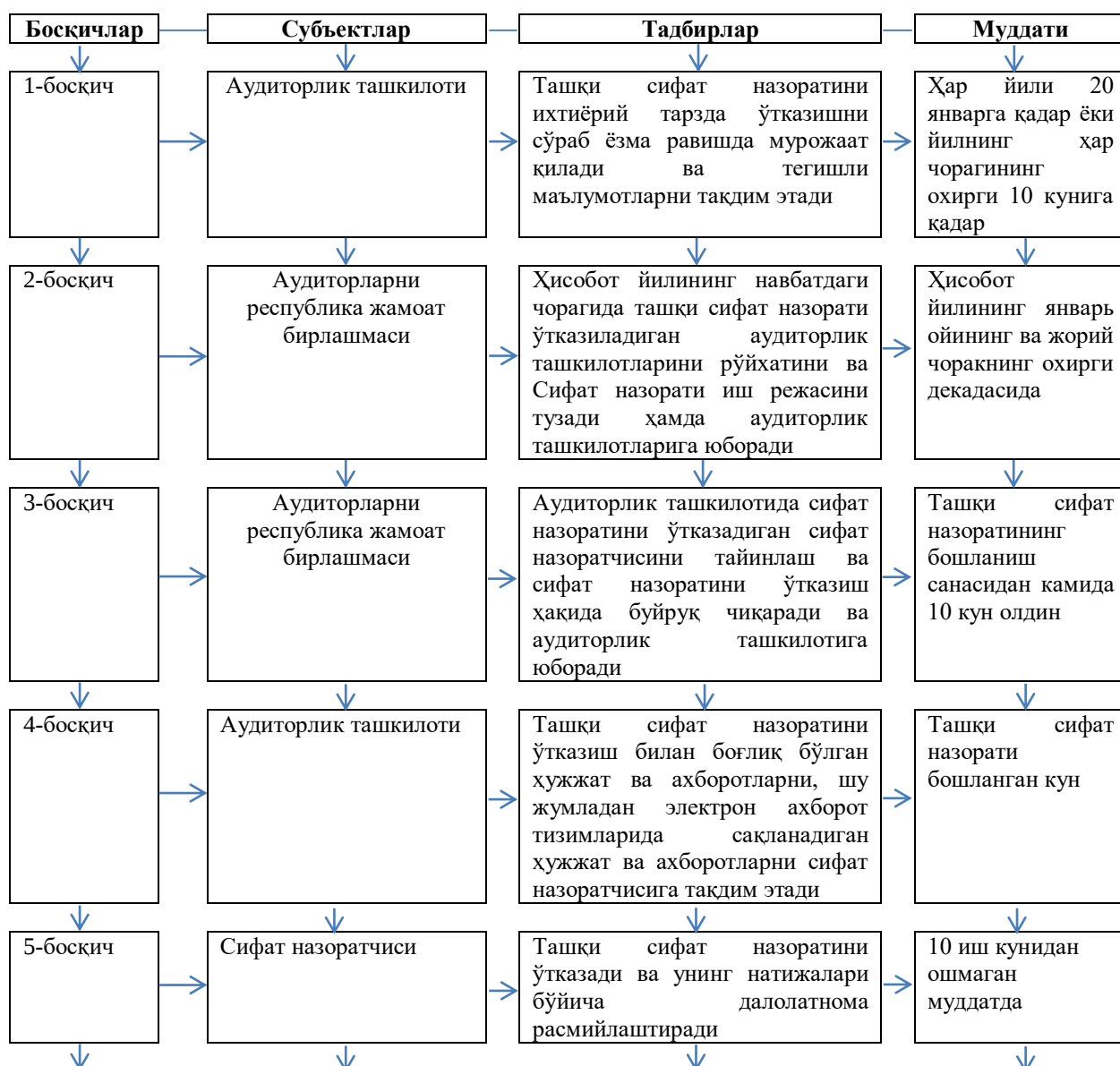
2-босқич. Аудиторларнинг жамоат бирлашмаси ҳар йил январь ойининг охириги 10 кунда, ташқи сифат назорати ўтказиш бўйича олинган мурожаатлар асосида ҳисобот йилида ташқи сифат назорати тамойиллари ўтказиладиган аудиторлик ташкилотларининг рўйхатини ва йиллик Сифат назорати иш режасини тузади. Мазкур режа, йилнинг ҳар чорагида аудиторлик ташкилотларидан келиб тушган мурожаатлар асосида қайта кўриб чиқиши мумкин.

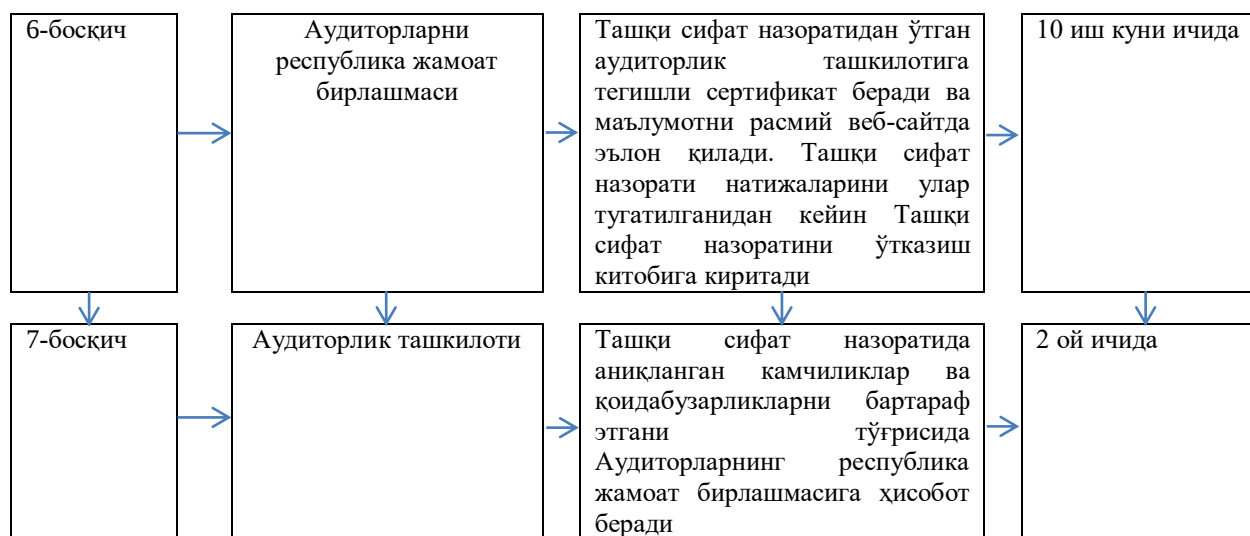
Тасдиқланган Сифат назорати иш режаси жамоат бирлашмасининг веб-сайтига жойлаштирилади ва ҳар йил чорагини бошида иш режасига киритилган аудиторлик ташкилотларига юборилади.

3-босқич. Аудиторларнинг республика жамоат бирлашмаси аудиторлик ташкилотида ташқи сифат назоратини ўтказадиган сифат назоратчиси номзодини аудиторлик ташкилоти билан ёзма равишда келишади. Аудитор

ташкilotи билан келишилган сифат назоратчиси билан фуқаролик-ҳуқуқий шартнома тузиш, сифат назоратчисини назорат тамойилларини ўтказишга тайинлаш, ҳамда аудиторлик ташкilotида ташқи сифат назоратини ўтказиш муддатларини белгилаш тўғрисида буйруқ қабул қилади. Қабул қилинган буйруқ нусхасини жамоат бирлашмаси ташқи сифат назорати бошланадиган санадан камида 10 кун олдин аудиторлик ташкilotига юборади ва корпоратив веб-сайтига жойлаштиради.

4-босқич. Аудиторлик ташкilotи ташқи сифат назоратини бошланадиган кунда назорат тадбирлари ўтказиш билан боғлиқ бўлган ҳужжат ва ахборотларни, шу жумладан электрон ахборот тизимларида сақланадиган ҳужжат ва ахборотларни сифат назоратчисига тақдим этади.





1-расм. Аудиторлик ташкилотининг иши сифатини ташқи сифат назоратидан ўтказиш босқичлари

Аудиторлик ташкилоти сўралган ҳужжатларни тақдим этмаган ҳолларда сифат назоратчиси аудиторлик ташкилоти ҳужжат тақдим этишдан бош тортгани тўғрисида далолатнома тайёрлайди.

5-босқич. Сифат назоратчиси 10 иш куни давомида ташқи сифат назоратини ўтказди ва унинг натижалари бўйича далолатнома тайёрлайди.

6-босқич. Аудиторларнинг республика жамоат бирлашмаси 10 иш куни ичида ташқи сифат назоратидан ўтган аудиторлик ташкилотига тегишли сертификат беради ва маълумотни корпоратив веб-сайтда эълон қилади. Ташқи сифат назорати натижаларини улар тугатилганидан кейин Ташқи сифат назоратини ўтказиш китобига киритади.

7-босқич. Ташқи сифат назорати натижасида аудиторлик ташкилоти фаолиятида маълум бир қоидабузарликлар аниқланган бўлса, аудиторлик ташкилоти 2 ой ичида ташқи сифат назоратида аниқланган камчиликлар ва қоидабузарликларни бартараф этгани тўғрисида аудиторларнинг республика жамоат бирлашмасига ҳисобот беради.

Ишлаб чиқилган тартиб аудиторлик ташкилотларида ташқи сифат назоратини ташкил этиш ва ўтказишни шаффоф механизмини яратади.

Шунингдек, аудиторлик текширувларнинг сифатини ташқи назоратини ўтказиш учун, республикада аудиторлик фаолиятини мувофиқлаштирувчи

норматив-ҳуқуқий ҳужжатлар ва Аудитнинг халқаро стандартлари асосида махсус тест саволлари (саволномалар) мажмуаси ишлаб чиқилган (2-жадвал).

2-жадвал

Ташқи сифат назорати бўйича тест саволлари мажмуаси

№	Мавзулар номи	Саволлар сони
1	Аудиторлик ташкилотига нисбатан белгиланган талаблар	30
2	Аудиторлик фаолиятига ва аудиторлик текширувларига қўйилган талаблар	43
3	Аудиторлик хизмати учун шартнома ва суғурта полиси	9
4	Сифат назорати тизими элементлари	8
5	Аудиторлик ташкилоти раҳбарининг сифат назоратини таъминлаш бўйича масъулияти	6
6	Ахлоқ кодекси талабларига риоя қилиш	59
7	Буюртмачи билан муносабатларни ҳамда муайян келишувларни қабул қилиш ва давом эттириш	11
8	Инсон ресурслари	10
9	Шартнома талабларини бажариш	40
10	Мониторинг	27
11	Сифат назорати тизимини ҳужжатлаштириш	3
12	Аудиторлик ташкилотлари учун жиноий фаолиятдан олинган даромадларни легаллаштиришга, терроризмни молиялаштиришга ва оммавий қирғин қуролини тарқатишни молиялаштиришга қарши курашиш бўйича ички назорат Қоидалари	73
	ЖАМИ:	342

Мазкур саҳифада тест саволларига берилган ижобий баҳоларни сони ҳам умумлаштирилган ҳолда мавзулар бўйича жамланади.

Сифат назоратчиси аудиторлик ташкилоти ишининг сифатини текшириш натижаларини махсус ишлаб чиқилган электрон дастурга киритади. Аудиторлик ташкилоти ҳам тест саволлари бўйича ўз фикрини ёзма тарзда билдириш ва тегишли ҳужжатларни илова қилиш имконига эга.

Сифат назоратчисининг бажарган ишлари электрон дастур орқали аудиторларнинг республика жамоат бирлашмаларида ташкил этилган Сифат назорати қўмитаси аъзоларига, сифат назоратчисининг текширув натижалари бўйича ишлаб чиққан тавсиясини кўриб чиқишга тақдим этилади.

Тест саволларини ишлаб чиқишдан мақсад ташқи сифат назорати жараёнини шаффофлигини, сифат назоратчисининг холис ва мустақиллигини

назорат этишдан иборатдир.

Фойдаланилган адабиётлар:

1. Ўзбекистон Республикасида аудиторлик фаолиятини ривожлантириш чора-тадбирлари тўғрисида: Ўзбекистон Республикаси Президентининг 2018 йил 19 сентябр ПҚ-3946-сонли Қарори. <http://lex.uz//docs/3914502>.

2. Аудиторларни сертификатлаштириш тизимини такомиллаштириш бўйича қўшимча чора-тадбирлар тўғрисида: Ўзбекистон Республикаси Президентининг 2021 йил 4 август ПҚ-5210-сон қарори. <http://lex.uz//docs/5552197>.

3. Аудиторлик ташкилотининг иши сифатини ташқи назоратдан ўтказиш тартиби тўғрисидаги низомни тасдиқлаш ҳақида: Ўзбекистон Республикаси Вазирлар Маҳкамасининг 2022 йил 28 сентябр 538-сон қарори. <http://lex.uz//docs/6212685>.

4. Авлокулов А.З. Молиявий натижалар аудити сифатини ошириш масалалари //Иқтисодиёт ва инновацион технологиялар, 2016. – № 2. – Б. 1–7.

5. Тожибоева Ш.А., Тошпўлатова Г.Б., Молиявий натижалар аудити сифатини оширишда иқтисодий таҳлилдан аудит воситаси сифатида фойдаланиш //Иқтисодиёт ва таълим, 2020. – №2. – Б. 86-92.

6. Тўлаходжаева М.М., Илхомов Ш.И. Аудит: ўқув қўлланма. – Тошкент: Иқтисодиёт, 2012.

7. Утегенова С.Т. Ўзбекистонда аудит иши сифатининг назоратини такомиллаштириш: иқд.ф.фалса.докт., дисс. автореферати. – Тошкент: Қорақалпоқ давлат университети, 2012. – 54 б.

8. Қўшматов О.Қ. Аудиторлик ташкилотлари томонидан кўрсатилаётган хизматлар сифатини оширишнинг аҳамияти ва зарурлиги // Scientific Journal of “International Finance & Accounting” Issue 4, August 2022, 10 p.