

Авазов Илҳом Равшанович,
Тошкент молия институти катта ўқитувчиси

КОНСОЛИДАЦИЯЛАШГАН МОЛИЯВИЙ ҲИСОБОТНИ ТЕКШИРИШДА АУДИТОРЛИК ДАЛИЛЛАРИНИ ТЎПЛАШ ВА УНИ ТАКОМИЛЛАШТИРИШ

УДК:336.11(658.1)

АВАЗОВ И.Р. КОНСОЛИДАЦИЯЛАШГАН МОЛИЯВИЙ ҲИСОБОТНИ ТЕКШИРИШДА АУДИТОРЛИК ДАЛИЛЛАРИНИ ТЎПЛАШ ВА УНИ ТАКОМИЛЛАШТИРИШ

Мақолада молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартлари асосида тузилган консолидациялашган молиявий ҳисоботни аудитнинг халқаро стандартларига мувофиқ текширувни ўтказиш жараёнида, аудиторлик далилларини тўплаш масалалари келтириб ўтилган. Уларга берилган таърифлар, консолидациялашган молиявий ҳисобот аудитининг босқичлар блок-схемалари ишлаб чиқилган.

Таянч сўзлар: молиявий ҳисобот, консолидациялашган молиявий ҳисобот, аудитнинг халқаро стандартлари, аудиторлик далиллар, аудит амаллари, бош корхона, шўъба корхона.

АВАЗОВ И.Р. СБОР И СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ АУДИТОРСКИХ ДОКАЗАТЕЛЬСТВ ПРИ ПРОВЕРКЕ КОНСОЛИДИРОВАННОЙ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Статья посвящена сбору аудиторских доказательств при проверке консолидированной финансовой отчетности, составленной в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности. По результатам исследования разработана блок-схема этапов аудита консолидированной финансовой отчетности.

Ключевые слова: финансовая отчетность, консолидированная финансовая отчетность, стандарты аудита, аудиторская интерпретация, операционный аудит, материнская компания, дочерняя компания.

AVAZOV I.R. COLLECTION AND IMPROVEMENT OF AUDIT EVIDENCE IN THE AUDIT OF CONSOLIDATED FINANCIAL STATEMENTS

The article is devoted to the collection of audit evidence in the audit of consolidated financial statements compiled in accordance with international financial reporting standards. Based on the results of the study, a block diagram of the stages of the audit of the consolidated financial statements was developed.

Key words: financial statements, consolidated financial statements, audit standards, audit interpretation, operational audit, parent company, subsidiary.

Кириш.

Иқтисодиётни жадал ривожланиб бориш шароитида хўжалик юритувчи субъектлар ўртасида бўладиган иқтисодий муносабатларда улар тўғрисидаги ахборотларнинг тўғри ва объективлиги муҳим аҳамиятга эга. Хўжалик юритувчи субъектлар иқтисодий муносабатда бўладиган субъектлар тўғрисидаги ахборотларни молиявий ҳисоботдан оладилар. Бир нечта филиаллари ёки шўба корхоналари бўлган хўжалик юритувчи субъектлар консолидациялашган молиявий ҳисобот тайёрлайди ва тақдим этадилар. Бундай субъектлар билан иқтисодий муносабатда бўладиган субъектлар, улар тўғрисидаги ахборотни консолидациялашган молиявий ҳисоботдан оладилар. Бундан ташқари турли бирлашмалар, концернлар, ассоциациялар ва вазирликлар ҳам консолидациялашган молиявий ҳисобот тайёрлайди ва тақдим этадилар. Шунинг учун, консолидациялашган молиявий ҳисоботнинг ишончлилиги аудиторлик текшируви ёрдамида аниқланади. Консолидациялашган молиявий ҳисоботнинг ишонччилигини аниқлаш учун амалга оширилган аудиторлик текшируви даврида аудиторлик далилларини тўплаш алоҳида аҳамиятга эга бўлиб, бунда аудиторлик далилларини тўплашнинг қайси усулдан фойдаланилганлигига кўп жиҳатдан боғлиқ бўлади.

Асосий натижалар.

Консолидациялашган молиявий ҳисоботни аудиторлик текширувидан ўтказишдан мақсад барча шўба корхоналар томонидан тузилган молиявий ҳисоботлар ва консолидациялашган молиявий ҳисобот ахборотларини таққослаш, тафовутлар мавжуд бўлса аниқлаш ва тегишли хулосани шакллантиришдан иборат. Консолидациялашган молиявий ҳисоботлар бошқарув тушунчасига ва капитал тушунчаси бўйича ягона молиявий ҳисоботга асосланган бўлиши лозим. Юқоридагилардан келиб чиққан ҳолда, молиявий ҳисобот ва консолидациялашган молиявий ҳисоботларнинг аудитидаги асосий фарқ шундаки, консолидациялашган молиявий ҳисоботда бир неча мустақил ташкилотларнинг молиявий ҳисоботларида келтирилган барча кўрсаткичлар тўлиқ келтириб ўтилмайди. Бунда бош компания таркибидаги корхоналар бир-биридан бўлган қарз маблағлари акс эттирилмайди, лекин шўба корхоналар ўзларининг молиявий ҳисоботларида келтиради.

Мана шундай хусусиятлар консолидациялашган молиявий ҳисоботнинг ахборотларидаги бузилишларга олиб келади. Бундан ташқари, консолидациялашган молиявий ҳисоботнинг ахборотларини бузилишига қуйидаги ҳолатлар ҳам сабаб бўлади:

- компаниялар гуруҳининг таркибини нотўғри аниқлаш;
- бухгалтерия (молиявий) ҳисоботларидаги бузилишлар;
- консолидация учун ҳисоб сиёсатидан фойдаланиш, бу молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартларини барча талабларини ўз ичига олмайди;
- бухгалтерия ҳисобининг миллий стандартлари асосида тузилган молиявий ҳисоботларни молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартларига мослаштириш жараёнидаги хатоликлар;
- консолидациялашган молиявий ҳисоботни тайёрлашдаги хатолар.

Ушбу хусусиятлар молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартларига мувофиқ тайёрланган консолидациялашган молиявий ҳисоботни аудиторлик текширувидан ўтказиш масалаларини такомиллаштириш лозимлигини белгилаб беради. Бунда асосий эътибор, молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартларига мувофиқ тузилган молиявий ҳисобот ва консолидациялашган молиявий ҳисобот аудити услубларини такомиллаштиришга қаратилади.

Консолидациялашган молиявий ҳисобот аудитини ўтказишда аудитнинг халқаро стандартлари асосида текшириб аудиторлик далилларини тўплаш вақтида аудиторнинг асосий вазифаларидан бири бўлиб, бош компания томонидан тузилган консолидациялашган молиявий ҳисобот кўрсаткичларида ноаниқликлар келиб чиқадиган бўлса, ўзининг шўба корхоналари молиявий ҳисоботдаги жиддий тафовутларга олиб келиши мумкин бўлган хавфларни аниқлаш ва баҳолашдир. Сўнгра аудитор, ушбу рискларнинг қайси бири муайян аудит амаллари орқали кўриб чиқилиши керак бўлган муҳим хатарларни аниқлайди.

Аудиторлик текширувини амалга оширишда аудит далилларини йиғиш аудиторларнинг асосий вазифаларидан бири бўлиб, аудитнинг барча номатив-ҳуқуқий асослари ва стандарт талаблари асосини ташкил этади. Ушбу ёндашув аудиторлик текширувлари давомида аудиторлик далилларини тўплаш бўйича ҳаракатларига, уларнинг миқдори ва сифатига қўйиладиган талабларни

ҳисобга олган ҳолда, текширилган молиявий ҳисоботларнинг ишончилиги тўғрисида аудиторлик хулосаси учун асос яратишга қаратилган бўлиши шарт.

Шундай экан, аудит далиллари тушунчаси аудиторлик фаолияти назарияси ва амалиётида кенг қўлланилиб, унинг таърифи шаклан турлича бўлган, лекин мазмунан бир хил бўлган фикрлардан иборат (1-жадвал).

“Гуруҳ молиявий ҳисоботлари, барча муҳим жиҳатлар юзасидан, молиявий ҳисоботни тақдим этиш учун қўлланиладиган асосга мувофиқ тайёрланганлиги бўйича фикрни ифодалаш учун корхоналарнинг молиявий маълумотларига ва консолидацияланиш (жамлаш) жараёнига нисбатан етарлича тегишли аудиторлик далилига эга бўлиши лозим” [1, 930 б.].

Аудит халқаро стандартлари асосида консолидациялашган молиявий ҳисоботни тайёрлаш учун зарурий шартларни текширишда фойдаланишга қўйиладиган талабларни ўз ичига олади. Аудитнинг сифатини ошириш бўйича, вазифаларни консолидациялашган молиявий ҳисоботни тайёрлаш учун тегишли шартларни ҳисобга олган ҳолда аудиторлик текширувини амалга ошириш борасида аудиторлик далилларини тўплашда уларни ишончилиги ва мослигини баҳолаш тартибини ўтказиш орқали ҳал қилиш мумкин. Аудитнинг халқаро стандартларини таҳлил қилиш натижаларига асосланиб, консолидациялашган молиявий ҳисоботларни тайёрлаш учун зарур шартлар ва аудиторлик далилларини тўплашда уларнинг ишончилиги ва мослигини баҳолашга замонавий ёндашувлар ўртасидаги боғлиқликни бартараф этиш муҳим масалалардан бири бўлиб ҳисобланади.

Консолидациялашган молиявий ҳисоботни аудиторлик текширувини бошлашдан олдин гуруҳ таркибига кирувчи хўжалик юритувчи субъектларнинг молиявий ҳисоботлари ҳамда молиявий маълумотларини ўз ичига олган бош компаниядан гуруҳнинг молиявий ҳисоботлари мавжудлигини талаб қилиниши керак. “Гуруҳ молиявий ҳисоботлари” атамаси шунингдек, бош ташкилотга эга бўлган, умумий бошқарув остидаги корхоналар томонидан тайёрланган молиявий ҳисоботларни ўз ичига олган консолидациялашган молиявий ҳисоботларга нисбатан ҳам қўлланилади.

Консолидациялаш жараёнига гуруҳ аудиторлари фикрларини шакллантириш учун асос

бўладиган корхоналарнинг молиявий маълумотларига нисбатан етарлича тегишли аудиторлик далили олинишининг етарлилиги ва мослиги бу эса аудиторлик далилларнинг сифати ва миқдори жиҳатдан баҳолашини аниқлаши лозим.

“Консолидациялашган молиявий ҳисобот мақсадида аудитга қўшимча равишда, бош компания таркибига кирувчи хўжалик юритувчи субъектларнинг молиявий ҳисоботларни мажбурий аудитини ўтказиш зарурати ҳам аудит режага киритиш зарур” [1, 412 б.].

Хўжалик юритувчи субъектнинг молиявий ҳисоботини тайёрлаш жараёни айрим тузатишларни акс эттириш учун ностандарт муомалаларидан фойдаланишни ҳам ўз ичига олади. Консолидациялашган молиявий ҳисобот тузиш пайтидаги тузатишлар ва бизнесни бирлаштириш ёки чиқиб кетишлар бўйича муомалалар, бир марталик баҳолашлар, хусусан, активнинг қадрсизланишини баҳолашга хизмат қилиши мумкин.

Консолидациялашган молиявий ҳисоботларни тайёрлаш учун зарур шарт-шароитлар билвосита аудиторлик далилларини баҳолаш аудиторлик текширувда амалга ошириладиган мезонлардан бири деб аталади. Сўнгги йилларда молиявий ҳисоботларни тайёрлаш учун зарур шартларнинг турли жиҳатлари ва муҳим хусусиятлари бўйича тадқиқотлар ишлаб чиқилмоқда [5, 31 б.].

АХСда аудиторлик далилларининг хусусиятлари унинг етарлилиги ва мослиги билан ўзаро боғлангандир. Улар:

- сифат ўлчови;
- миқдор ўлчови;
- аудитор томонидан ахборотни баҳолаш мезонлари.

Аудитнинг халқаро стандартларини асоси сифатида далиллар аудитор қарорларни қабул қилиш ва аудиторлик хулосасини ифода этиш учун асос яратиши кераклигини англатади. Аудиторлик далилларининг мослиги бу сифат ўлчовини билдирса, аудиторлик далилларини етарлилиги эса миқдор ўлчовини билдиради. Тегишли белги бу аудиторлик далилларининг сифатидир. Аудиторлик далилларининг сони ва сифатини баҳолашда аудиторнинг профессионалигидан келиб чиққан ҳолда уларнинг етарлилиги ва мақсадга мослигини таҳлил қилади. АХСга кўра, аудиторлик далилларининг етарлилиги ҳисоботларнинг жиддий бузилиши рискин баҳолаш натижалари ва маълумотларнинг сифати билан боғлиқ.

1-жадвал. Аудиторлик далилларига берилган таърифлари¹

Таърифлар	Манба
Аудиторлик далили – Аудиторлик фикри учун асос бўлган ҳулосаларга эришишда аудитор томонидан фойдаланилган маълумот. Аудиторлик далили молиявий ҳисоботлар учун асос бўлган бухгалтерия ёзувлари ва бошқа маълумотлардан ташкил топади.	Манба Глоссарий [1,31 б.] №200 - “Молиявий ҳисоботларнинг аудити учун сифат назорати” АХС [1, 131 б.] №500 - “Аудиторлик далиллар” АХС [1, 623 б.]
Аудиторлик далиллари - аудиторлик ташкилоти томонидан аудиторлик текшируви вақтида йиғилган ва аудиторлик ҳулосасини асословчи маълумот (ахборот)лардир.	№50 - “Аудиторлик далиллар” АФМС [7]
Аудиторлик далиллари аудитор томонидан аудиторлик текшируви жараёнида олинган, ушбу ахборотларни таҳлил қилиш натижасида аудитор фикрини ташкил қилиш учун асос бўлган ахборотлар ҳисобланади.	Шеремет А.Д., Суйц В.П. [4, 204 б.]
Аудиторлик далиллари етарли ва мақсадга мувофиқ бўлиши муҳим ҳисобланади. Зеро, бу кўрсаткичлар кўлами аудит режаси ва аудиторлик текширувларининг суммасига ҳам таъсир қилади. Чунки аудиторлик далиллари етарли бўлиши аудит ҳулосасининг якуний кўринишига бевосита боғлиқдир.	Бычкова С.М., Итыгилова С.М. [2, 122 б.]
Аудиторлик далиллари аудит стандартларининг концептуал асоси сифатида кўриб чиқалади. Аудит далиллари ва молиявий ҳисоботларни тайёрлаш учун зарурий ҳолатларнинг ўзаро боғлиқлиги аудиторлик текширувини ўтказиш учун асос яратишга имкон беради, зарурий ҳолатлар аудиторлик далилларини тўплаш мезони бўлиб хизмат қилади.	Василенко А.А. [3, 10 б.]
Аудиторлик далиллари – аудиторлик ташкилоти томонидан аудиторлик текшируви вақтида йиғилган ва аудиторлик ҳулосасини асословчи бухгалтерия ҳисоби маълумотлари, аналитик счётлар қолдиқлари, бошланғич ҳужжатлар ва йиғма регистрлар, бошқа аудитор томонидан тўпланган ахборотлар ҳисобланади.	Қўзиев И.Н. [6, 52 б.]

Аудиторлик далилларининг тегишли хусусияти, ўз навбатида, аудиторлик ҳулосаларни асослашда мувофиқлик ва ишончлилик мезонлари билан белгиланади. Ушбу энг муҳим жиҳат аудиторлик ташкилотлари томонидан тузиладиган аудиторлик ҳисоботи ва ҳулосасининг ишончилигига таъсирини баҳолаш билан боғлиқ. Аудиторлик далилларининг моҳияти учинчи шахслар томонидан маълумотларга тасдиқ олиш ахборотни аудитор томонидан баҳолаш мезонлари ҳисобланади.

Аудитнинг халқаро ва миллий стандартлари асосида тузилган шўба корхоналарнинг молиявий ҳисоботлари ва бош компания томонидан у молиявий ҳисоботларини консолидациялашган молиявий ҳисоботни тузиш, аудиторлик текширувининг барча босқичларида фойдаланишини

турли жиҳатларини акс эттиради. Консолидациялашган молиявий ҳисоботни тайёрлаш ва тузишда зарур шартларга мувофиқ аудиторлик далилларини тўплаш, аудиторлик далилларининг ишончилиги ва самарадорлигини оширади.

Консолидациялашган молиявий ҳисоботни аудиторлик текширувидан барча аудиторлик ташкилотлари томонидан ҳар хил тартибда ўтказиш ва текширув жараёнида тўпланадиган аудиторлик далилларини тўплаш ҳамда уларда қўлланиладиган амалларни бир хил тартибда бориши учун консолидациялашган молиявий ҳисоботни аудиторлик текширувидан ўтказиш босқичлари ишлаб чиқилди (2-жадвал).

Ушбу кетма-кетлик бир гуруҳ компаниялар фаолиятини бу босқичларида аудиторлик текширувини ўтказиш, гуруҳнинг ички назорат тизимини таҳлил қилиш ва ҳисоботларида келтирилган жид-

¹ Маълумотлар асосида муаллиф ишланмаси.

2-жадвал. Консолидациялашган молиявий ҳисобот аудитининг ўтказиш босқичлари¹

Босқичлар	Бажариладиган ишлар
1-босқич: Топшириқ бўйича дастлабки ҳаракат	Компаниялар гуруҳига хизмат кўрсатишни қабул қилиш
	Консолидацияланган молиявий ҳисобот аудити учун олдиндан режалаштириш
2-босқич: Консолидациялашган молиявий ҳисоботнинг жиддий бузилиши рискинни аниқлаш ва баҳолаш	Гуруҳ ва унинг таркибий қисмлари фаолиятини, шу жумладан бирлаштириш жараёнини ўрганиш
	Ички назорат ва рискларни бошқариш тизимини баҳолаш
	Моддий нотўғри талқин қилиш рискинни аниқлаш
	Консолидациялашган молиявий ҳисоботнинг яхлитлиги, таркибий қисмларнинг муҳимлик даражаси, консолидациялашган молиявий ҳисобот учун аниқ аҳамиясиз бузилишларнинг энг юқори қийматини белгилаш
	Аудит амалларини батафсил режалаштириш
3-босқич: Муҳим аудиторлик амаллари	Баҳоланган рискларга жавобан муҳим аудит амаллари
	Гуруҳнинг алоқадор томонлар билан битимлар бўйича аудиторлик текширувларини ўтказиш
	Гуруҳнинг узлуксизлигини баҳолаш учун аудит амалларини ўтказиш
	Гуруҳ ҳисоботидан кейин воқеаларни баҳолаш учун аудит амалларини ўтказиш
	Гуруҳнинг молиявий ҳисоботида, шу жумладан ҳисоб сиёсати, боғлиқ томонлар, даъволар, ҳисобот санасидан кейинги воқеалар тўғрисидаги маълумотларнинг аниқлигини аниқлаш учун аудит ўтказиш
4-Босқич: Якуний амаллар	Бир гуруҳ компаниялар акциядорлари ва раҳбарлари учун маълумот тайёрлаш
	Консолидациялашган молиявий ҳисобот бўйича аудиторлик хулосасини тайёрлаш
	Компаниялар гуруҳининг консолидациялашган молиявий ҳисоботини аудиторлик текширувида ички назоратга шарҳ бериш
	Компаниялар гуруҳи акциядорлари ва раҳбарияти учун аудиторлик хулосаси ва маълумотларини тақдим этиш
	Консолидациялашган молиявий ҳисоботларни текшириш бўйича сўровнома тайёрлаш

дий нотўғри талқин қилиш рискинни аниқлашнинг услубий ёндашувларини ишлаб чиқишга хизмат қилади. Мавжуд рискларга қарши қаратилган аудиторлик текширувини ўтказишда рискларни ҳисобга олган ҳолда, жиддий нотўғри маълумотлар ва мавжуд бошқариш воситаларининг рискинни аниқлаш жуда муҳим бўлиб ҳисобланади.

Хулоса ва таклифлар.

Хулоса қилиб шуни айтиш керакки, консолидациялашган молиявий ҳисоботни аудиторлик текширувидан ўтказишда аудиторлик далилларини тўплаш аудиторлик хулосасини ифода этиш учун асос бўладиган бухгалтерия ҳисобини ташкил этиш, бошланғич ҳисоб маълумотлари ва умумлаштирувчи ахборотлар, молиявий ҳисоботни

тузиш учун асос бўлган маълумотлар ва счётларнинг қолдиқлари, бизнес-режа ахборотлари, ташқи ахборот манбаларидан олинган маълумотлар ҳамда бухгалтерия ҳисобига тааллуқли бўлмаган ахборотлар, текширувдан кейинги юз берадиган ҳодисаларга таъсир қиладиган босқичлардан биридир. Ушбу маълумотлар аудиторлик хулосасини ифода қилиш учун етарлича асос бўлиб хизмат қилиши лозим. Чунки, мазкур далиллар асосида аудиторлик хулосасини бериш, бермаслиги ёки хулосанинг қайси турини (ижобий, салбий ёки модификациялашган) танлаш шу маълумотлар асосида берилади. Албатта ушбу далилларни тўплаш билан бирга уларга аналитик ишлов бериш, уларни таҳлил қилиш ва тегишли хулоса чиқариш зарурияти вужудга келади.

¹ Муаллиф томонидан ишлаб чиқилган.

Адабиётлар рўйхати:

1. Аудитнинг халқаро стандарти. Сифат назорати, аудит, кўриб чиқиш, бошқа ишонч билдириш ва турдош хизматларнинг халқаро стандартлари тўплами 4410-сон 2012, I қисм. 2-том. - Тошкент. «Sano-Standart» нашриёти, 2031 б.
2. Бычкова С.М., Итыгилова С.М. Международные стандарты аудита: учеб. пособие. / под ред. С.М. Бычковой. М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2008г. 423с.
3. Василенко А.А. Аудиторские доказательства и предпосылки составления бухгалтерской отчетности в контексте стандартов аудиторской деятельности // Международный бухгалтерский учет. –20-№ 10
4. Шеремет А.Д., Суйц В.П. Аудит. М.: ИНФРА-М, 20448с.
5. Кизиллов А.Н., Василенко А.А. Классификация предпосылок составления бухгалтерской отчетности для целей аудита // Международный бухгалтерский учет. 20№ 42 (240). С. 31—38.
6. Қўзиев И.Н. Аудиторлик ҳисоботларини тузиш ва уларни умумлаштириш: назария ва методологик масалалар. Монография. -Т.: "IQTISOD-MOLIYA", нашриёти, 2015 й. 194 б.
7. <https://www.mf.uz>. (Ўзбекистон Республикаси Молия вазирлиги расмий сайти)