



АУДИТНИНГ СИФАТИНИ БОШҚАРИШ СТАНДАРТЛАРИНИ АМАЛИЁТДА ҚЎЛЛАШ МУАММОЛАРИ

Равшан Хайдаров,

Тошкент молия институтининг мустақил изланувчиси,

Тошкент, Ўзбекистон. Email: bankinfo@list.ru

ORCID: 0000-0002-2244-6914

PROBLEMS OF IMPLEMENTING AUDIT QUALITY MANAGEMENT STANDARDS IN PRACTICE

Ravshan Khaydarov,

Independent researcher of Tashkent Financial Institute,

Tashkent, Uzbekistan. Email: bankinfo@list.ru

ORCID: 0000-0002-2244-6914

JEL Classification: M4, M42

Аннотация. Мазкур мақолада аудиторлик тегиширувларининг сифатини назорат қилиш нуқтаи назаридан, аудиторлик фаолиятининг миллий стандартлари ва аудитнинг халқаро стандартлари талаблари қиёсий таҳлил қилинган ва сифатни бошқариш бўйича халқаро аудит стандартларининг мақсад ва вазифалари кўриб чиқилган.

Аудитнинг сифатини бошқариш соҳасида тўпланиб қолган муаммоларни ечим сифатида IAASB (Халқаро аудит ва ахборот ишончилигини кафолатловчи стандартлар бўйича кенгаши) қўйидаги янги аудитнинг халқаро стандартларини ишлаб чиқди ва битта стандартни қайта кўриб чиқди:

- "Аудиторлик ташилотларида молиявий ҳисоботларни тегишириш ёки кўриб чиқиш, шунингдек ишончни таъминлайдиган бошқа вазифаларни ёки тегишли хизматларни кўрсатиш бўйича вазифаларни бажариш сифатини бошқариш" номли 1-сон стандарт (ISQM 1);

- "Сифатни тегишириш

вазифалари" номли 2-сон стандарт (ISQM 2);

- "Молиявий ҳисоботлар аудитини ўтказишда сифат назорати" номли қайта ишлаб чиқилган 220-сон стандарт (ISA 220).

IAASBнинг фикрича янги стандартлар аудиторлик ташилотининг сифатни бошқаришга бўлган ёндашувини янгилайди ва мустаҳкамлайди.

ISQM 1 стандарти ўз мақсад ва вазифалари жиҳатидан 5-сон Аудиторлик фаолияти стандартига яқин стандарт бўлиб, иккала стандартлар ҳам аудиторлик ташилотлари учун бажаришга мажбурий бўлган меъерий ҳужжатлардир. 5-сон миллий стандартга мувофиқ стандартнинг мақсади аудиторлар иши сифати устидан назорат қилиш меъерларини аниқлаш ва белгилаш бўлса, ISQM 1 – аудиторлик ташилотидан сифатни бошқариш тизимини ишлаб чиқиш, амалга ошириш ва ишлашини таъминлашни талаб қилади.

Аудитор иши сифатини ва топшириқларни бажаришда сифатни



назорат қилишнинг асосий тамойиллари 5-сон миллий стандартида қисман ҳамда ISQM 2 ва ISA 220 халқаро стандартларида кенгайтирилган ҳолда келтирилган.

Аудит сифатини мувофиқлаштирувчи стандартлардаги асосий ўзгаришлардан бири "аудит сифатини назорат қилиш" концепциясидан "аудит сифатини бошқариш" концепциясига ўтилганидир.

Қиёсий таҳлил натижаларидан аудиторлик ташкилотларида аудитор ишини назорат қилиш тизимидан аудит сифатини бошқариш тизимига ўтишда, аудиторлик ташкилотининг ички стандартларини ишлаб чиқишда ёки қайта ишлаб чиқишда фойдаланса бўлади.

Республикамизнинг аудиторлик ташкилотлари аудит сифатини бошқаришни мувофиқлаштирувчи IAASBнинг янги стандартларини ўз ходимлари томонидан ўрганишни ташкил этишлари ва ўз ички ҳужжатларини қайта ишлаб чиқишлари лозим.

Abstract. In this article, the auditors are *texiruvlaring* the quality of supervision, auditing activities for national standardization and audit nation is the standard of comparative analysis and audit quality today.

As a solution to the problems that have accumulated in the field of Quality Management, the IAASB has developed the following new international audit standards and revised one standard:

Quality Management for Firms that Perform Audits or Reviews of Financial Statements, or Other Assurance or Related Services Engagements (ISQM 1);

Engagement Quality Reviews (ISQM 2);

Quality Management for an Audit of

Financial Statements (ISA 220).

The ISQM 1 is a standard close to the audit activity standard No. 5 in terms of its goals and objectives, and both standards are regulatory documents that are mandatory for audit organizations to fulfill. If the purpose of the standard in accordance with the national standard is to determine and establish the norms of control over the quality of the work of auditors, ISQM 1 requires the audit organization to develop, implement and maintain a quality management system.

The basic principles of quality control of the quality of the auditor's work and the performance of assignments are presented in part in the national standard and expanded in the ISQM 2 and ISA 220.

One of the main changes in the standards for coordinating the quality of the audit is the transition from the concept of "audit quality control" to the concept of "audit quality management".

The results of a comparative analysis can be used in audit organizations in the transition from the auditor's work control system to the audit quality management system, in the development or redevelopment of internal standards of the audit organization.

Audit organizations of the republic should organize the study of new standards of the IAASB coordinating audit quality management by their employees and develop their internal documentation.

Калит сўзлар. аудиторлик фаолияти, аудиторлик хизматлари, аудиторлик вазифаси, сифатни бошқариш, сифат назорати.

Key words. audit activity, audit services, audit function, quality management, quality control.

Кириш. Аудитнинг халқаро стандартларини Ўзбекистон Республикасида меъёрий ҳужжат сифатида қабул қилиш талаби дастлаб Ўзбекистон Республикаси Президентининг 2018 йил 19 сентябрдаги ПҚ-3946-сон “Ўзбекистон Республикасида аудиторлик фаолиятини янада ривожлантириш чора-тадбирлари тўғрисида”ги қароридан [2] келтирилган. Мазкур ҳужжатнинг 5б-бандида Ўзбекистон Республикасининг “Аудиторлик фаолияти тўғрисида”ги қонунига тегишли ўзгартиришлар кучга кирадиган кундан бошлаб аудиторлик ташкилотлари аудиторлик фаолиятини фақат Халқаро бухгалтерлар федерацияси томонидан нашр этиладиган халқаро аудит стандартлари асосида амалга ошириши белгиланган.

Шунингдек, қарорнинг 3-бандида 2019 йилнинг 1 январидан бошлаб Ўзбекистон Республикаси Молия вазирлигига аудиторларнинг республика жамоат бирлашмалари билан биргаликда ҳар уч йилда камида бир марта аудиторлик ташкилотлари ишининг сифати ташқи назоратдан ўтказиш вазифаси юклатилган.

Республикада аудиторлик фаолиятини аудитнинг халқаро стандартлари асосида амалга ошириш шартлари Ўзбекистон Республикасининг 2021 йил 25 февралдаги ЎРҚ-677-сон “Аудиторлик фаолияти тўғрисида”ги қонунда [1] келтирилган.

Қонуннинг 9-моддасига мувофиқ Халқаро бухгалтерлар федерациясининг Аудит ва ишонччи таъминлайдиган топшириқларнинг халқаро стандартлари бўйича кенгаши томонидан эълон қилинадиган аудитнинг халқаро стандартлари ҳамда сифат назоратининг халқаро стандартлари, таҳлилий

текширувларнинг халқаро стандартлари, ишонччи таъминлайдиган топшириқларнинг халқаро стандартлари, турдош хизматларнинг халқаро стандартлари республикада аудиторлик ташкилотлари ривож этишлари шарт бўлган аудиторлик фаолияти стандартлари деб кўрсатилган.

Қонунда аудиторлик текширувларнинг ички ва ташқи сифат назоратини ташкил этиш қоидалари ҳам қайд этилган:

Хусусан, қонуннинг 45-моддасига мувофиқ аудиторлар иши сифатининг ички назорати аудиторлик ташкилоти томонидан аудиторлик фаолияти стандартларига биноан амалга оширилиши ва у аудиторлик хизматлари кўрсатиш чоғида мажбурий эканлиги кўрсатилган.

Аудиторлик ташкилоти иши сифатининг ташқи назорати, қонуннинг 46-моддасига мувофиқ, Молия вазирлиги амалга оширадиган, аудиторлик ташкилотлари томонидан қонунчилик талабларини ва аудиторлик фаолияти стандартларини бузишларни аниқлашга ҳамда келгусида уларнинг олдини олишга қаратилган чора-тадбирлар тизимидир деб таъкидланган.

Аудитнинг халқаро стандартларини тан олиш шартлари сифатида қонунда қуйидагилар белгиланган:

- аудиторлик фаолияти Ўзбекистон Республикасининг қонунчилигига зид бўлмаган, Халқаро бухгалтерлар федерациясининг Ўзбекистон Республикасида эълон қилиш тўғрисидаги рухсатномаси асосида аудиторлик фаолияти соҳасидаги ваколатли давлат органи (Молия вазирлиги)нинг расмий веб-сайтида жойлаштирилган аудиторлик фаолияти стандартлари асосида амалга оширилади;

- аудитнинг халқаро стандартларини Ўзбекистон Республикаси ҳудудида қўллаш учун уларни тан олиш тартиби Ўзбекистон Республикаси Вазирлар Маҳкамаси томонидан белгиланади.

Аудитнинг халқаро стандартларини Ўзбекистон Республикасида тан олиш тартиби Ўзбекистон Республикаси Вазирлар Маҳкамасининг 2022 йил 11 апрелдаги 171-сон “Ўзбекистон Республикаси ҳудудида қўллаш учун аудитнинг халқаро стандартларини тан олиш тартиби тўғрисидаги низомни тасдиқлаш ҳақида”ги қарори [3] билан кучга кирди.

Мазкур қарорга мувофиқ Ўзбекистон Республикаси ҳудудида аудитнинг халқаро стандартларини жорий этиш тўғрисидаги қарор Молия вазирлиги томонидан қабул қилинади ва Ўзбекистон Республикаси молия вазирининг буйруғи билан расмийлаштирилади.

Ўзбекистон Республикаси Президентининг “Ўзбекистон Республикасида аудиторлик фаолиятини янада ривожлантириш чора-тадбирлари тўғрисида” 2018 йил 19 сентябрдаги ПҚ-3946-сон қарорига мувофиқ аудиторлик ташкилотлари аудиторлик фаолиятини фақат Халқаро бухгалтерлар федерацияси томонидан нашр этиладиган халқаро аудит стандартлари асосида амалга оширилиши белгилаб қўйилганлиги сабабли Ўзбекистон Республикаси молия вазирининг аудитнинг халқаро стандартларни Ўзбекистон Республикаси ҳудудида қўллаш учун тан олиш тўғрисидаги буйруғи Адлия вазирлигида давлат рўйхатдан ўтказиш талаб этилмайди.

Бугунги кунда аудитнинг халқаро стандартлари ўзбек тилига таржима

қилинди, лекин халқаро стандартларни амалиётга жорий қилиш бўйича Молия вазирининг тегишли буйруғи қабул қилинмаган. Аудитнинг халқаро стандартларини амалиётга жорий қилиш бўйича молия вазирининг тегишли буйруғи қабул қилингандан кейингина мазкур стандартлар республикамиз аудиторлик ташкилотлари, аудиторлар ва аудиторларнинг республика жамоат бирлашмалари учун аудиторлик фаолиятини амалга оширишда мажбурий бўлади.

Шу билан биргаликда, Ўзбекистон Республикаси аудиторлик фаолиятининг миллий стандартлари Адлия вазирлигида 2021 йилнинг 30 июлида 3316-сон билан рўйхатга олинган молия вазирининг буйруғига мувофиқ ўз кучини йўқотган.

Республикамиз аудиторлик ташкилотлари бугунги кунда ҳуқуқий жиҳатдан бўшлиқда фаолият юритишмоқда: аудиторлик фаолиятининг миллий стандартлари бекор қилинган ва аудитнинг халқаро стандартлари расмий тарзда қабул қилинмаган.

Аудитнинг сифати назоратига бағишланган аудитнинг халқаро стандартларида ҳам ўтган йилда тегишли ўзгаришлар юз берди.

Аудит сифатини мувофиқлаштирувчи халқаро стандартлардаги ўзгаришлар. Жаҳонда молиявий инқирозларни глобал иқтисодиётга салбий таъсирини олдини олиш, корхоналарнинг молиявий ҳисоботларига инвесторларнинг ишончини мустаҳкамлаш зарурати аудиторлик хизматларининг сифатига бўлган талабларни қайта кўриб чиқишни тақозо қилмоқда. Аудит бозорини тартибга солувчи давлат органларининг маълумотларига кўра охириги 5 йил ичида аудитнинг сифат кўрсаткичлари

динамикасида сезиларли салбий ўзгаришлар кузатилмаган бўлсада¹, жамиятда аудит сифатига бўлган талаб тобора кучайиб бормоқда. Масалан, Буюк Британияда аудиторлик текширувлари сифатининг ҳолатини ўрганиш натижасида аудит сифатини мувофиқловчи стандартларни такомиллаштириш зарур² деган хулосага келинган.

Аудитнинг сифатини бошқариш соҳасида тўпланиб қолган муаммоларни ечими сифатида IAASB (Халқаро аудит ва ахборот ишончилигини кафолатловчи стандартлар бўйича кенгаш) қуйидаги янги аудитнинг халқаро стандартларини ишлаб чиқди ва битта стандартни қайта кўриб чиқди³:

- "Аудиторлик ташкилотларида молиявий ҳисоботларни текшириш ёки кўриб чиқиш, шунингдек ишончни таъминлайдиган бошқа вазифаларни ёки тегишли хизматларни кўрсатиш бўйича вазифаларни бажариш сифатини бошқариш" номли 1-сон стандарт (ISQM 1);

- "Сифатни текшириш вазифалари" номли 2-сон стандарт (ISQM 2);

- "Молиявий ҳисоботлар аудитини ўтказишда сифат назорати" номли қайта ишлаб чиқилган 220-сон стандарт (ISA 220).

IAASBнинг фикрича янги стандартлар аудиторлик ташкилотининг сифатни бошқариш (менежменти)га бўлган ёндашувини янгилайди ва мустаҳкамлайди.

2022 йилнинг 15 декабрида кучга кирган мазкур янги стандартлар ёрдамида IAASB ривожланаётган ва тобора мураккаблашиб бораётган аудит соҳасига, шу жумладан аудит сифатидан манфаатдор томонларнинг ортиб бораётган талабларига, профилактик ва мослашувчан сифатни бошқариш тизимларига бўлган эҳтиёжга эътибор қаратмоқда. Барча учта стандарт 2022 йилнинг 15 декабридан кейин бошланадиган даврлар учун тайёрланган молиявий ҳисоботларни текшириш учун мажбурийдир.

Шунингдек, 2022 йилнинг 15 декабрь ҳолатига аудиторлик ташкилотларида ишлаб чиқаришга жорий қилинган ва ишлаётган сифатни бошқариш тизими бўлиши лозим.

Янги қабул қилинган стандартлар IAASBнинг амалда бўлган 1-сон ва 220-сон аудитнинг халқаро стандартларини алмаштирди.

Сифатни бошқариш бўйича янги қабул қилинган стандартларни аудитнинг халқаро стандартлари асосида аудиторлик хизматларини кўрсатаётган маҳаллий аудиторлик ташкилотлари қўллашлари шарт [1].

Материал ва метод. Аудит сифати назоратини мувофиқлаштирувчи миллий ва халқаро стандартларни ўзаро қиёслаш.

Жорий ҳолатни эътиборга олган ҳолда ҳамда республика аудиторлик ташкилотлари янги қабул қилинган сифатни бошқариш бўйича стандартлар моҳиятини тушунишлари учун аудитнинг сифат назоратини мувофиқлаштирувчи миллий ва халқаро стандартларнинг талабларини қиёсий таҳлил қилиш мақсадга мувофиқдир.

Ушбу мақола аудитнинг миллий ва халқаро стандартларини қиёсий таҳлил қилишга бағишланган бўлиб, улар

¹2021 Inspection Findings Survey – Released March 25, 2022, ifiar.org.

²Report of the independent review into the quality and effectiveness of audit, sir Donald Brydon CBE, London, December 2019, from: <https://www.nationalarchives.gov.uk/doc/opengovernment-licence/version/3>.

³<https://www.iaasb.org>

аудиторлик ташкилотларининг аудит сифатини назорат қилиш талабларини белгилайди.

Аудитнинг сифат назорати республикамиз аудиторлик ташкилотлари учун янгилик эмас. Аудиторлик текширувларида сифат назоратини таъминлаш вазифалари "Аудитор иши сифатини назорат қилиш" номли 5-сон аудитнинг миллий стандартида⁴ (АМС) [4] белгиланган эди. Бугунги кунда жаҳонда аудит сифатига бўлган талабнинг ўсиши натижасида аудит сифати назоратини мувофиқлаштирувчи битта миллий стандарт ўрнига 3та халқаро стандарт талабларини амалиётга жорий этиш лозим.

ISQM 1 стандарти ўз мақсад ва вазифалари жиҳатидан 5-сон АМСга яқин стандарт бўлиб, иккала стандартлар ҳам аудиторлик ташкилотлари учун бажаришга мажбурий бўлган меъёрий ҳужжатлардир. 5-сон АМСнинг 2-бандига мувофиқ стандартнинг мақсади аудиторлар иши сифати устидан назорат қилиш меъёрларини аниқлаш ва белгилаш бўлса, ISQM 1 – аудиторлик ташкилотидан сифатни бошқариш тизимини ишлаб чиқиш, амалга ошириш ва ишлашини таъминлашни талаб қилади.

Икки стандартнинг бир биридан яна бир фарқли жиҳати:

- 5-сон АМС стандартнинг талаблари барча аудиторлик ташкилотлари учун расмий аудиторлик хулосасини тайёрлашни кўзда тутувчи аудиторлик текширувларида қўлланиши мажбурийдир;

⁴ мазкур стандарт АВ 30.07.2021 й. 3316-сон билан рўйхатга олинган молия вазирининг буйруғига мувофиқ ўз кучини йўқотган.

- ISQM 1 стандарти Халқаро бухгалтерлар федерациясининг Аудит ва ишончни таъминлайдиган топшириқларнинг халқаро стандартлари бўйича кенгаши томонидан эълон қилинадиган аудитнинг халқаро стандартлари ҳамда сифат назоратининг халқаро стандартлари, таҳлилий текширувларнинг халқаро стандартлари, ишончни таъминлайдиган топшириқларнинг халқаро стандартлари, турдош хизматларнинг халқаро стандартлари асосида аудиторлик хизматларини кўрсатишда мажбурий тарзда қўлланади.

Натижалар. Сифатни бошқариш бўйича аудитнинг халқаро стандартларини амалиётда қўллашда республикамизнинг аудиторлик ташкилотлари бир қатор ташкилий ва амалий муаммоларни ҳал этишлари зарур. Масалан, янги қабул қилинган сифатни бошқариш бўйича аудитнинг халқаро стандартлари асосида:

- аудиторлар малакасини ошириш;

- аудиторлик ташкилотининг ички стандартларини ишлаб чиқиш ва янги стандартлар таъсир қилган бошқа аудитнинг халқаро стандартлари бўйича ишлаб чиқилган ички стандартларга тегишли ўзгартиришлар киритиш;

- аудиторлик текширувларининг ташқи сифат назорати услубияти ва тест саволларини ишлаб чиқиш.

IAASB янги стандартларни яхшироқ тушуниш, амалиётга жорий этишга кўмаклашиш учун ҳар бир стандарт учун махсус қўлланмаларни ишлаб чиққан [5 - 7].

ISQM 1 сифатни бошқариш тизимини шакллантириш орқали аудиторлик ташкилотининг сифат учун жавобгарлигини мувофиқлаштиради [5]. ISQM 1 амалдаги IAASBнинг халқаро

стандартни “Молиявий ҳисоботларни ва бошқа ишончли вазифаларни ва тегишли хизматларни текшириш ва кўриб чиқадиган фирмалар учун сифат назорати” номли ISQC 1ни ўрнини босади.

Янги стандартнинг эски стандартдан фаркли жиҳатларидан бири, бу “Сифат назорати” тушунчаси ўрнига “Сифатни бошқариш” тушунчасини киритилгани ва янги стандартни қоидабузарликни олдини олишга қаратилганидир. Стандартнинг эски ва янги таҳрирлари орасидаги яна бир фарқ шундаки, янги таҳрирда стандарт, сифатга таъсир кўрсатадиган хатарлар асосида, вазифаларни танлашга эътиборни кучайтиришни талаб қилади. Хатарлар даражаси юқори бўлган ва бу хатарларни бошқариш имкони бўлмаган вазифаларни аудиторлик ташкилоти қабул қилмаслиги лозим.

Аудиторлик ташкилотининг асосий вазифаси стандартнинг 14-бандида аниқ белгиланган: сифатни бошқариш тизимини яратиш, жорий этиш ва ундан фойдаланиш. Бу, шунингдек, ички назорат тизимларининг бир тури ва бошқа ҳар қандай ички назорат тизимида бўлгани каби, сифатни бошқариш тизимининг ҳам ўз вазифаси бўлиши керак. 14-бандда вазифалар бутун аудиторлик ташкилоти ва унинг сифатни бошқариш тизими нуктаи назаридан шакллантирилган.

ISQM 1га мувофиқ аудиторлик ташкилоти ўзи бажарган топшириқлар (хизматлар)нинг сифатини таъминлаш мақсадида сифатни бошқариш тизимини ишлаб чиқиши керак. Сифат назоратидан сифатни бошқаришга ўтилиши хатарларни баҳолаш орқали таъминланади, яъни сифатни таъминлаш

учун хатарларни бошқариш талаб этилади.

Сифатни бошқариш тизимини ишлаб чиқиш, жорий қилиш ва ишлатишга аудиторлик ташкилотининг барча ходимлари масъулдирлар. Аудитнинг сифатини таъминлаш аудит топшириқларини бажаришда ISA 220га мувофиқ аудиторлар гуруҳи томонидангина эмас, балки ISQM 1 ва ISQM 2ларга аудиторлик ташкилоти томонидан таъминланади.

ISQM 1 бўйича сифатни бошқариш - бу асосий сифат кўрсаткичларига эришишга қаратилган янада фаол ҳаракат бўлиб, унга ушбу мақсадлар учун хавфларни аниқлаш ва уларга жавоб бериш орқали эришилади. Стандартда аудиторлик ташкилоти раҳбариятига сифатни таъминлаш бўйича кўпроқ масъулият юкланган. Олдинги таҳрирдаги стандарт аудиторлик ташкилотининг ишбилармонлик муҳитини белгиловчи омиллар - янги технологиялар, ташқи хизмат кўрсатувчи провайдерлар, тармоқларни ҳисобга олган ҳолда янгиланган. Стандартда алоқа масалаларига алоҳида эътибор қаратилган.

ISQM 1 сифатни бошқариш тизимининг таркибий қисмларини ишлаб чиқиш, амалга ошириш ва ишлашини таъминлашда аудиторлик ташкилоти хатарларга асосланган ёндашувни қўллашини талаб қилади. IAASB фикрича, шунда аудиторлик ташкилоти ўзи бажарадиган вазифалар сифатини бошқаришда фаол ҳаракат қилиши мумкин бўлади.

Хусусан, стандарт аудиторлик ташкилотида аудиторлик хизматлари сифатини назорат қилувчи масъул ходимни тайинлаш тартибининг ва мазкур ходимга қўйиладиган малака

талабларини ҳамда кўрсатилган хизмат сифатини текширишни ўтказиш ва ҳужжатлаштириш тартибини мувофиқлаштиради.

ISQM 1 такрорланадиган ва интеграллашган ҳолда ишлайдиган саккизта компонентдан иборат:

а) аудиторлик ташкилотида хатарларни баҳолаш жараёни. Хатарларни баҳолашга асосланган ёндашувни ифодалайди ва аудиторлик ташкилотларидан сифат мақсадларини белгилаш, сифатга таъсир кўрсатадиган хатарларни аниқлаш ва баҳолаш, сифат хатарларини бартараф этишга қаратилган жавоб чораларини ишлаб чиқиш ва амалга оширишни талаб қилади.

б) бошқарув органи ва бошқариш. Мазкур компонент, шунингдек, аудиторлик ташкилоти раҳбариятининг сифат бўйича масъулиятлари ва мажбуриятларини ўз ичига олади. ISQM 1нинг алоҳида талаблари раҳбарлик функцияси топширилган шахсларнинг малакасига ва уларнинг иш самарадорлигини ҳар йили баҳолаб боришга қаратилган.

в) ахлоқ талабларига мувофиқлик. Тегишли ахлоқий талабларга, шу жумладан мустақиллик талабларига мувофиқ мажбуриятларни бажаришга қаратилган сифат мақсадларини белгилашни талаб қилади.

г) мижоз билан муносабатлар ўрнатиш ва / ёки давом эттириш ҳамда аниқ бир вазифа бўйича ишлаш тўғрисида қарор қабул қилиш. Мижоз билан муносабатларни қабул қилиш ёки давом эттириш ёки муайян келишув тўғрисида аудиторлик ташкилотининг қарорлари асосида сифатли мақсадларни белгилашни талаб қилади.

д) вазифани бажариш. Сифатли вазифаларни бажариш билан боғлиқ сифат мақсадларини белгилашни талаб қилади. Бу аудиторлик ташкилоти жамоаси ва лойиҳа ҳамкори, бошқариш, назорат ва шарҳ, маслаҳат, фикрлардаги фарқлар, шунингдек, топшириқ бўйича ҳужжатларни йиғиш ва техник вазифаларини ўз ичига олади.

е) ресурслар. Ресурсларни тўғри қабул қилиш, ишлаб чиқиш, фойдаланиш, қўллаб-қувватлаш ва ўз вақтида тақсимлаш билан боғлиқ сифат мақсадларини белгилашни талаб қилади. У сифатни бошқариш тизимининг ишлаши ва вазифаларни бажариш учун зарур бўлган инсон ресурслари, технологик ресурслар ва интеллектуал ресурсларни (масалан, аудиторлик ташкилотининг методологияси, кўрсатмалари, шаблонлари ёки процедуралари) қамраб олади.

ё) ахборот тизими ва ахборот алмашуви. Сифатни бошқариш тизимига тегишли маълумотларни тайёрлаш, олиш ёки ишлатиш ҳамда аудиторлик ташкилотининг ичида ва ташқи манбалар билан ўз вақтида ахборот алмашинуви бўйича талабларни белгилашни тақозо қилади.

ж) мониторинг жараёни ва камчиликларни бартараф этиш. Сифатни бошқариш тизимининг таркиби, тадбиқ этилгани ва ишлаши тўғрисида ишончли, долзарб маълумотларни ўз вақтида тақдим этилиши учун аудиторлик ташкилоти бутун бир тизимни назорат этишини талаб қилади.

ISQM 2 сифат бошқаруви тизимида аудиторлик ташкилотида сифатни таъминлашга масъул бўлган ходимни тайинлаш, унинг ишини ташкил этиш ва ҳужжатлаштиришга мўлжалланган [6].

Мазкур стандарт аудиторлик ташкилотида топшириқ сифатини назорат қилувчи шахсни тайинлаш тартиби ва ушбу шахс жавоб бериши керак бўлган мезонлар, топшириқ сифатини назорат қилишни амалга оширувчи шахснинг топшириқ сифатини назорат қилиш ва ҳужжатлаштириш бўйича мажбуриятларини белгилайди.

Аудиторлик ташкилоти аудиторлик хизматларини кўрсатишда ISQM 1 талабларини бажарадиган барча ҳолатларда ISQM 2га ҳам амал қилади. Аудиторлик топшириғини бажаришда сифатни таъминлаш бўйича ҳаракатлар ISQM 1 билан узвий боғлиқдир.

Аудиторлик ташкилотининг мақсади белгиланган мезонларга жавоб берадиган топшириқ сифатини текширадиган шахсни тайинлаш орқали ишчи гуруҳининг муҳим мушоҳидаларини ва улар асосида чиқарилган хулосаларини объектив баҳолашдан иборат.

Аудиторлик ташкилоти топшириқ сифатини текширадиган шахс жавоб бериши лозим бўлган қуйидаги талабларни ишлаб чиқиши ва уларга амал қилиши талаб қилинади:

топшириқни бажарадиган ишчи гуруҳ аъзоси бўлмаслиги;

тегишли малакага, иш тажрибасига, ўз вазифаларини бажариш учун етарли даражадаги бўш вақтга ва ваколатларга эга бўлиши;

тегишли ахлоқий талабларга, шу жумладан топшириқ сифатини назорат қилувчи шахс томонидан объективлик ва мустақиллик тамойилларига риоя қилмаслик таҳдиди билан боғлиқ талабларга риоя қилиш;

амалдаги қонунчилик ва меъёрий ҳужжатлар талабларига риоя этиши.

Аудиторлик ташкилоти топшириқ сифатини назорат қилишни амалга

оширувчи шахс топшириқ сифатини назорат қилишни ҳужжатлаштириш учун жавобгарликни ўз зиммасига олишга мажбур бўлган сиёсат ёки тартибларни белгилаши керак.

Топшириқнинг сифатини назорат қилувчи шахс топшириқнинг сифатини назорат қилиш тўғрисидаги ҳужжатлар ушбу топшириқдан беҳабар бўлган тажрибали амалиётчи учун процедураларнинг табиати, вақти ва кўламини, аудит натижалари асосида қилинган хулосаларни тушуниши учун етарли эканлигини белгилаши керак.

ISA 220 (қайта кўриб чиқилган) аудиторнинг мақсади сифат даражасига эришишда оқилона ишончни олиш учун вазифа даражасида сифатни бошқаришдир. Бунинг учун аудитор вазифани аудитнинг халқаро стандартларига, шунингдек амалдаги ҳуқуқий ва меъёрий талабларга мувофиқ ўтказиши [7].

Мазкур стандарт молиявий ҳисоботларни текширишга тааллуқлидир ва лойиҳа (вазифа) раҳбари аудит топшириғи даражасида сифатни қандай бошқаришини тавсифлайди. Вазифа раҳбари вазифа даражасида сифатни бошқариш ва унга эришиш, ўз вақтида тайинланган ёки тақдим этилган етарли ва тегишли ресурсларнинг мавжудлигини аниқлаш, шунингдек етакчиликнинг табиати, вақти ва даражасини аниқлаш, назорат ва кўриб чиқиш учун жавобгар эканлиги аниқ кўрсатилган.

Аудиторлик хизматлари кўрсатилаётганда мазкур стандарт талабларига амал қилиниши шарт. Бу масъулиятни вазифа раҳбари ўз зиммасига олиши лозим.

Вазифа раҳбари тегишли ахлоқий талабларни, шу жумладан маълум бир аудиторлик топшириғининг моҳияти ва

шароитларини ҳисобга олган ҳолда қўлланиладиган мустақиллик талабларини тушуниши ва уларга амал қилиши керак.

Бутун аудиторлик топшириғи давомида вазифа раҳбари ишчи гуруҳ аъзолари томонидан тегишли ахлоқий талаблар ёки аудиторлик ташкилотининг тегишли сиёсати ва тартиб-қоидалари бузилганлиги тўғрисида мониторинг олиб бориши ва керак бўлганда гуруҳ аъзолари ичида сўров ўтказиши керак.

Вазифа раҳбари топшириқ учун етарли ва тегишли ресурслар ажратилишини таъминлаши керак ёки улар аудиторлик топшириғининг моҳияти ва шароитларини, аудиторлик ташкилотининг сиёсати ва тартиб-қоидаларини ҳисобга олган ҳолда ишчи гуруҳга ўз вақтида тақдим этилиши керак.

Вазифа раҳбари ўз гуруҳи аъзолари учун, аудиторлик ташкилотида қабул қилинган тартиб ва қоидаларга мувофиқ, мураккаб ёки мунозарали масалалар бўйича консултациялар ташкил этишга масъулдир.

Мунозара. Ўзбекистон Республикаси Молия вазирлиги юритадиган Аудиторлик ташкилотларининг реестрида 2022 йил 30 декабрь ҳолатига кўра 126та аудиторлик ташкилоти рўйхатга олинган бўлиб, ушбу рўйхатдаги 103та аудиторлик ташкилотида аудиторлар сони бтадан кам ва 23та аудиторлик ташкилотлари эса аудиторлар сони бтадан кўп. Шу жумладан, аудиторларининг сони 10 – 17та бўлган аудиторлик ташкилотларининг сони бта [8]. Демак, республикамиздаги аудиторлик ташкилотларининг аксарият қисми кичик корхоналар бўлиб, аудиторларнинг сони бтадан ортиқ эмас. Шу сабабли сифатни

бошқариш бўйича аудитнинг халқаро стандартлари талабларини бажариш тартибини кўлами катта бўлмаган аудиторлик ташкилотида жорий этиш нуқтаи назаридан кўриб чиқиш мақсадга мувофиқ.

Аудиторлик ташкилоти томонидан ишлаб чиқилган хатарларни баҳолаш жараёнининг сифатига аудиторлик ташкилотининг кўлами ва шароитлари, шу жумладан унинг ташкилий тузилиши ва таркиби таъсир қилиши мумкин.

Унчалик мураккаб бўлмаган аудиторлик ташкилотида сифатни бошқариш тизимининг ишлаши учун масъул шахс аудиторлик ташкилотини ва у томонидан бажариладиган вазифалардаги хатарларни баҳолаш жараёнини ташкил қилиш учун етарлича яхши билишлари мумкин.

Бундан ташқари, сифатни таъминлаш мақсадлари, сифат билан боғлиқ хатарлар ва ушбу хатарларга жавобан чоралар ҳужжатлари янада мураккаб тузилишга эга бўлган аудиторлик ташкилотларига қараганда камроқ бўлиши мумкин (масалан, улар битта файлда ҳужжатлаштирилиши мумкин).

Хулоса. Аудиторлик текширувларининг сифатини назорат қилиш бўйича миллий ва халқаро стандартларни ўзаро қиёслаб таҳлил қилганда қуйидаги умумий ва фарқли жиҳатлари аниқланди.

Миллий ва халқаро стандартлар аудиторлик хизматларини кўрсатаётган барча аудиторлик ташкилотлари учун қўллашга мажбурий ҳужжатдир.

Шу билан биргаликда мазкур стандартларнинг бир биридан фарқли томонлари мавжуд.

“Аудитор иши сифатини назорат қилиш” номли 5-сон аудитнинг миллий стандартига молиявий ҳисоботларга

хулоса бериш бўйича хизматлар кўрсатишда сифат назоратини мувофиқлаштиради;

“Аудиторлик ташкилотларида молиявий ҳисоботларни текшириш ёки кўриб чиқиш, шунингдек ишончни таъминлайдиган бошқа вазифаларни ёки тегишли хизматларни кўрсатиш бўйича вазифаларни бажариш сифатини бошқариш” номли 1-сон стандарт (ISQM 1) – аудиторлик ташкилотларида сифатни бошқариш тизимини ишлаб чиқиш, фойдаланиш ва муттасил ишлашини таъминлашга бағишланган;

- “Сифатни текшириш вазифалари” номли 2-сон стандарт (ISQM 2) – бутун бир стандарт аудиторлик ташкилотларида сифатни бошқариш тизимини мониторинг қиладиган ваколатли ходим фаолиятинини мувофиқлаштиришга бағишланган;

- “Молиявий ҳисоботлар аудитини ўтказишда сифат назорати” номли қайта ишлаб чиқилган 220-сон стандарт (ISA

220) – умуман олганда ўз мақсадини ўзгартирмаган бўлиб, мазкур стандарт аудит сифатини бошқариш нуқтаи назаридан қайта ишлаб чиқилган.

Қиёсий таҳлил натижаларидан аудиторлик ташкилотларида аудитор ишини назорат қилиш тизимидан аудит сифатини бошқариш тизимига ўтишда, аудиторлик ташкилотларнинг ички стандартларини ишлаб чиқишда ёки қайта ишлаб чиқишда фойдаланса бўлади.

Республикамизнинг аудиторлик ташкилотлари 2022 йилнинг 15 декабрида кучга кирган аудит сифатини бошқаришни мувофиқлаштирувчи IAASBнинг янги стандартларини ўз ходимлари томонидан ўрганишни ташкил этишлари ва ўз ички ҳужжатларини қайта ишлаб чиқишлари лозим.

Мазкур жараёнда албатта аудиторларнинг республика жамоат ташкилотлари фаол иштирок этишлари керак бўлади.

ФОЙДАЛАНИЛГАН АДАБИЁТЛАР РЎЙХАТИ:

1. Ўзбекистон Республикасининг “Аудиторлик фаолияти тўғрисида”ги ЎРҚ-677сон Қонуни.
2. Ўзбекистон Республикаси Президентининг 2018 йил 19 сентябрдаги ПҚ-3946-сон “Ўзбекистон Республикасида аудиторлик фаолиятини янада ривожлантириш чоратadbирлари тўғрисида”ги қарори.
3. Ўзбекистон Республикаси Вазирлар Маҳкамасининг 2022 йил 11 апрелдаги 171-сон “Ўзбекистон Республикаси ҳудудида қўллаш учун аудитнинг халқаро стандартларини тан олиш тартиби тўғрисидаги низомни тасдиқлаш ҳақида”ги қарори.
4. “Аудитор иши сифатини назорат қилиш” 5-сон аудитнинг миллий стандарти, Адлий вазирлигида 1999 йил 3 сентябрда 811-сон билан рўйхатга олинган
5. First-time implementation guide. International Standard on Quality Management 1, Quality Management for Firms that Perform Audits or Reviews of Financial Statements, or Other Assurance or Related Services Engagements. September, 2021, IAASB, <https://www.iaasb.org/publications/isqm-1-first-time-implementation-guide>.



6. First-time implementation guide. International Standard on Quality Management 2, Engagement Quality Reviews, June, 2021, IAASB, <https://www.iaasb.org/publications/isqm-2-first-time-implementation-guide>.
7. First-time implementation guide. International Standard on Auditing 220 (Revised), Quality Management for an Audit of Financial Statements, February 2022, IAASB, <https://www.iaasb.org/publications/isa-220-revised-first-time-implementation-guide>.
8. <https://www.mf.uz/oz/activity/markaziy-apparat/buxgalteriya-hisobi-va-audit-uslubiyoti-departamen>.