

АУДИТОРЛИК ТЕКШИРУВЛАРИДА БАҲОЛАНГАН ҚИЙМАТЛАР ТЎҒРИЛИГИНИ АНИҚЛАШ

Очилов Фарходжон Шавкатжон ўғли



*иқтисодиёт фанлари бўйича
фалсафа доктори(PhD)*

аудит кафедраси доценти

Тошкент молия институти

E-mail: ochilovfarhod094@gmail.com

ORCID: 0000-0003-2945-5968

Аннотация

Аудиторлик текширувида молиявий ҳисобот ахборотларини ўрганиш ва таҳлил қилишда баҳоланган қийматларнинг тўғрилигини аниқлаш муҳим аҳамият касб этади. Мазкур мақолада молиявий ҳисобот ва аудитнинг халқаро стандартларига мувофиқ баҳоланган қийматларнинг молиявий ҳисоботларни тузиш ва тайёрлашга таъсири тадқиқ қилинган. Шунингдек баҳоланган қийматларни тўғри ва ҳаққонийлигини тасдиқлаш мақсадида далилларни тўплаш, ички назорат ва бухгалтерия ҳисоби тизимини баҳолаш, таҳлилий амалларни қўллаш йўналишлари ёритиб берилган.

Калит сўзлар: баҳоланган қиймат, баҳоланган мажбуриятлар, таҳлилий амаллар, аудиторлик далиллар, профессионал скептизм, реструктуризация, гудвилл, молиявий актив, молиявий мажбурият, ҳаққоний қиймат, кафолат бўйича мажбуриятлар, модификацияланган аудиторлик хулосаси.

ОПРЕДЕЛЕНИЕ ПРАВИЛЬНОСТИ ОЦЕНОЧНЫХ ЗНАЧЕНИЙ ПРИ АУДИТОРСКИХ ПРОВЕРКАХ

Очилов Фархаджан Шавкатджан оглы

доктор философии (Rhd)

по экономическим наукам

доцент кафедры аудита

Ташкентский финансовый институт

Email: ochilovfarhod094@gmail.com

ORCID: 0000-0003-2945-5968

Аннотация

Важно в ходе аудита определить правильность оценочных значений при

анализе данных финансовой отчетности. В данной статье рассматривается влияние на подготовку и составление финансовой отчетности оценочных значений в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности и аудита. Также для подтверждения правильности и объективности оценочных значений определены направления сбора доказательств, оценки системы внутреннего контроля и бухгалтерского учета, применения аналитических процедур.

Ключевые слова: оценочное значение, оценочное обязательство, аналитическая процедура, аудиторское доказательство, профессиональный скептицизм, реструктуризация, гудвилл, финансовый актив, финансовое обязательство, объективная стоимость, гарантийное обязательство, модифицированное аудиторское заключение.

DIRECTIONS FOR DETERMINING THE CORRECTNESS OF ACCOUNTING ESTIMATES IN AUDITS

Ochilov Farxodjon Shavkatjon ugli

*Doctor of Philosophy (RhD)
in Economic Sciences*

*Associate professor of the
Department of Audit*

Tashkent Institute of Finance

Email: ochilovfarhod094@gmail.com

ORCID: 0000-0003-2945-5968

Abstract

The audit of estimated values is of great importance in the study and analysis of financial reporting information during the audit. This article examines the impact of values assessed in accordance with international standards of financial reporting and auditing on the preparation and preparation of financial statements. Also, directions for collecting evidence, evaluating the internal control and accounting system, and applying analytical procedures in order to confirm the correctness and truthfulness of the estimated values are explained.

Keywords: accounting estimates, provisions, analytical procedures, audit evidence, professional skepticism, restructuring, goodwill, financial asset, financial liability, fair value, warranty liabilities, modified audit report.

Кириш

Хўжалик юритувчи субъектлар томонидан тузиладиган молиявий ҳисоботларнинг ишончлилигини тасдиқлаш аудиторлик текширувларини

Ўтказиш орқали амалга оширилади. Молиявий ҳисоботларнинг ишончлилиги манфаатдор томонларнинг оқилона иқтисодий қарорлар қабул қилишида муҳим аҳамият касб этади. Бироқ фойдаланувчиларга тақдим этиладиган молиявий ҳисоботларнинг ишончлилигига жиддий таъсир этувчи жиҳатлар мавжуд. Мазкур жиҳатлар тоифасига хўжалик юриутувчи субъектлар раҳбарияти томонидан активлар ва мажбуриятларни бухгалтерия ҳисобида юритишда баҳоланган қийматлардан фойдаланишини киритиш мумкин.

Баҳоланган қийматлар ҳаққоний қийматдан фарқли ўлароқ, хўжалик юритувчи субъект раҳбарияти томонидан мустақил равишда белгиланган қиймат ҳисобланади. Ушбу қийматнинг қай даражада тўғри белгиланганлиги аудиторлик текширувларида аниқланиши зарур. Зеро баҳоланган қийматларнинг нотўғри белгиланиши молиявий ҳисоботларда муҳим бузиб кўрсатиш ҳолатлари ва ажратиб бўлмайдиган рискнинг ошишига ҳамда ишончсиз аудиторлик хулосаларининг тузилишига олиб келиши мумкин. Шу боисдан мазкур мақолада аудиторлик текширувларида активлар ва мажбуриятлар бўйича баҳоланган қийматларнинг тўғри белгиланишини текшириш йўналишларига эътибор қаратилади.

Адабиётлар шарҳи

Норматив-ҳуқуқий ҳужжатларда ва иқтисодчи олимлар томонидан олиб борилган тадқиқотларда аудиторлик текширувларида баҳоланган қийматларнинг тўғрилигини аниқлаш масалалари ёритилган.

“Баҳоланган қийматлар аудити ва унга доир ахборотларни очиб бериш” номли 540-сон АХСга биноан, баҳоланган қиймат “ ... ҳисоб-китоб усули аниқ бўлмаганда молиявий ҳисобот элементининг пул кўринишида ҳаққоний қийматга яқинроқ бўлган қийматдир” [1].

А.И. Кочергина, Г.А. Юдина, М.И. Юдиналарнинг таъкидлашича, аудиторлик текширувларида “ ... баҳоланган қийматлар бўйича фарқли жиҳатлар аниқланса, мазкур ҳолатларнинг молиявий ҳисоботнинг ишончлилигига таъсири баҳоланиши керак. Агарда баҳоланган қийматлар бўйича фарқли жиҳатлар муҳим деб топилса, у ҳолда модификацияланган аудиторлик хулосаси тузилиши керак” [2].

Ф.Ш. Очиловнинг тадқиқотларида аудитнинг мазкур объекти хусусида куйидаги фикрлар билдирилган: “баҳоланган мажбурият миқдори хўжалик юритувчи субъект фаолиятининг мавжуд фактлари, шунга ўхшаш мажбуриятларни бажариш тажрибаси, шунингдек, агар, лозим бўлса, экспертларнинг фикрлари асосида белгиланади. Хўжалик юритувчи субъект бундай баҳоланишнинг асослилигини тасдиқловчи ҳужжатли далилларни

тақдим этади” [3].

И.Н. Мавлинанинг таъкидлашича, бухгалтерия ҳисобида “ ... баҳоланган қийматларнинг тўғрилигини текшириш аудит технологияси ривожланишининг муҳим йўналишларидан бири ҳисобланади. Чунки баҳоланган қийматларни текширишда молиявий ҳисоботнинг бошқа элементларига қараганда далил тўплаш мураккаб ҳисобланади” [4].

Хорватиялик иқтисодчи олимлар “баҳоланган қийматни белгилаш мураккаб ҳисобланади. Чунки мазкур қиймат бухгалтерия ҳисобининг миллий стандартларида белгиланган қийматлардан фарқ қилиб, компания раҳбарияти томонидан мустақил белгилашни талаб этади”, деган хулосага келишган [5].

АҚШлик иқтисодчи олим М.Минутти-Мезанинг фикрича, аудиторлик текширувларида “... ҳисоб сиёсатида баҳоланган қийматни белгилаш бўйича усуларнинг мавжудлигига эътибор қаратиш зарур. Агарда компания томонидан тузилган ҳисоботларда баҳоланган қийматлар асоссиз раившда белгиланган бўлса, аудиторлик rischi ортиб кетиши мумкин” [6].

Бироқ юқорида билдирилган фикрларда баҳоланган қийматларнинг юзага келишига сабаб бўлувчи омиллар, аудиторлик текширувларида уларнинг тўғрилигини аниқлаш ва уларнинг фаолият узлуксизлигига таъсири етарли даражада ўрганилмаган.

Таҳлил ва натижалар

Хўжалик юритувчи субъектларнинг молиявий ҳисоботларида баҳоланган қийматни аудитор томонидан текшириш “Баҳоланган қийматлар аудити ва унга доир ахборотларни очиб бериш” номли 540-сон аудитнинг халқаро стандартига мувофиқ амалга оширилади. Хўжалик юритувчи субъектларнинг молиявий ҳисоботларини тузишдаги мураккаб жиҳатларни ҳисобга олган ҳолда, аудиторлар баҳоланган қиймат билан боғлиқ молиявий ҳисобот ахборотларининг муҳим бузиб кўрсатилиши riskига нисбатан янада самаралироқ амалларни, шунингдек одатда қўлланилмайдиган кўшимча таҳлилий амалларни бажаришлари талаб этилади. Молиявий ҳисоботларни текшириш жараёнида баҳоланган қийматни аниқлаш ҳамда текшириш чоғида хўжалик юритувчи субъект раҳбари ва бухгалтерларнинг профессионал мулоҳазаларини кучайтириш, шунингдек аудиторларнинг профессионал скептицизмдан фойдаланиш даражасини оширишни талаб қилади.

Аудиторлик текшируви жараёнида баҳоланган қийматлар тўғрилигини аниқлашда қуйидагиларни амалга ошириш лозим:

- молиявий ҳисоботлардаги мавжуд тафовутларни аниқлаш ҳамда

- уларнинг муҳим бузиб кўрсатишлар riskига таъсирини баҳолаш;
- баҳоланган қийматлар бўйича муҳим бузиб кўрсатишлар riskига нисбатан аудиторлик ташкилотининг ёки аудиторнинг жавобгарлик даражасини аниқ ва ҳаққоний белгилаш;
 - молиявий ҳисоботларда қўлланилган баҳоланган қийматларни аудиторлик ҳисоботида ошкор қилиш;
 - молиявий ҳисоботларда қўлланилган баҳоланган қийматларнинг аудиторлик хулосасига таъсирини баҳолаш;
 - хўжалик юритувчи субъект раҳбариятининг бухгалтерия ҳисобини юритиш ва молиявий ҳисоботларни тузишдаги ноқонуний хатти-ҳаракатларини аниқлаш ҳамда баҳолаш.

Юқорида зикр этиб ўтилган молиявий ҳисоботлардаги мавжуд тафовутларни аниқлаш ҳамда уларнинг муҳим бузиб кўрсатишлар riskига таъсирини баҳолаш “Муҳим бузиб кўрсатишлар riskларини тадбиркорлик субъектини ва унинг муҳитини билиш асосида аниқлаш ва баҳолаш” номли 315-сон аудитнинг халқаро стандартига асосан амалга оширилади.

Баҳоланган қийматлар молиявий ҳисоботларни тақдим этиш учун қўлланиладиган асосга ва бухгалтерия ҳисоби объектига қараб турлича белгиланган бўлиши мумкин. Баҳоланган қийматларнинг тўғрилигини аниқлашнинг мақсади мазкур қийматларнинг белгиланишига доир ҳисобот даврида юз берган операциялар ва ҳодисалар натижаларининг таъсирини баҳолаш ҳисобланади. Баҳоланган қийматлар ҳисобот санасида муайян турдаги актив ёки мажбуриятнинг бозор нархи асосида жорий операция ёки молиявий ҳисоботлар моддасининг қийматида ифодаланади. Масалан, молиявий ҳисоботларни тақдим этиш учун қўлланиладиган асос ҳаққоний қийматни аниқлашни талаб қилиши мумкин [1].

Молиявий ҳисоботларда баҳоланган қийматлар бўйича мавжуд тафовутларни аниқлаш ҳамда уларнинг муҳим бузиб кўрсатишлар riskига таъсирини баҳолашда аудиторлар хўжалик юритувчи субъект раҳбариятининг аввалдан қўлланиб келинган услублар, тахминлар ва маълумотлардан фойдаланишни давом этаётганлигини текшириши лозим. Агар улар ҳақиқатда молиявий ҳисоботларни тузишда янги усуллардан фойдаланишни назарда тутган бўлса, мазкур усуллар баҳоланган қийматни белгилаш талабига мос келиши ёки келмаслигини ҳам ўрганишлари мақсадга мувофиқ ҳисобланади.

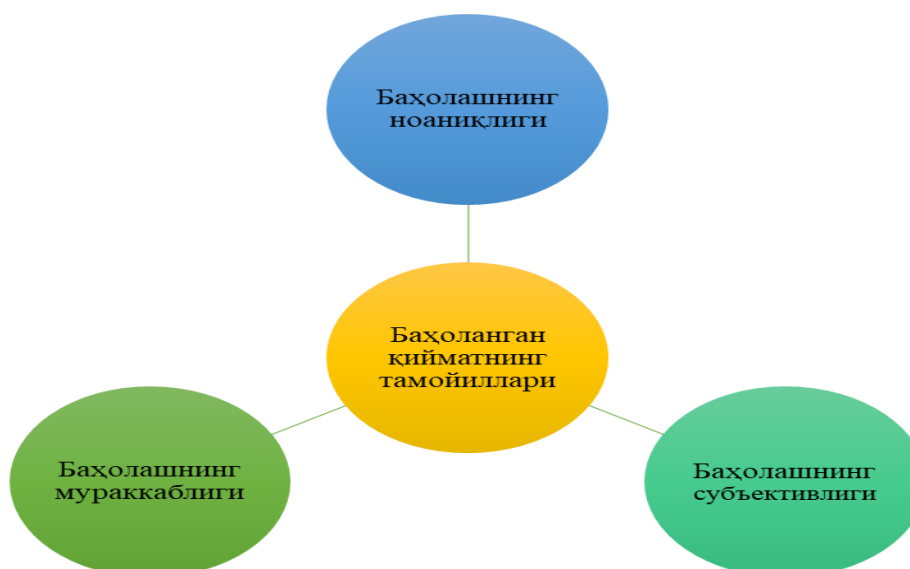
Ҳаққоний қиймат бўйича баҳолашни талаб қилувчи молиявий ҳисобот моддаларининг барчаси ҳам баҳолашнинг ноаниқлигини назарда тутавермайди. Масалан, бундай ҳолатлар айирбошлаш операцияларни амалга

ошириш нархлари тўғрисида ишончли маълумотларни эркин олиш имконини берадиган фаол ва очик бозор мавжуд бўлган ҳолларда молиявий ҳисоботларнинг айрим моддаларида кузатилади. Бунда нархларнинг эълон қилинган котировкалари мавжудлиги, одатда, ҳаққоний қиймат бўйича сифатли аудиторлик далили ҳисобланади. Шунга қарамай, баҳолашнинг ноаниқлиги ҳатто баҳолашни аниқлаш усули ва маълумотлар аниқ белгиланган ҳолда ҳам мавжуд бўлиши мумкин [1].

Бухгалтерия ҳисобида баҳоланган қийматни белгилаш тамойиллари 1-чизмада ўз аксини топган.

1-чизма.

Баҳоланган қийматнинг тамойиллари*



*Муаллиф ишланмаси.

Масалан, агарда фаол ва очик бозорда котировка қилинадиган қимматли қоғозларга эгалик улуши бозор ҳажмига нисбатан аҳамиятли ҳисобланса ёки уларни сотиш бўйича чекловлар ўрнатилган бўлса, уларни листингдаги бозор нархи бўйича баҳолаш тузатиш киритишни талаб этиши мумкин.

Бундан ташқари, ушбу даврда мавжуд бўлган иқтисодий шароитлар муайян бозордаги беқарорлик баҳолашнинг аниқлигига таъсир кўрсатиши мумкин.

Шуни ҳам ёдда тутиш керакки, муҳим бузиб кўрсатишлар рискинни баҳолашда аудитор молиявий ҳисоботларда илгари мавжуд бўлган юқори аҳамиятга эгали рискларнинг жорий даврда муҳимлигини текшириши мумкин. Ўзгарувчан иқтисодий шароитда мазкур ҳолатни аудиторлик текширувида тўлиқ текшириш мумкин эмас.

Бозор конъюнктурасидаги ўзгариш хўжалик юритувчи субъектларнинг

кейинги ривожланишида ноаниқлик келтириб чиқаради. Шу боисдан аудиторлар мазкур жиҳатга алоҳида эътибор қаратиши зарур.

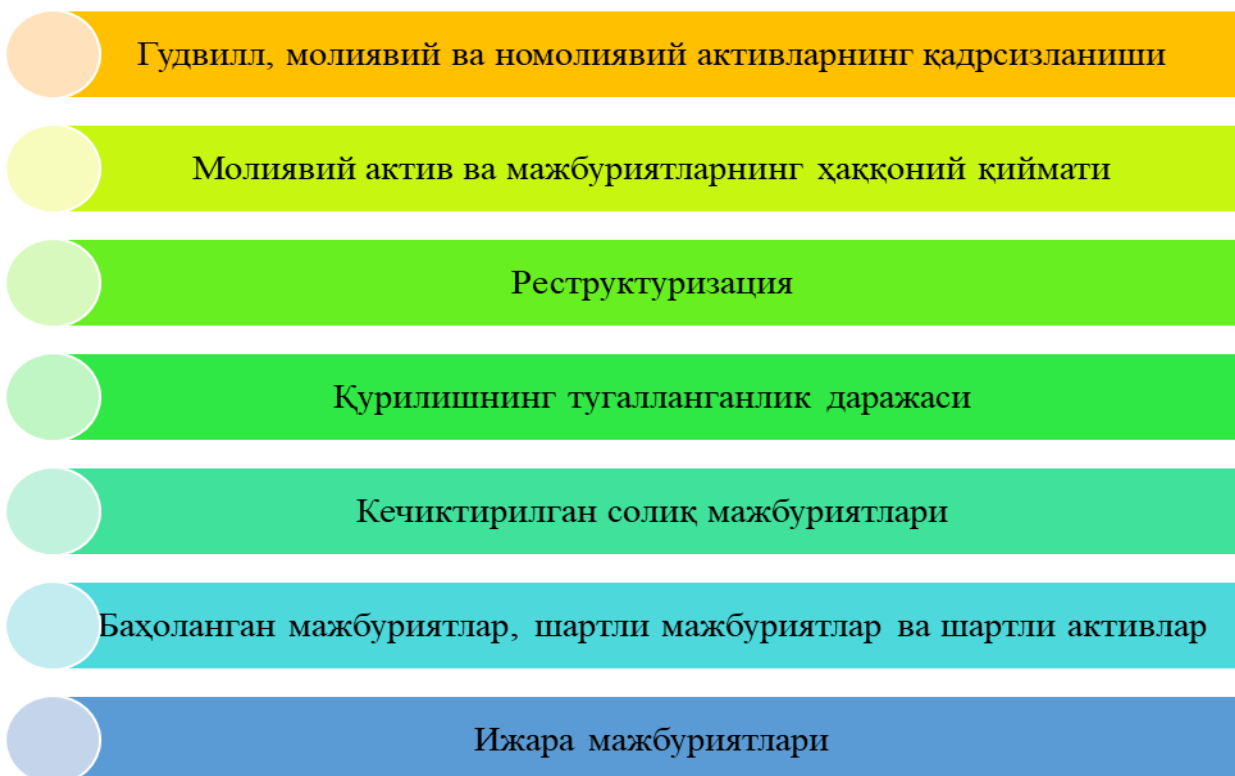
Ноаниқлик юқори бўлганида баҳоланган қийматнинг ҳаққонийлиги даражаси жуда паст бўлади. Ноаниқлик даражаси хўжалик юритувчи субъектнинг фаолият узлуксизлигига шубҳа туғдирувчи асосий омиллардан бири ҳисобланади.

Иқтисодий инқироз ва ноаниқлик ҳолатлари баҳолашнинг мураккаблигига кўп жиҳатдан жиддий таъсир қилиши мумкин. Масалан, қонунчиликдаги ўзгаришлар ҳисоб-китобларнинг ўзгаришига олиб келади. Уларга тузилган шартномалар шартларидаги ўзгаришлар, шунингдек, ўзгариши мумкин бўлган маълумотларнинг мавжудлиги ҳолатлари активлар ва мажбуриятларни баҳолашда бошқа моделдан фойдаланишга олиб келади. Бундан ташқари, хўжалик юритувчи субъектни қўллаб-қувватлаш мақсадида мураккаб молиялаштириш шартномалари тузилган бўлиши мумкин ва янги шартларга кўпроқ мос келадиган бухгалтерия ҳисобининг янги моделлари ишлаб чиқилган бўлиши мумкин. Буларнинг барчаси баҳоланган қийматларни текшириш жараёнининг мураккаблигига жиддий таъсир қилади.

Баҳоланган қийматга аҳамиятли таъсир қилувчи кўрсаткичлар 2-чизмада келтирилган.

2-чизма.

Баҳоланган қийматга таъсир қилувчи кўрсаткичлар*










*Муаллиф ишланмаси

Агар қарзлар бўйича тўловни олиш эҳтимоли илгари сезиларли тафовут учун потенциал риск омили сифатида кўриб чиқилмаган бўлса ҳам, бу бугунги шароитда қарздорлар қарзларини ўз вақтида тўлайди дегани эмас. Шу сабабли, аудиторлар мазкур ҳолатда муҳим бузиб кўрсатишлар рискинни қайта кўриб чиқишлари керак. Ноаниқлик, албатта, субъективликни ва шу боисдан хўжалик юритувчи субъект бухгалтерларининг баҳоланган қийматларни аниқлашда профессионал мулоҳазаларини талаб қилади. Таъкидлаш жоизки, субъективлик ноаниқликка мутаносиб равишда ортади. Ноаниқлик мавжуд бўлганда раҳбарият томонидан активларни ноқонуний ўзлаштириш rischi ҳам мавжуд бўлади.

Ҳаққоний қийматдан фарқ қиладиган баҳоланган қийматнинг аниқлигини талаб этадиган вазиятларга қўшимча мисоллар қуйидагиларни ўз ичига олади (3-чизма).

3-чизма.

Баҳоланган қийматга таъсир қилувчи кўрсаткичлар*

	Шубҳали дебиторлик қарзлари бўйича резерв
	Товар-моддий захираларнинг қадрсизланиши
	Кафолат бўйича мажбуриятлари
	Амортизацияни ҳисоблаш усули ёки активнинг фойдали хизмат муддати
	Инвестицияларнинг қопланувчанлигига нисбатан ноаниқлик мавжуд бўлган ҳолларда уларнинг баланс қийматини камайтирувчи резерв
	Узоқ муддатли шартномалар натижалари
	Даъво ишларининг судда ҳал этилиши ва суд қарорлари чиқарилиши натижасида юзага келадиган харажатлар

*Муаллиф ишланмаси.

Баъзи ҳолатда молиявий ҳисоботда баҳоланган қиймат ўзгартирилиши мумкин. Активлар ва мажбуриятларни паст ёки юқори қийматда баҳолаш, нотўғри тахминларни атайлаб танлаш шулар жумласига киради. Хўжалик

юритувчи субъект бухгалтерлари томонидан активларнинг қадрсизланишини тан олмаслик келажакдаги кутилаётган пул оқимларини ошириши мумкин. Шу боисдан, аудиторлар, айниқса, ушбу ҳисоб-китоблар учун дастлабки маълумотлар билан боғлиқ бўлган барча ҳолатларда, айниқса, қоидабузарликлар қўламини аниқлашда эҳтиёт бўлишлари керак.

Хулоса

1. Бухгалтерия ҳисобининг муҳим функцияларидан бири фойдаланувчиларни ишончли ахборот билан таъминлаш ҳисобланади. Бироқ хўжалик юритувчи субъектлар томонидан активлар ва мажбуриятлар қийматини аниқ ва ишончли тарзда баҳолаш имконияти мавжуд бўлмаганида, баҳоланган қийматларни қўллаш талаб этилади. Мазкур қийматни аниқлаш тартиби хўжалик юритувчи субъектларнинг ҳисоб сиёсатида белгилаб берилиши лозим.

2. Аудитнинг халқаро стандартлари текширув жараёнида далил тўплаш учун муаяйн талабларни қўяди. Айниқса, молиявий ҳисобот элементлари тўғри баҳоланганлигини текширишда илғор ёндашувлар талаб этилади. Шу боисдан текширув жараёнида молиявий ҳисобот элементларига нисбатан қўлланилган баҳоланган қийматларни текширишда муаяйн методологиянинг мавжудлиги ва унинг ишончилигига баҳо бериш талаб этилади.

3. Далил тўплаш жараёнида баҳоланган қийматнинг ишончли ва асосли белгиланганлиги ҳолатларининг аниқланиши модификацияланмаган аудиторлик хулосасини тузишга замин яратади. Бироқ активлар ва мажбуриятлар бўйича баҳоланган қийматни аниқлашда жиддий тафовутлар мавжуд бўлса, муҳим бузиб кўрсатишлар rischi ортиб кетиши натижада модификацияланган аудиторлик хулосасидан бирининг тузилишига олиб келиши мумкин. Модификацияланган аудиторлик хулосалари аксарият ҳолатларда молиявий ҳисоботдан манфаатдор томонларнинг оқилона иқтисодий қарорлар қабул қилишига тўсқинлик қилади.

4. Бозор конъюнктурасидаги ўзгаришлар, инфляциянинг юқори даражаси ва ноаниқлик шароитда баҳоланган қийматлар бўйича фирибгарлик rischi ортиб кетиши мумкин, чунки мазкур ҳолатларда хўжалик юритувчи субъектнинг бухгалтерия ҳисоби ва ички назорат тизими самарали ишламаслиги мумкин. Агар аудитор баҳоланган қийматлар бўйича фирибгарлик rischi раҳбариятнинг қасддан қилинган хатти-ҳаракати натижасида ортиб кетганлигини аниқласа, бундай ҳолатда аудитор томонидан аудитнинг халқаро стандартларида назарда тутилган бошқа таҳлилий амалларни қўллаш мақсадга мувофиқ бўлади.

Фойдаланилган адабиётлар

1. ISA 540 (Revised), Auditing accounting estimates and related disclosures. Handbooks, Standards, and Pronouncements 978-1-60815-377-0. Oct 3, 2018.
2. Кочергина А.И., Юдина Г.А., Юдина М.И. Особенности аудита оценочных значений. //Аудит и финансовый анализ, №1, 2018. – С. 141-152.
3. Очилов Ф.Ш. Мажбуриятлар ҳисоби ва аудитини такомиллаштириш. Иқтисодиёт фанлари бўйича фалсафа доктори (Doctor of Philosophy) диссертацияси автореферати. – Тошкент: 2021. – 56 б.
4. Мавлина И.Н. Доказать и... подтвердить! аудит оценочных значений в бухгалтерском учете. // Российское предпринимательство, 2007, № 8(2). – С. 114-119.
5. Ivana Mamic Sacera, Sanja Sever Malis, Ivana Pavic. The Impact Of Accounting Estimates On Financial Position And Business Performance – Case Of Non-Current Intangible And Tangible Assets. //Procedia Economics and Finance. №39, 2016. – P. 399-411.
6. Miguel Minutti-Meza. The art of conversation: the expanded audit report. // Accounting and Business Research. Volume 51, No. 5. – P. 548–581.