



ТОВАР-МОДДИЙ ЗАХИРАЛАР АУДИТИНИ ЎТКАЗИШНИНГ АСОСИЙ БОСҚИЧЛАРИ



М.Хайитбоев

ТДИУ, “Аудит” кафедраси доценти, PhD

С.Овлаев

ТДИУ, “Аудит” кафедраси ўқитувчиси

О.Йўлчиев

ТДИУ, “Аудит” кафедраси ўқитувчиси

Аннотация: Ушбу мақолада товар-моддий захираларнинг моҳияти, уларни аудиторлик текширувидан ўтказиш масалалари ёритилган. Мақолада товар-моддий захиралар аудитини халқаро стандартлар асосида ташкил қилиш йўналишлари белгилаб берилган. Муаллифлар томонидан товар-моддий захиралар аудитини ўтказиш босқичлари ишлаб чиқилган ва мазкур босқичларда аудитор томонидан бажариладиган амаллар келтириб ўтилган.

Калит сўзлар: inventory, audit, international standards of auditing, fraud, materiality, audit risk, overall audit plan, audit program.

КИРИШ

Жаҳон бозорида иқтисодийнинг рақобатбардошлигини оширишда асосий эътибор хом-ашё ва ресурслардан оқилона фойдаланиш, унумсиз харажатларни тежаш ва маҳсулот таннархини камайтириш муҳим ўрин тутди. Иқтисодий модернизациялаш шароитида ҳар қандай хўжалик юритувчи субъект ўз тасарруфидаги товар-моддий захиралар ҳисоби ва аудитини тўғри ташкил қилиш ҳамда улардан фойдаланиш самарадорлигини ошириши зарур бўлади.

Товар-моддий захиралар аудитини самарали ташкил қилиш орқали хўжалик юритувчи субъектларда маҳсулот таннархини камайтиришга, фойда миқдорини оширишга ҳамда молиявий барқарорлик кўрсаткичларининг яшиланишига эришиш мумкин. Шу боисдан товар-моддий захиралар аудити методологиясини халқаро стандартлар асосида такомиллаштириш муҳим ҳисобланади.

МАВЗУГА ОИД АДАБИЁТЛАР ТАҲЛИЛИ

Товар-моддий захиралар аудитини ўтказиш масалалари билан кўпгина иқтисодчи олимлар шуғулланишган.

Бир гуруҳ иқтисодчи олимларнинг фикрича, товар-моддий захиралар харажат моддаларининг муҳим қисми ҳисобланиб, молиявий натижаларга сезиларли таъсир этади. Шу боисдан бухгалтерия балансида захиралар хусусида

ишончли маълумотлар олиш учун аудитнинг илғор усуллари кўллаш мақсадга мувофиқдир [7].

Руминиялик иқтисодчи олим Кристина Иовунинг таъкидлашича, товар-моддий захиралар бухгалтерия балансида катта салмоққа эга бўлади. Шу боис товар-моддий захиралар аудити мураккаб жараён ҳисобланади ҳамда айнан товар-моддий захиралар билан боғлиқ операциялар фирибгарликка мойил бўлгани учун аудиторлик текширувларида товар-моддий захираларнинг жисмоний ҳолатини аниқлашга қаратиш лозим [5].

Бир гуруҳ АҚШлик иқтисодчи олимлар таъкидлашича, товар-моддий захиралар аудитида кўпгина усуллар қўлланилади. Бироқ товар-моддий захиралар аудитида энг самарали усул инвентаризация бўлиб, мазкур жараён бевосита аудиторнинг иштирокида ўтказилиши лозим [1].

Хитойлик иқтисодчи олимлар Х.Ви, Х.Ванг ва Ю.Янларнинг фикрича, товар-моддий захиралар жорий активларнинг энг муҳим таркибий қисми ҳисобланади ва аудиторлик текширувларининг асосий объекти сифатида аудиторнинг хизмат ҳақини белгилашда асосий омил ҳисобланади [9].

Аммо юқорида қайд этиб ўтилган олимларнинг асарларида товар-моддий захиралар аудитини ташкил этишнинг методологик жиҳатларига кенг эътибор қаратилмаган.

ТАДҚИҚОТ МЕТОДОЛОГИЯСИ

Тадқиқот ишида кузатиш, умумлаштириш, гуруҳлаш, таққослаш, индукция, дедукция каби усуллар қўлланилди.

ТАҲЛИЛ ВА НАТИЖАЛАР

Товар-моддий захиралар аудитни ўтказиш режалаштириш жараёнидан бошланади. Товар-моддий захиралар аудитини режалаштириш аудиторлик текширувининг муҳим йўналишларини аниқлаш имконини беради. Аудиторлик текширувини ўтказишга концептуал ёндашув товар-моддий захиралар аудитини ўтказиш учун асосий ёндашувлар ва босқичлар кетма-кетлигини танлашга имкон беради.

Фикримизча, товар-моддий захиралар аудитининг энг муҳим босқичлари қуйидагилар ҳисобланади:

Аудитни режалаштириш.

Ички назорат тизимини (ИНТ) баҳолаш.

Аудит режаси ва дастурини шакллантириш.

Аудит амалларини бажариш.

Натижаларни расмийлаштириш.

Товар-моддий захиралар билан операциялар аудитини режалаштириш умумий режа ва аудит дастурини ишлаб чиқишни ўз ичига олади. Аудитни режалаштириш ва амалга ошириш жараёнида аудитор аудит ўтказилаётган корхонанинг раҳбарияти шубҳали, деб таъкидламаслиги, лекин раҳбарият мутлақо ҳалол эмас, деб ҳисобламаслиги керак.

Аудиторлик текшируви одатда муддат бўйича чекланади. Шунинг учун ижобий натижа бериш учун унга яхши тайёрланиш керак. Тўғри тайёргарлик етарли даражада самарали ва унумли аудит усуллари қўлланилишига ишонч яратадиган бундай тайёргарликнинг муҳим воситасидир.

Аудиторлик текширувларини ташқил қилишда аудитнинг халқаро стандартларидан кенг фойдаланиш лозим. Иқтисодчи олим А.Авлоқуловнинг фикрича, айнан аудитнинг халқаро стандартларини қўллаш аудит сифатини оширишга ва турли мамлакатлар ўртасида ягона ёндашувни қўллашга хизмат қилади [2].

Режалаштириш босқичида аудиторлар “Аудитни режалаштириш ва амалга оширишда муҳимлик” номли 320-сонли АХСга мувофиқ муҳимлик даражасини ҳисоблайди.

Шу ўринда, иқтисодчи олимларнинг “муҳимлик” тушунчасига ёндашувларини кўриб чиқайлик. Профессор С.М. Бычкованинг фикрича, “муҳимлик” тушунчаси аудитда муҳим аҳамият касб этади, чунки муҳимлик даражаси нотўғри ёки қўйиладиган хатолар ҳажми, шунингдек аудит ҳажми ва аудит ҳисоботи шаклини белгилайди [2]. Ўз навбатида, профессор В.И. Подольский қайд этадики, аудитор муҳимликнинг эҳтимолий даражасини ўз профессионал фикрларидан келиб чиқиб, мустақил ҳисоблаб чиқади [3].

Т.М.Рогуленко ва С.В.Пономареваларнинг фикрича, сифат нуқтаи назаридан аудитор текшириладиган корхонанинг амалдаги қонунчиликка риоя этишда у аниқлаган оғишлар муҳим ҳисобланишини ҳал этиши керак [6].

Аудиторнинг муҳим хатоларни аниқлаш қобилияти қуйидаги омилларга боғлиқ: қабул қилинган ҳисоб сиёсати ва ҳисоб сиёсати қоидалари талаблари ва улардан чиқиш даражасига мувофиқлиги ҳамда ички ва ташқи аудиторлар томонидан аниқланган жиддий хатоларнинг мавжудлиги эҳтимолини баҳолаш; текшириш вақти ва нархига чекловлар; аудиторнинг профессионалиги ва ҳоказо.

Режалаштириш умумий аудиторлик режасини бажариш учун зарур текширув амалларининг моҳияти, вақти ва ҳажмини ўз ичига олган аудит дастурини ишлаб чиқишдан иборат. Дастурдан аудиторлик гуруҳлари раҳбарлари томонидан аудитор ёрдамчиларини ўқитиш учун фойдаланилади.

Бундан ташқари, таъкидлаш жоизки, молиявий ҳисоботни текшириш учун аудиторлик режасини тайёрлаш пайтида тузилган ишчи ҳужжатлар, аудиторлик ҳужжатларининг муҳим қисми ҳисобланади.

Товар-моддий захиралар аудитининг вазифалари асосида аудит текшируви режасини тузиш ва ўзгартириш зарур. Умумий аудит режаси аудиторлик дастурини ишлаб чиқишни йўлга қўйиш учун етарлича батафсил бўлиши керак. Унда товар-моддий захиралар аудитини ўтказиш стратегияси акс эттирилади. Аудит дастури режалаштирилган амаллар, ўтказиш вақти ва аудит ўтказиш учун масъул шахсларни қамраб олади. Аудит дастурига ҳар бир аудит объекти учун молиявий ҳисоботлар тайёрлаш, турли соҳалар учун режалаштирилган муддатлар ёки аудит амаллари ҳам киритилиши мумкин.

Шундай қилиб, режалаштириш босқичида аудит режасини тузишда аудиторлар қуйидагиларни эътиборга олишлари керак: ташкилотнинг фаолият

турлари; риск ва муҳимлик; аудит амаллари доираси; товар-моддий захиралар билан операцияларнинг аҳамияти; компьютерда маълумотларни қайта ишлашнинг захираларга таъсири; ички аудитнинг мавжудлиги ва унинг захиралар бўйича вазифалари; аудиторлик хулосасини тақдим этиш муддатлари.

Кейинчалик, аудиторлар аудиторлик ташкилотида қабул қилинган бухгалтерия ва ички назорат тизимларини молиявий ҳисоботлари шаффофлигига таъсир этувчи хатолар эҳтимолини аниқлаш учун баҳолаши керак. Бундай баҳолаш асосида ички назорат тизимини (ИНТни) тестдан ўтказиш, шунингдек, аудит жараёнининг мазмуни ва қўлами аниқланади.

ИНТ – молиявий ва иқтисодий фаолиятни мунтазам ва самарали бажариш, активларни сақлаб қолиш, хатоларни аниқлаш, тузатиш ва олдини олиш ҳамда ахборотни бузиб кўрсатиш, шунингдек ўз вақтида ахборотни тарқатиш воситаси сифатида аудиторлик текшируви ўтказиладиган корхонанинг раҳбарияти томонидан қўлланилувчи ташкилий чоралар, усул ва амаллар йиғиндиси, шунингдек, сифатли молиявий ҳисоботлар тайёрланишини текширишни назарда тутади.

Ички назоратни ташкил этиш, биринчи навбатда, ташкилотнинг иқтисодий фаолият турига боғлиқ бўлиши мумкин, айти пайтда у бошқа назорат турлари – аудит, солиқ, валюта назорати билан боғлиқ. Ички назорат, назоратнинг бошқа турларидан фарқли ўлароқ ҳар бир ташкилотда мавжуд бўлиши ва доимий равишда амал қилиши керак.

Аудиторлик текшируви далиллари – турли манбалардан олинган маълумотлар ва турли хил усуллар асосида ўз фикрини шакллантиради.

Аудиторлик текшируви далилларни олиш усуллари - аудит амаллари бўлиб, улар қуйидагилардан иборат: текшириш, кузатиш, расмий сўров, қайта ҳисоблаш, таҳлилий амаллар, ташқи тасдиқнома ва қайта текшириш [8].

Аудит амаллари аудиторлик текширувининг дастлабки босқичида ташкилотнинг хусусиятларини тушуниш, ушбу фаолият ва бирмунча катта рисклар билан боғлиқ молия-хўжалик операцияларини аниқлаш учун қўлланилади. Аудиторлик текширувида моҳиятан, аудиторлик амаллари текшириладиган кўрсаткичлар даражасида сезиларли ўзгаришларнинг сабабларини аниқлаш имконини беради. Замонавий аудиторлик ташкилотлари аудиторлик амалларини амалга оширган ҳолда ўз ихтиёрида турли йўл ва усулларга эга бўлиб, уларни аудиторлик текшируви пайтида юзага келувчи мураккаб вазиятга боғлиқ равишда қўллайди.

Текшириладиган компания фаолияти хусусиятларини мукамал билган ҳолда аудит усулларида фойдаланиш аудитни иложи борича тез ва самарали ўтказиш имконини беради. Фикримизча, аудиторлик амалларининг энг муҳим усулларида бири инвентаризация ҳисобланади.

Инвентаризацияни ўтказишда қуйидагиларни амалга ошириш зарур: ҳисобларни кузатиш; чек-варақни (намунани) тўлдириш ва муҳокама қилиш; инвентаризация комиссиясининг барча аъзолари мавжудлигини тасдиқлаш; инвентаризацияни қандай амалга оширилишини аниқлаш: ҳақиқий ҳисоблаш, тортиш, ўлчаш ва асбоблар кўрсаткичларини олиш; инвентаризация вақтида

захираларнинг ҳаракати устидан етарли назоратни таъминлашга эътибор бериш зарур. Инвентаризация жараёнида аудитор бир ҳўжалик операцияси ёки уларнинг гуруҳи текширилишидан қатъий назар бир ёки бир нечта амални қўллаши мумкин.

Аудиторлик текшируви вақтида аудиторлар инвентаризацияни ўтказишлари мумкин, бу уларга ҳисобнинг ишончилиги ва ички назорат тизимининг самарадорлигини аниқ баҳолашда ёрдам беради. Агар аудиторлик ташкилоти ички назорат тизими(ИНТ)нинг ишончилигини умуман ёки айрим назорат воситалари юқори сифатида тўлиқ назорат этса, у аудиторлик текшируви танлови давомида текширилувчи ҳисоб-китоб элементлари сонини ўртача чегарага камайтиришга қодир.

Аудитор ишининг самарадорлиги текширишнинг танланган усуллари, шунингдек аниқ белгиланган мақсад ва вазифаларга мувофиқ мослашувига боғлиқ. Аудит усуллари иқтисодий таҳлил усуллари билан ўзаро боғлиқдир. Аудитнинг якуний босқичида аудит натижаларини умумлаштириш тавсия этилади.

Аудитор «Аудитни режалаштириш ва амалга оширишда муҳимлик» номли 320-сонли АХС талабларига мувофиқ аниқланган хато, камчилик ва қоидабузарликларни таҳлил қилади. Ўтказилган текширув материаллари асосида текшириляётган корхона бошқаруви ва аудиторлик ҳулосаси учун ҳисобот тайёрланади. Хатолар аудиторлик текшируви натижалари бўйича аудитор ҳулосаларининг муҳим қисмини ташкил этади, бироқ уларнинг асослилигини таъминлаш керак.

Аудитдаги далиллар сифатида тижорат ташкилотининг молиявий ҳисоботлари тўғрилигини текшириш натижасида олинган маълумот манбалари хизмат қилади. Текширув давомида аниқланган хатолар, ноаниқлик ва нотўғри маълумотларни уларнинг муҳимлиги ва аҳамиятига кўра тизимлаштириш керак. Бунда текширув сифати асосан аудит вақтида фойдаланилувчи аудиторлик тартиботлари сони ва мазмунига боғлиқдир.

Шундай қилиб, биз аудитнинг асосий босқичларини батафсил ёритдик, улардан товар-моддий захиралар аудитида фойдаланиш тавсия этилади (1-жадвал).

1-жадвал

Товар-моддий захиралар аудитини ўтказишнинг асосий босқичлари¹

Босқич	Босқичнинг моҳияти
1. Режалаштириш	“Аудитни режалаштириш” номли 300-сон АХСга мувофиқ аудиторлик ташкилоти ўз ишини текширув самарали ташкил этилиши учун режалаштириши шарт. Аудитни режалаштиришда аудиторлик амаллари ҳажми ва уларни ўтказиш муддатлари, турли тавсифларга муфассал ёндашув ва умумий стратегияни ишлаб чиқиш мақсад мувофиқ.
2. Ички назорат	ИНТнинг бешта элементи кесимида ишлаб чиқилган:

¹ Муаллиф томонидан тузилган

тизими(ИНТ)ни баҳолаш	бошқарув муҳити, аудит ўтказилаётган субъект рискларини баҳолаш жараёни, ахборот тизими, шу жумладан, молиявий ҳисоботи, назорат воситалари мониторинги,
3. Аудиторлик танлаш	Танлаш “Аудиторлик танлаш” номли 530-сонли АХС талабларига мувофиқ шакллантирилади. Бунда сертификациядан фойдаланилиб, унда тадқиқ этилаётган операциялар йиғиндисини кичик йиғиндиларга ажратиш лозим.
4. Аудиторлик далиллари, уларни олиш турлари ва амаллари	Аудиторлик текширувини ўтказиш “Аудиторлик далиллари” номи 500-сон АХС аудиторлик далиллари йиғиш ва баҳолаш жараёнини англади. Аудиторлик текширувини ўтказиш аудиторлик далиллари йиғиш ва баҳолаш жараёнини ўзида акс эттиради. Аудитор далилларни аудиторлик амалларини бажариш орқали тўплайди.
5. Аниқ бўлим бўйича текширув натижаларини умумлаштириш ва якуний ҳужжатни шакллантириш учун маълумот тайёрлаш	Аудиторлик амаллари натижаларига кўра, хатоларни аниқлаш, уларнинг оқибатларини таҳлил қилиш, бажарилган ишларнинг ишончлилигини тасдиқлаши керак. Текширув натижалари бўйича аудиторлик ҳисоботи куйидагиларга мувофиқ тузилиши керак: 700-сон АХС Молиявий ҳисоботлар тўғрисида фикр ҳосил қилиш ва ҳисобот (хулоса) бериш 705-сон АХС Мустақил аудитор ҳисоботи (хулосаси)- да фикрни модификациялаш 706-сон АХС Мустақил аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)да тушунтириш параграфлари ва бошқа масала параграфлари 710-сон АХС Қиёсий ахборот – қиёсий кўрсаткичлар ва қиёсий молиявий ҳисоботлар 720-сон АХС Аудит ўтказиш жараёнида текширилган молиявий ҳисоботларни қамраб оладиган ҳужжатлардаги бошқа маълумотларга нисбатан аудиторнинг жавобгарлиги

Шундай қилиб, товар-моддий захиралар аудитини ташкил этиш ва ўтказиш бўйича мазкур ёндашув аудитнинг таклиф этилаётган босқич ва усуллари моҳиятини чуқурроқ англаш имконини беради, бу эса аудит хизматларини такомиллаштириш учун шароит яратади. Хўжалик юритувчи субъектларда аудит босқичларини ўтказиш изчиллигига риоя этиш аудиторлик текширувлари сифатини ошириш имконини беради.

ХУЛОСА

1. Олиб борилган тадқиқотлар шундан далолат берадики, иқтисодиёт тармоқларидаги хўжалик юритувчи субъектлари активлари таркибида товар-моддий захиралар катта салмоққа эга ҳисобланади. Жаҳон амалиётидан маълумки товар-моддий захиралар билан боғлиқ операциялар фирибгарлик ҳолатига мойилдир. Шу боисдан товар-моддий захираларнинг кирим қилиниши, сақланиши ва сарфланиши жараёнида аудиторлик текширувларига жиддий эътибор қаратиш лозим.

2. Товар-моддий захиралардан самарали фойдаланиш ва унинг назоратини ташкил қилишда аудитнинг халқаро стандартларига кенг эътибор қаратиш лозим. Аудитнинг халқаро стандартларини қўллаш орқали товар-моддий захиралар бўйича фирибгарлик ҳолатини олдини олиш ва аудиторлик рискни камайтириш мумкин.

3. Тадқиқотлар натижасида товар-моддий захиралар аудитини ўтказишнинг бешта босқичи ишлаб чиқилди. Мазкур босқичларда товар-моддий захиралар аудитини ўтказишда қўлланиладиган аудитнинг халқаро стандартлари келтириб ўтилди. Товар-моддий захиралар аудитида белгиланган тадбирларнинг аудитор томонидан тўлиқ амалга оширилиши аудит сифатининг ошишига ва ишончли аудиторлик ҳулосасининг шаклланишига хизмат қилади.

Фойдаланилган адабиётлар рўйхати

1. Andrew Gross, Jamie Hoelscher, Brad J. Reed, Gregory E. Sierra. *The new nuts and bolts of auditing: Technological innovation in inventorying inventory.* // *Journal of Accounting Education*. Volume 52, September 2020, 100679

2. Avlokulov A. Aligning financial results' audit with international standards in Uzbekistan: comparative and compatibility analysis. // *International Journal of Economics, Commerce and Management*. Vol. V, Issue 10, October 2017. Licensed under Creative Commons Page 67 <http://ijecm.co.uk/wp-content/uploads/2017/10/5105.pdf>

3. Аудит: учебник для студентов вузов, обучающихся по экономическим специальностям. / Под ред. В.И. Подольского. – 5-е изд., перераб. и доп. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2011. – С. 99.

4. Бычкова С.М. Аудит: учеб. пособие / под ред. проф. Я.В. Соколова. – М.: Магистр, 2011. – С. 75.

5. Cristina Iovu. Aspects concerning the internal audit of inventories. // *Audit financiar*, XV, Nr. 2(146)/2017, 276-283 ISSN: 1583-5812; ISSN on-line: 1844-8801

6. Рогуленко Т.М., Пономарева С.В. Аудит: учебник. – М.: КНОРУС, 2010. – С. 97.

7. Sitraselvi Chandren, Santhirasegaran Nadarajan, Zaimah Binti Abdullah Inventory Physical Count Process: A Best Practice Discourse. // *International Journal of Supply Chain Management*. Vol. 4, No. 3, September 2015

8. Хажимуратов Н.Ш. Акциядорлик жамиятларида молиявий ҳисобот аудитини такомиллаштириш: 08.00.08: Иқтисодиёт фанлари бўйича фалсафа доктори (PhD) диссертацияси автореферати. Тошкент молия институти. -Т., 2018. -56 б.

9. Xi Wu, Xueqin Wang, Yulong Yang. *The puzzling association between inventory and auditor pricing in China.* // *China Journal of Accounting Research*. Volume 11, Issue 4, December 2018, Pages 351-366.

