

Ашымова А.С.

**ЭЛ АРАЛЫК СТАНДАРТТАРДЫ ИШКЕ АШЫРУУ
ШАРТТАРЫНДА ИЧКИ КӨЗӨМӨЛДҮ КОЮУ ЖАНА
БУХГАЛТЕРДИК ЭСЕП ТУТУМУН БААЛОО**

Ашымова А.С.

**УСТАНОВЛЕНИЕ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ
И ОЦЕНКА СИСТЕМЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В УСЛОВИЯХ
РЕАЛИЗАЦИИ МЕЖДУНАРОДНЫХ СТАНДАРТОВ**

A.S. Ashymova

**ESTABLISHING INTERNAL CONTROL AND EVALUATING THE
ACCOUNTING SYSTEM IN THE CONTEXT OF THE
IMPLEMENTATION OF INTERNATIONAL STANDARDS**

УДК: 657.6:336.71-004

Бул макалада Кыргызстандын чарбалык субъекттеринде эл аралык стандарттарды киргизүү контекстинде ички көзөмөлдү орнотуу жана эсепке алуу тутумун баалоо маселелери каралат. Белгилүү болгондой, сапатты контролдоонун түрлөрү ички жана тышкы көзөмөл болуп саналат. Ички көзөмөлдү аудитордук уюм аудитордук стандарттарга ылайык өз алдынча жүргүзөт. Сырткы сапатты көзөмөлдөө үч жылда бир жолу анын мүчөлөрүнө карата кесипкөй уюм тарабынан жүргүзүлөт. Аудиттин сапатын контролдоо тиешелүү кардарды текшерүүдө аудиторлор даярдай турган ички документтердин курамын жана мазмунун изилдөөнү камтыйт. Мыйзам ошондой эле аудиторлордун тышкы сапат кепилдигин төлөөдөн качканы жана ченемдик укуктук актылардын талаптарын жана аудиттин стандарттарын такай бузгандыгы үчүн жоопкерчилигин аныктайт.

Негизги сөздөр: ички көзөмөл, аудит, бухгалтердик эсеп, отчеттуулук, баалоо, методдору, ыкмалары, тышкы көзөмөл, маалымат, талдоо.

В данной статье рассматриваются вопросы постановки внутреннего контроля и оценка систем бухгалтерского учета в условиях реализации международных стандартов в хозяйствующих субъектах Кыргызстана. Как известно, видами контроля качества является внутренний и внешний контроль. Внутренний контроль осуществляется аудиторской организацией самостоятельно в соответствии со стандартами аудита. Внешний контроль качества осуществляется профессиональной организацией в отношении своих членов один раз в три года. Контроль качества аудита предполагает изучение состава и содержания внутренней документации, которую аудиторы готовят при проверке соответствующего клиента. В Законе определена также ответственность аудиторов за уклонение от проведения внешней проверки качества и за системати-

ческое нарушение требований нормативных правовых актов и стандартов аудиторской деятельности.

Ключевые слова: внутренний контроль, аудит, бухгалтерский учет, отчетность, оценка, методы, приемы, внешний контроль, информация, анализ.

This article discusses the issues of setting up internal control and assessing accounting systems in the context of the implementation of international standards in the economic entities of Kyrgyzstan. As you know, the types of quality control are internal and external control. Internal control is carried out by an auditing organization independently in accordance with auditing standards. External quality control is carried out by a professional organization in relation to its members once every three years. Audit quality control involves studying the composition and content of internal documentation that auditors prepare when checking the relevant client. The Law also defines the responsibility of auditors for evading external quality assurance and for systematic violation of the requirements of regulatory legal acts and standards of auditing.

Key words: internal control, audit, accounting, reporting, assessment, methods, techniques, external control, information, analysis.

Бүгүнкү күнү Кыргыз Республикасында экономиканы өнүктүрүү багытында дүйнөлүк рынокто атаандашкыдай сапаттуу товарларды өндүрүүчү базалык ишканаларды түзүүгө өзгөчө көңүл бурулууда. Айрыкча бул маселе регионалдык денгээлде купулга толорлук нукта каралып жатканы, келечекте экономиканын өнүгүшү ишканалар менен байланыштуу болору тууралуу кабар берет. Каралып жаткан макаладагы изилдөөнүн жыйынтыктары көрсөтүп жаткандай, региондордо реформаны ишке ашырууда, чарбасынын натыйжалуу тармакка айландырууда ишкана-

лардын ролу жана орду эбегейсиз. Ошондой эле кызмат көрсөтүү жана социалдык тармактардын экономикалык багыттарын башкарууда ишканаларды уюштуруу маанилүү роль ойноодо.

Бухгалтердик эсепти орнотуу – бул техникалык прогресстин туруктуу өсүшү менен стимулдалган ар кайсы өлкөлөрдүн жана мезгилдердин маданияттарынын узак мөөнөттүү өз ара аракеттенүүсүнүн жана бири-бирине киришинин натыйжасы.

Эскерте кетүүчү нерсе, бухгалтердик терминдер менен чыныгы маани-маңызын өзгөртпөстөн, адекваттуу иштөө үчүн философиялык категорияларга таянуу маанилүү, мисалы: маңыз, объект, чагылдыруу, кубулуш ж.б. Бирок, чет элдик жана постсоветтик авторлордун бухгалтердик эсепке арналган заманбап илимий адабияттарында бухгалтердик эсеп түшүнүктөрүн аныктоодо белгилүү ажырым пайда болду. Эскирген категориялар колдонулуп келе жатат, жалпы эсеп тутумунун көптөгөн шарттарын чечмелөөдө өздүктүн жоктугу жөнүндө айтпаганда дагы.

Ошол эле учурда, эл аралык мейкиндик масштабына байланыштуу бухгалтердик эсеп түшүнүгүнүн чектерин шарттаган жагдайлар пайда болот. Атап айтканда, бухгалтердик эсептин жаңы модификациялары:

- маалыматты кызыктырган колдонуучуга багытталган социалдык жана салттуу бухгалтердик эсепти кеңейтүү;

- чыгармачыл - чыгармачыл, заманбап бухгалтерди чыгармачыл адамга же “чындыкты куруучуга” айландыруу;

- адам ресурстарын эсепке алуу, адамдын потенциалын маанилүү ресурстардын бири катары таануу жана ошондуктан аны сөзсүз түрдө ишкананын активине кошуу.

Чет өлкөлүк авторлордун көптөгөн изилдөөлөрү бухгалтердик эсеп чөйрөсүндө олуттуу интеграциялык мүмкүнчүлүктөрдү көрсөтүп турат. Алардын айрымдарында бул илимге жаңы конкреттүү категорияларды киргизип, бухгалтердик эсепке жана кош жазууга болгон мамилени өзгөртүү сунушталат.

Кыргызстанда бухгалтердик эсеп системасы эл аралык стандарттардын негизинде уюштурулат. Стандарттар методикалык негиз катары кызмат кылат, бухгалтердик эсептин ар кандай аспектилерин мүнөздөйт, ошондой эле анын айрым техникаларын жана ыкмаларын колдонуунун шайкештигин талдоочу курал болуп саналат. Жалпысынан, алар бир топ шайкеш жана толук системаны билдирет жана шарттуу түрдө төмөнкүдөй топтоштурулат:

- түшүндүрмө – финансылык отчеттуулукка тү-

шүндүрмө катта камтылган маалыматтардын маңызын баяндайт;

- болжолдуу – милдеттенмелерди жана активдерди, ошондой эле кирешелерди жана чыгымдарды баалоо ыкмалары жөнүндө маалыматты мүнөздөө. Бул стандарттар адатта альтернативдүү (эки же андан ашык ыкмалардын бири) таанууну жана өлчөөнү билдирет;

- тармактык – айрым тармактарда бухгалтердик эсептин өзгөчөлүктөрү жөнүндө маалымат берүүчү адистештирилген стандарттар.

Бухгалтердик эсеп менен бир катарда ички көзөмөл жана аны ишканаларда уюштуруу маселеси зор мааниге ээ. Ички көзөмөлдүн маанилүүлүгүн баалоо зарыл, анткени буга чейин жүргүзүлгөн ички контролдун (же аудиттин) жол-жоболорунун негизинде тышкы аудит дагы жүргүзүлөт, анын натыйжалары отчеттордун тышкы колдонуучуларына берилет. Каржылык отчеттуулуктун эл аралык стандарттарына (IFRS) ылайык бухгалтердик эсепти ички контролдоону баалаш керек, анткени ишенимдүү маалыматтардын жардамы менен ишкананын жетекчилиги койгон максаттарга жетүүгө болот. Ушул макаланы колдонуп, ишканада ички көзөмөлдү уюштуруунун өзгөчөлүктөрүн карап көрөлү. Ички көзөмөлдү коргоонун үч линиясынын модели деп аталган ыкма кеңири жайылып, популярдуу болуп калды. Бул моделдин идеясы – ишканада ички көзөмөл тутуму анын өнүгүү баскычына жараша ар кандай жолдор менен уюштурулушу мүмкүн.

Кыргызстанда ички көзөмөл тутумун курууда коргонуунун үч багыты жакындашып баратат. Учурда, ички көзөмөл кызматын уюштурууга, айрыкча орто ишканаларда тийиштүү көңүл бурулбай жатат. Ички көзөмөл кызматы активдердин болушун жана пайдаланылышын текшерүү, карыздарды жоюу, ошондой эле бухгалтердик (финансылык) отчеттуулуктун сапатын текшерүү жана салыктар менен жыйымдарды оптималдаштыруу менен байланышкан. Биздин оюбузча, ички контроль кызматын уюштуруунун бул форматын кайра карап чыгуу керек, анткени ички контролдун концепциясы кененирээк, анализдөө жана ишкананын ишинин натыйжалуулугун баалоо, ошондой эле тобокелдиктерди тескөө сапатын баалоо болуп саналат. Ишканада ички көзөмөл кызматын уюштурууда Аудиттин Эл аралык Стандарттарын (ISA) эске алуу керек. Берилген уюм үчүн ички контролдун моделин иштеп чыгуунун мааниси, алардын маалыматтарын аны менен салыштырып, уюмдар өздөрүнүн ички көзөмөл тутумун баалоо мүмкүнчүлүгүнө ээ болот.

Бухгалтердик эсепке алуунун эл аралык стандарттары бухгалтердик эсеп саясаты менен негизги түшүнүктөрүнүн ортосундагы айырмачылыктарды аныктайт. Бухгалтердик эсептин концепциясы – бул негизги саясат, анын негизинде эсепке алуу саясаты түзүлүп, финансылык отчеттуулук түзүлүшү керек. Эл аралык стандарттарга ылайык бухгалтердик эсеп – бул компания тарабынан каржылык отчеттуулукту түзүү жана көрсөтүү үчүн кабыл алынган конкреттүү принциптер, алкактар, шарттар, эрежелер жана тажрыйбалар. «Заманбап дүйнөдө эл аралык стандарттар бара-бара эл аралык капитал рыногунун ачыкчына айланууда. Эгерде компания тиешелүү отчеттуулукка ээ болсо, анда анын өнүгүшү үчүн зарыл болгон каражат булактарына мүмкүнчүлүк алат. Каржылык отчеттуулуктун эл аралык стандарттары бухгалтердик эсеп жана отчеттуулук боюнча дүйнөлүк тажрыйбаны жалпылоо болуп саналат жана көптөгөн өлкөлөрдө улуттук стандарттарды калыптандыруу үчүн негиз болуп саналат. Кыргызстанда учурдагы бухгалтердик эсепти жана отчеттуулукту трансформациялоо үчүн колдонмо катары эл аралык стандарттар тандалып алынган. Эл аралык финансылык отчеттуулук стандарттарында келтирилген негизги жоболорду карап чыкса, каржылык отчеттуулуктун эл аралык стандарттарынын тутуму (IFRS) ар кайсы өлкөлөрдүн компаниялары тарабынан финансылык отчеттуулукту түзүүдө колдонулган бухгалтердик эсептин принциптерин жана методдорун унификациялоо максатында түзүлгөн. Отчеттуулук тышкы колдонуучуларга даярдалган жана сунушталгандыктан, дүйнөнүн ар кайсы өлкөлөрүндө иш-аракеттердин натыйжаларын мүнөздөөчү индикаторлордун мазмуну, түзүлүшү жана берилишинде айырмачылыктар бар. Алар "айлана-чөйрөнүн" өзгөчө шарттарынан келип чыгат, алардын арасында социалдык, экономикалык, саясий, укуктук шарттар болот» [1, 56-б.].

Финансылык отчеттуулуктун негизги максаты – чарбалык чечимдерди кабыл алууда колдонуучулардын кеңири чөйрөсүнө пайдалуу болгон ишкананын финансылык абалы, көрсөткүчтөрү жана финансылык абалындагы өзгөрүүлөр жөнүндө маалыматтарды берүү. Каржылык отчетто ошондой эле жетекчилик өзүнө ишенип берилген ресурстардан алган натыйжалары көрсөтүлөт, анткени көптөгөн колдонуучулар башкаруунун эффективдүүлүгүн жана башкаруунун жоопкерчилигин баалоону каалашат. Финансылык отчеттуулукту дүйнө жүзү боюнча көптөгөн компаниялар түзүп, тышкы колдонуучуларга сунушташат. Бул каржылык отчеттуулук ар кайсы өлкөлөрдө бирдей көрүнгөнү менен, ар кандай социалдык, экономи-

калык жана укуктук шарттардан улам айырмачылыктар бар. Мындан тышкары, "... ар кайсы өлкөлөрдө, улуттук стандарттарды белгилөөдө, ар кандай финансылык отчеттуулукту колдонуучулар жетекчиликке алышат. Ушул ар кандай шарттар финансылык отчеттуулуктун активдери, милдеттенмелери, капиталы, кирешелери жана чыгашалары сыяктуу элементтеринин аныктамаларынын пайда болушуна жана колдонулушуна алып келет. Бул ошондой эле ар кандай өлчөө тутумдарына караганда, финансылык отчеттуулуктагы статьяларды таануу үчүн ар кандай критерийлердин колдонулушуна алып келет. Финансылык отчеттуулукту колдонуу чөйрөсү жана андагы жүргүзүлгөн маалымат ачыкка чыгарылган жок, анткени, бухгалтердик эсеп кандайча түзүлүп жаткандыгына карабастан, анын максаты – уюмдун иши жөнүндө, башкаруу чечимдерин кабыл алуу үчүн пайдалуу маалыматтарды берүү. Бирок, Кыргызстандын стандарттарына ылайык даярдалган финансылык отчеттуулук ФОЭСке ылайык даярдалган маалыматтан кыйла айырмаланат" [2, 153-б.].

«Ар кайсы өлкөлөрдүн колдонуучулары тарабынан жетиштүү деңгээлде кабыл алынган жана түшүнүктүү болгон отчетторду түзүү үчүн эл аралык финансылык отчеттуулук стандарттары түзүлүп, өркүндөтүлүп жатат. Алар аны даярдоо эрежелерин жана белгилүү бир компаниянын иши жөнүндө маалыматтарды даярдоо жана сунуштоо жол-жоболорун болжолдоп иштелип чыккан. Бул мурунку мезгилдердин көрсөткүчтөрү жана башка уюмдардын отчеттук маалыматтары менен салыштырууга жетишүү үчүн компаниянын отчеттуулугун даярдоонун негизги ыкмаларын аныктаган жалпы багыттагы стандарт. Мындан тышкары, стандартта финансылык отчеттуулуктун структурасы жана анын мазмунуна карата минималдуу талаптар боюнча сунуштар келтирилген» [3, 81-б.]. Эл аралык стандарттардын эрежелерине жана принциптерине ылайык жалпы багыттагы каржылык отчеттуулук белгилүү бир мүнөздөгү отчеттук маалыматты сурай албаган колдонуучулардын маалыматтык керектөөлөрүн канааттандыруу үчүн колдонулат. Эл аралык стандарттарга ылайык даярдалган финансылык отчеттуулук компания тарабынан отчеттук мезгил ичинде жүргүзүлгөн каржылык абалды жана бүтүмдөрдү структуралаштырылган негизин көрсөтүүгө мүмкүндүк берет. Финансылык отчеттуулуктун максаттары:

1. Экономикалык чечимдерди кабыл алуу үчүн колдонуучулардын кеңири чөйрөсү үчүн компаниянын каржылык абалы, каржылык натыйжалары жана акча агымдары жөнүндө маалыматтарды берүү;

2. Компаниянын жетекчилигине жүктөлгөн ресурстарды башкаруунун натыйжалары жөнүндө маалыматтарды көрсөтүү.

Отчеттук көрсөткүчтөрдүн негизинде, колдонуучулар келечекте уюмдун акча агымдарын же алардын эквиваленттерин, ошондой эле убакыттын өтүшү менен агымдардын бөлүштүрүлүшүн болжолдой алышат. Чындыгында, эл аралык стандарттар азыркы учурда субъекттер өз ишмердүүлүктөрү жөнүндө ачыкка чыгарган маалыматтын ачыктыгын жана тунуктугун жогорулатуунун, кирешелерди жана чыгымдарды таануунун, активдерди жана милдеттенмелерди баалоонун ишенимдүү негизин түзүүнүн эң натыйжалуу ыкмасы болуп саналат. Бул объективдүү ачуу жана чагылдыруу мүмкүнчүлүгүн берет жана отчет берүүчү жактарда орун алган каржылык тобокелдиктер, ошондой эле колдо болгон потенциалга туура баа берүү жана тиешелүү башкаруу чечимдерин кабыл алуу максатында алардын ишинин натыйжаларын салыштыруу. Мындан тышкары стандарттар уюмду башкаруу жөндөмүн сапаттуу өзгөртөт жана атаандаштарга караганда бир топ артыкчылыктарды берет. Эл аралык стандарттардын принцибине ылайык келген субъекттер үчүн кошумча капитал булактарын тартуу мүмкүнчүлүктөрү, ошондой эле аларга экономикалык өсүштү жана гүлдөп-өнүгүүнү камсыз кылган өнөктөштөр кыйла көбөйөт. Өз кезегинде, стандарттарды колдонуп субъекттер потенциалдуу өнөктөштөрдүн финансылык абалы жөнүндө маалыматка ээ болушат, кошумча шаймандар алардын тандоосун жакшырат. Финансылык тутумдагы бухгалтердик эсеп реформасынын ишке ашырылышы, максималдуу экономикалык натыйжаларды алуу үчүн натыйжалуу колдонулган, каржылык отчетто камтылган талданган маалыматтын ачыктыгын, ишенимдүүлүгүн жана толуктугун камсыз кылууга мүмкүндүк берет. Мындан тышкары, бухгалтердик эсепке киргизилген жаңылыктар экономиканын ачыктыгын кыйла жогорулатып, буга чейин заман талабы болуп калган. Экономиканын ачыктыгына улуттук дүн өнүмдөгү экспорттун үлүшү же башка статистикалык көрсөткүчтөр гана эмес, ошондой эле бул экономика жөнүндө маалыматтар аларды муктаж болгондордун баарына канчалык деңгээлде жеткиликтүү экендиги, ошондой эле ачык-айкындуулук жана ишенимдүүлүк канчалык жогору экендиги менен бааланат. Эл аралык стандарттар Кыргызстандын каржы уюмдарына эл аралык экономиканын масштабында атаандашууга мүмкүнчүлүк берет. Ошондой эле, эл аралык стандарттардын талап-

тарына жооп берген сапаттуу бухгалтердик эсеп тутуму куруу мамлекеттик жөнгө салуудан да, уюмдардын өзүнөн да көз каранды экендигин белгилегим келет.

Заманбап уюмдардын жетекчилери өз кызматкерлерин окутууга, алардын квалификациясын жогорулатууга, эл аралык стандарттарга жооп берген эсеп саясатын даярдоого жана ошого жараша даярдалган финансылык отчеттуулуктун стандарттарга шайкеш келишин камсыз кылууга дайыма кызыкдар болушу керек. Бул маселелердин ийгиликтүү чечилиши биздин экономиканын атаандаштыкка жөндөмдүүлүгүнүн көрсөткүчтөрүнө жана натыйжада жалпысынан анын өнүгүшүнө түздөн-түз таасир этет. Бүгүнкү күндө республиканын каржы сектору стандарттарды ишке ашырууда эбегейсиз ийгиликтерге жетишти, муну КМШ өлкөлөрүнүн көптөгөн адистеринин моюнга алып тастыктады, Бухгалтердик эсеп менен бир катарда ички контроль жүргүзүүнүн эффективдүү методдун пайдалануу зарылчылыгын биздин макаланын башында айтканбыз. Бул үч саптуу коргонуу ыкмасын. Эгерде биз чет өлкөлүк тажрыйбаны өз өлкөбүздө Кыргызстанда туура кабыл алсак, анда ишкананын, мисалы, бухгалтердик отчеттордо ката кетирүү коркунучу аз болот. Ыкманын өзгөчөлүгү - эгерде бир сап катаны байкабай калса, анда ал кийинки коргонуу тилкесинде тегизделет. Коргонуунун үчүнчү сабынын иши эң жооптуу, анткени биринчи экөөнүн маалыматтарын текшерүү керек. Бул методду иш жүзүндө жүзөгө ашыруунун татаалдыгы - адистерди коргонуунун үч багыты боюнча сапаттуу бөлүштүрүү. Биздин сунуш: коргонуунун биринчи сабына бухгалтердик эсеп, отчеттуулук бөлүмү, экинчи сапка - ички көзөмөл кызматы, үчүнчүсүнө - ички аудит кызматы кирет. Маалыматтарды текшерүү боюнча акыркы ыйгарым укуктуу орган тышкы аудиторлор болот.

Адабияттар:

1. Вахрушина М.А. Международные стандарты финансовой отчетности: Учеб. пособие для студентов, обучающихся по специальности "Бухгалтерский учет, анализ и аудит" / М.А. Вахрушина, Л.А. Мельникова, Н.С. Пласкова; под ред. М.А. Вахрушиной. - М., 2018. - 568 с.
2. Арзыбаев А.А. и др. Международные стандарты финансовой отчетности. - Б., 2016. - 320 с.
3. Александер Д., Бриттон Э., Йориссен Э. Международные стандарты финансовой отчетности. От теории к практике. - М.: Вершина, 2018.
4. Гершун А. «Тенденции в развитии международных стандартов финансовой отчетности», «Финансовая газета. Региональный выпуск», №35. - 2018.