

DOI:10.26104/NNTIK.2023.38.80.025

Таикулова Г.Б., Кадырмат уулу И.

**АУДИТОРДУК ДАЛИЛДЕРДИ ЧОГУЛТУУ
ПРОЦЕДУРАЛАРЫНЫН ТЕОРИЯСЫ ЖАНА ПРАКТИКАСЫ**

Таикулова Г.Б., Кадырмат уулу И.

**ТЕОРИЯ И ПРАКТИКА ПРОЦЕДУР СБОРА АУДИТОРСКИХ
ДОКАЗАТЕЛЬСТВ**

G. Tashkulova, Kadyrmat uulu I.

**THEORY AND PRACTICE OF AUDIT EVIDENCE
COLLECTION PROCEDURES**

УДК: 657.6

Бул макалада аудитордук далилдерди чогултуу учурунда колдонууга сунушталган ыкмалар, текшерүү кезиндеги тандоо методу, аудитордун эксперт тарабынан берилген маалыматты колдонуусу жана финансылык отчеттуулуктун аудитиндеги алдамчылык аныкталган кездеги аудитордун милдеттери каралган. Аудиттин Эл аралык стандарттары изилденип, ошол стандарттардагы сунушталган эрежелердин Кыргызстандын жергиликтүү аудитордук ишканаларынын ишмердүүлүгүндө колдонулуу деңгээли жана көйгөйлөрү каралды. 2021-2022-жылдар аралыгындагы Ош мамлекеттик университетинин, Бизнес жана менеджмент факультеттин студенттери тарабынан уюштурулган аудитордук ишканаларды жана экономикалык субъектилерди сурамжылоолордун жыйынтыгы колдонулуп, жергиликтүү аудитордук ишканалардын ишмердүүлүгүнүн абалына, аларга болгон суроо-талаптын абалына баа берилди. Бул сурамжылоонун жыйынтыгында түштүк аймагындагы аудитордук компанияларынын Аудиттин Эл аралык стандарттарын практикада колдонуусундагы бир катар көйгөйлөр аныкталып, аларды чечүү боюнча сунуштар берилди.

Негизги сөздөр: аудит, бухгалтерлердин Эл аралык федерациясы, аудиттин Эл аралык стандарттары, аудитордук далилдер, анкетирлөө.

В данной статье рассматриваются методы получения аудиторских доказательств, аудиторская выборка при проведении аудита, использование аудитором информации, представленной экспертом, а также обязанности аудитора в отношении недобросовестных действий при проведении аудита финансовой отчетности, также рассмотрен уровень и проблемы применения предлагаемых стандартами правил в деятельности местных аудиторских компаний Кыргызстана. Оценено состояние деятельности местных аудиторских компаний и состояние спроса на их услуги по результатам опросов аудиторских компаний и экономических субъектов, организованных студентами факультета бизнеса и менеджмента Ошского государственного университета, проведенных в 2021-2022 годы. В результате данного исследования был выявлен ряд проблем в практическом использовании Международных стандартов аудита аудиторскими компаниями южного региона и даны рекомендации по их решению.

Ключевые слова: аудит, Международная федерация бухгалтеров, Международные стандарты аудита, аудиторские доказательства, опрос.

This article discusses methods for obtaining audit evidence, audit sampling during an audit, the auditor's use of information provided by an expert, as well as the auditor's responsibilities re-

garding fraud in an audit of financial statements and also discusses the level and problems of applying the rules proposed by the standards in the activities of local audit firms of Kyrgyzstan. The state of activity of local audit companies and the state of demand for their services were assessed based on the results of surveys of audit companies and economic entities organized by students of the Faculty of Business and Management of Osh State University, conducted in 2021-2022. As a result of this study, a number of problems were identified in the practical use of International Standards on Auditing by audit companies in the southern region and recommendations were given for solving them.

Key words: audit, International Federation of Accountants, International Auditing Standards, audit evidence, survey.

Аудитордук далилдерди чогултуу жана баалоо уюмдун белгиленген стандарттарга шайкештигин баалоодо маанилүү роль ойнойт. Бухгалтерлердин Эл аралык федерациясы, Аудит жана тастыктоо стандарттары боюнча эл аралык комитет аркылуу чыгарган Аудиттин эл аралык стандарттарын (ISA) аудиторлор өз милдеттерин натыйжалуу аткаруу үчүн колдонушу керек болгон ыкмаларды аныктап, жетектөөчү күч катары кызмат кылат. Аудит жүргүзүүгө киришкенде, аудиторлор алгач аудитордук далилдердин ар кандай түрлөрүн чогултуп, талдап чыгышат, алардын ар бири аудитордук отчет түзүлө турган табышмактын бир бөлүгүн билдирет.

Бул макала аудитордук документтерге, аудитордук процедуралардын мүнөзүнө, аудитордук далилдерди чогултууга жана аудитордук далилдер процессинин кеңири контекстинде ички көзөмөлдүн ролуна багытталган.

Алгач аудиттик документтерге токтоло кетсек. Аудитордук документация – бул аудитордук тапшырманын жүрүшүндө алынган жол-жоболордун, далилдердин жана корутундулардын жазуу жүзүндөгү жазуусу. Ал топтолгон далилдерди жана аудитордун корутундуларын колдогон жумушчу документтер, текшерүү баракчалары жана меморандумдар сыяктуу конкреттүү документтердин толук отчетун берет.

Аудитордук документтердин максаттары жана көлөмү ар түрдүү. Биринчиден, ал аудитордук тапшырманы пландаштырууну, аткарууну жана кон-

тролдоону документтештирүү аркылуу сапатты көз-мөлдөө куралы катары кызмат кылат, ошону менен аудиттин стандарттарына жана талаптарына ылайык келүүнү камсыз кылат. Мындан тышкары, ал аткарылган жол-жоболордун толук эсебин берүү аркылуу аудит ишин карап чыгууга көмөктөшөт жана келечектеги аудиттер үчүн негиз боло алат.

Аудиттик далилдер аудитордук документация процессинин маанилүү компоненти болуп саналат, алар текшерүү учурунда алынган маалымат жана кошумча документтерден жыйналган маалыматтар. Аудитордук далилдер аудиторлор үчүн финансылык маалыматтын ишенимдүүлүгүн баалоо жана аудиттин натыйжасында жетишилген корутундуларды тастыктоо үчүн зарыл.

Аудитордук документтердин талаптарына жооп берүү, аудиттин сапатын жакшыртуу жана аудиттин максаттарына өз убагында жетишүү үчүн далилдерди натыйжалуу документтештирүү үчүн жакшы даярдалган аудит программаларын иштеп чыгуу маанилүү.

Аудиттик далилдер аудиторлорго өз корутундуларын натыйжалуу негиздеп берүүгө мүмкүндүк берүүчү аудитте маанилүү роль ойнойт. Аудиторлор тарабынан аудитордук отчеттордо айтылган пикирлер негизинен алар чогулткан далилдердин сапатынан көз каранды.

Мындан тышкары, эгерде аудиттин жыйынтыгы боюнча кандайдыр бир талаш-тартыштар келип чыкса, аудиторлор өз позициясын колдоо үчүн аудитордук далилдердин күчтүүлүгүнө жана ишенимдүүлүгүнө таянышат.

Кыргыз Республикасынын аудитордук ишмердүүлүк жөнүндөгү мыйзамына (3 декабрь 2021-жыл №147) ылайык: “кыргыз республикасынын бухгалтердик эсеп чөйрөсүндөгү мыйзамдарына ылайык коомдук кызыкчылык туудурган субъектилер жана ири ишкердик субъектилери жыл сайын милдеттүү аудиттен өтүүгө тийиш” [1]. Бул отчеттордо инвесторлор өз акчаларын инвестициялоону чечүүдө колдонгон көптөгөн маалыматтарды камтыйт, андыктан бул финансылык отчеттордун тактыгы биринчи орунда турат.

Аудитордук корутунду ишенимдүү болушу үчүн, компаниянын финансылык натыйжасы жөнүндө билдирүүлөрү тышкы далилдер (мисалы, банктык отчет) же аудиторлор жүргүзгөн талдоо менен ырасталууга тийиш. Тажрыйбалуу аудиторлор өздөрүнүн профессионалдык пикирин колдонуп, компания тарабынан берилген маалыматтын тактыгын камсыз кылышат.

Аудитордук далилдер аудитордук процедураларды аткаруу аркылуу чогултулат. Бул процедуралар тобокелдиктерди баалоо процедураларына жана аудитордук процедураларга бөлүнөт. Акыркысы кон-

тролдук жана жол-жоболорду олуттуу сыноону камтыйт.

Аудит процедураларынын жети түрү бар жана процедуранын максаты көбүнчө кайсынысы колдонуларын аныктайт:

1. Текшерүү. Аудиторлор физикалык активдерди, жазууларды же документтерди изилдөө аркылуу далилдерди чогултушат.

2. Байкоо. Аудиторлор кемчиликтерди аныктоо үчүн кардардын бизнес процесстерине жана операцияларына байкоо жүргүзүшөт.

3. Тергөө. Аудиторлор тереңирээк түшүнүү үчүн кардардын жогорку жетекчилиги менен сүйлөшөт.

4. Аналитикалык процедуралар. Аудитор маанилүү коэффициенттерди жана тенденцияларды аныктоо максатында анализ жүргүзөт [2].

Бул процедуралардын тизмеси 500 – Аудитордук далилдерди чогултуунун методдору деп аталган Аудиттин Эл аралык стандартында көрсөтүлгөн, андан сырткары ар бир процедуранын жүргүзүү тартиби жана жолдору каралган.

Аудитордук далилдерди чогултууда 620- Эксперттин ишин колдонуу деген Аудиттин Эл аралык стандартын колдонуп, аудитор өзү баалай албаган көрсөткүчтөрдү сырттан эксперттерди чакырып аныктаса болот. Эксперти чакыруу келишимде каралып, анын ишине акы төлөө шарттары да аныкталышы абзел.

Аудитордук далилдерди чогултууда 220 – Текшерүүдөгү тандоо методу Аудиттин Эл аралык стандарты да колдонулат, бул жерде аудитордук тандаманын текшерүүдөгү колдонулуучу бир ыкма экендиги аныкталган. Убакыттын чектелүүсү аудитордук тандаманы колдонууга түрткү болот – бул 100%дан кем документтердин текшерилишин жана аудитор абсолюттук кепилдикке эмес, акылга сыярлык кепилдикке жооптуу экенин маалымдайт. Себептердин бири – маалыматты тестирилөөдө статистикалык тандоо ыкмаларын колдонуу. Бул процессте экономикалык окуялардын жыйындысы алынып, белгилүү сандагы бухгалтердик жазуулар жана операциялар тандалып алынат. Бул каржылык отчеттуулуктун негиздүүлүгүн аныктоо үчүн жасалат [2].

Статистикалык тандоо сөзсүз түрдө кандайдыр бир олуттуу катаны байкабай калуу коркунучун камтыйт, ошондуктан аудитор тобокелдиктин бул түрүн минималдаштыруу үчүн эң жакшы үлгүнү тандап алышы керек.

240 - Финансылык отчеттуулуктун аудитиндеги алдамчылыкка байланыштуу аудитордун милдеттери стандартында, аудит терс фактыларды ачышы мүмкүн, бирок аудитор алдамчылыктын жана каталардын алдын алуу үчүн жооптуу боло албайт жана болбошу керек деп айтылган. Мезгил-мезгили менен

аудит финансылык отчеттуулуктун бурмаланышына бөгөт коюучу факторлордун бири болуп саналат. Аудитор финансылык отчетто бардык олуттуу бурмалоолордун табылаарына абсолюттук кепилдик ала албайт. Алдамчылыктан улам олуттуу бурмалоолорду аныктабоо тобокелдиги катачылыктардан улам болгон бурмалоолорду аныктабоо коркунучунан жогору [2].

Аудитор алдамчылыктын же катарлардын далилдерин мүмкүн болушунча тезирээк кардардын жетекчилигине билдирүүгө тийиш. Кээ бир жагдайларда (Кыргыз Республикасынын мыйзамдарында белгиленген) көзөмөлдөөчү же укук коргоо органдарынын өкүлдөрүнө отчет берүү мүмкүн.

Учурда жергиликтүү, ата-мекендик аудитордук компаниялар тарабынан аудиттин эл аралык стандарттарын (АЭС) колдонуу көйгөйү бар. 2021-2022-жылдар аралыгында биздин факультеттин студенттери менен түштүк аймагындагы аудитордук компанияларды изилдөөнүн жыйынтыгында аудиттин эл аралык стандарттарын практикада колдонууда бир катар көйгөйлөр аныкталган, алар: квалификациялуу кадрлардын жетишсиздиги, окутууга (кадрларды кайра даярдоого) жогорку чыгымдар, тилдик тоскоолдук (АЭСтин котормосунун татаалдыгы), атайын ата мекендик компьютердик программалардын толук жоктугу, аудиттин эл аралык стандарттарынын мазмунунун жана структурасынын татаалдыгы.

Кыргызстандын экономикасындагы эмгек акынын акыркы он жыл ичиндеги деңгээлин аныктоочу негизги факторлордун бири бул социалдык толумдор саналат. Даярдалган кадрлардын сапаты рыноктун керектөөлөрүнө жооп бербей жаткан себептеринин бири – бул эмгек рыногунун тилинин тез которуу-

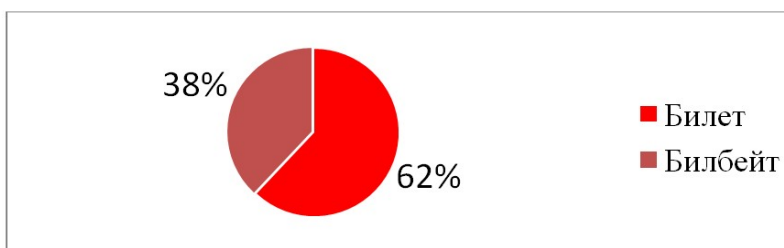
луучу окутуу программаларына системалуу жана тең салмактуу мамилени талап кылган өтө татаал маселе катары кароо талап кылынаары айкын [3].

Бул жагдай жергиликтүү аудитордук компаниялардын кызматына суроо-талаптын төмөн деңгээлине алып келгени аныкталды, себеби көпчүлүк ири ишканалар чет өлкөнүн катышуусу бар ишканаларга ишеним артышат. Албетте, аудитордук кызмат көрсөтүүлөрдүн сапатын камсыз кылуунун эң маанилүү элементи болуп, профессионал катышуучуларга карата мыйзам чыгаруучунун талаптарынын сакталышын текшерүүнү, аларды сертификациялоону, лицензиялык талаптарга ылайыктуулугун текшерүүнү гана эмес, ошондой эле аудитордук кызмат көрсөтүүлөрдүн сапатын камсыз кылууда камтылган милдеттүү эрежелерди да камтыган эффективдүү контроль саналат [4]. Ошону менен бирге аудит стандарттарын аудиторлор өз ишинде колдонуусу, ички көзөмөлдүн түздөн-түз аудитордук уюмдар жана жеке аудиторлор тарабынан жүзөгө ашырылышы ата-мекендик аудитордук ишканалардын сапаттык деңгээлин жогорулатышына мүмкүнчүлүк берет.

Жергиликтүү аудитордук ишканалардык ишмердүүлүгүнүн абалына баа берүү максатта стейкхолдерлеринен *сурамжылоо жүргүзүүнү* чечтик. Сурамжылоо Ош мамлекеттик университетинин, Бизнес жана менеджмент факультетиндеги ЭБ(б)-1-20 тайпасынын студенттери тарабынан жүргүзүлүп, Ош шаарындагы 40 ишкердик субъектинин ичинен 26сынан жооп алынды.

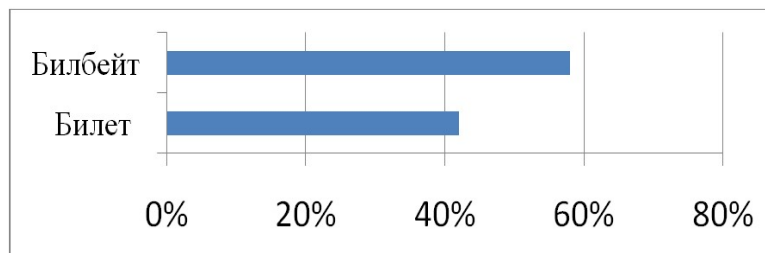
Көз карандысыз аудитордук кызматты пайдалануу жөнүндөгү сурамжылоонун оорчундуу деп эсептелинген суроолорунун жыйынтыгы 1-2-3-4-5-сүрөттөрдө чагылдырылды.

1-жооп.



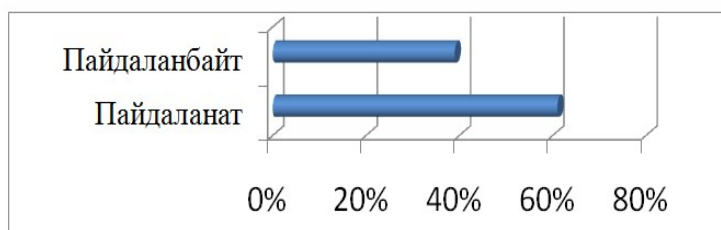
1-сүрөт. Көз карандысыз аудиторлор кандай кызматтарды аткарышат?

2-жооп.



2-сүрөт. Ош шаарында иштеп жаткан кайсы аудитордук фирмаларды билесиз?

3-жооп.



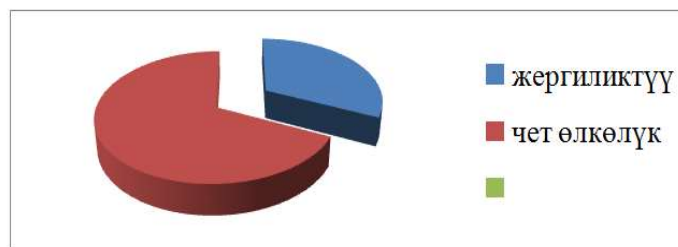
3-сүрөт. Силер иштеген ишкана көз карандысыз аудитордук кызматты пайдаланабы?

4-жооп.

Аудитордук кызматтын түрлөрү боюнча маалымдуулугу:

- Финансылык отчеттордун тууралыгын текшерүү - 7 ишкана;
- Финансылык отчетторду обзордук текшерүү - 3 ишкана;
- Атайын тапшырмалар учун иштоо - 1 ишкана;
- Консультациялар, үйрөтүүлөр, окуулар - 0.

5-жооп.



4-сүрөт. Кайсы аудитордук фирмалар менен кызматташат?

6-жооп.

Эгерде аудиторлор менен кызматташуу болбосо себептери эмнеде?

- Алар жөнүндө маалыматыбыз жок - 2 ишкана;
- Муктаждыктын жоктугу - 14 ишкана;
- Биздин коммерциялык сырыбыздын сакталуу коркунучу бар - 5 ишкана;
- Милдеттүү эмес - 5 ишкана.

7-жооп.

Сиздердин ишканада ички финансылык көзөмөл кандай формада жүргүзүлөт?

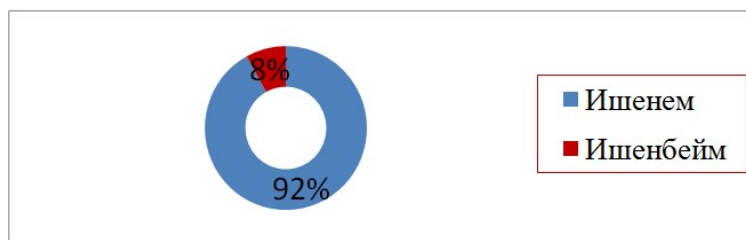
- Атайын штаттык кызматкер тарабынан жүргүзүлөт - 14 ишкана;
- Ревизиялык комиссия иштейт - 7 ишкана;
- Атайын кызмат жок - 8 ишкана.

8-жооп.

Эгерде аудит боюнча мыйзамга өзгөртүү катары жеке компанияларды милдеттуу аудиттен өткөрүү сунушуна сиздин оюнуз кандай?

- Зарылчылыгы жок - 13 ишкана;
- Туура деп эсептеймин - 7 ишкана;
- Ишкананын айлануу кирешеси жогорулаганда гана - 6 ишкана.

9-жооп.



5-сүрөт. Келечекте көз карандысыз аудиторлордун ролу жогорулайт деп ишенесизби?

Бул изилдөөнүн негизинде биз төмөндөгү жыйынтыкка келдик: ата-мекендик аудитордук кызматын туура жолго коюлушуна, аудиторлордун квалификациялык деңгээлин жогорулатуу маселесине, тагыраак айтканда АЭСтарын түшүнүү жана колдоно билүү көндүмдөрүнө тыкыр мамиле жасоо зарыл деп эсептейбиз. Бул маселенин чечилиши ата-мекендик аудиторлордун башка мамлекеттердин аудиторлорунан калышпасына мүмкүнчүлүк берет.

Адабияттар:

1. Кыргыз Республикасынын Аудитордук иш жөнүндө мыйзамы, 03.12.2021, №147 // <http://cbd.minjust.gov.kg/act/view/ky-kg/112324?cl=ky-kg>
2. Аудиттин жана ишенимди камсыз кылуучу тапшырмалар-

дын эл аралык стандарттарынын жыйнагы, 2016-2017-жж. Басылышы, Аудит жана кепилдиктин Эл аралык стандарттары боюнча кеңеш (IAASB), Эл аралык бухгалтерлердин федерациясы (IFAC) (кыргызча котормосу) – Электрондук ресурс: <https://fsa.gov.kg/#/activity/international/standarts/buhchet/2cecf1af-a6d8-480f-9d30-018bae0998af>

3. Кулуева Ч.Р., Ташкулова Г.Б. Состояние системы высшего образования в Кыргызстане. / Наука, новые технологии и инновации Кыргызстана. 2020. №.10. С. 76-79. <http://www.science-journal.kg/ru/journal/1/archive/13909>
4. Токторов К., Ташкулова Г., Кадырмат уулу И. Вопросы формирования общего рынка аудиторских услуг в рамках Евразийского экономического партнерства. / Вестник Омского государственного университета. Экономика, 2022. - 1(1), 130-135. <https://journal.ohsu.kg/index.php/economy/article/view/494>