



AUDITORLIK TEKSHIRUVINI REJALASHTIRISH BOSQICHLARINI TAKOMILLASHTIRISHNING NAZARIY VA AMALIY JIHATLARI

THEORETICAL AND PRACTICAL ASPECTS OF IMPROVING THE STAGES OF AUDIT PLANNING

**¹Dagarov Bekzod
Muzaffar o'g'li**

*¹"O'zsanoatqurilishbank" ATB Al-Xorazmiy BXM boshqaruvchisi,
TDIU dotsent v.b.*

Annotatsiya Annotation

Uzb. - Mazkur maqolada O'zbekiston Respublikasida auditorlik faoliyatini me'yoriy tartibga solish tizimining tarkibiy bosqichlari, auditorlik tekshiruvini rejalashtirishda mavjud muammolar, shuningdek, rejalashtirish bosqichlarining huquqiy va metodologik asoslari yoritilgan.

Eng. - This article explores the structural stages of the regulatory framework governing auditing activities in the Republic of Uzbekistan, identifies existing challenges in the planning of audit procedures, and analyzes the legal and methodological foundations of the audit planning process.

Kalit so'zlar: Keywords:

❖ auditorlik tekshiruvi, auditni rejalashtirish, audit bosqichlari, auditorlik standartlari, auditorlik ishchi guruhi.
❖ audit review, audit planning, audit stages, audit standards, audit working group.

Kirish.

Hozirgi kunda auditorlik tekshiruvini tashkil etish jarayonida kuzatilayotgan asosiy muammolardan biri — auditorlik amaliyotining mavjud xalqaro va milliy standartlar talablariga to'liq mos holda amalga oshirilmasligidir. Jumladan, ayrim auditorlik tekshiruvlarida rejalashtirish bosqichida zarur bo'lgan auditorlik dasturi hamda umumiy ish rejasi tuzilmasdan turib, tekshiruv jarayonlari boshlanmoqda. Bu esa auditorlik tekshiruvining sifatiga va natijaviyligiga salbiy ta'sir ko'rsatmoqda.

Auditorlik umumiy rejasi – bu tekshiruvning asosiy bosqichlari, bosqichlarni bajarish muddatlari, tekshiruv vazifalarini bajaruvchilar va auditorlik nazorati jarayonida qo'llaniladigan metodlar hamda amallar ro'yxati aks ettirilgan auditorlik ish hujjatidir. Mazkur hujjatning namunaviy shakli hamda

undan tekshiruv jarayonida foydalanish tartibi auditorlik tashkilotining ishchi standartlarida ko'rsatilgan bo'lishi lozim.

Auditorlik dasturida auditorlik umumiy rejasida belgilangan bosqichlarini amalga oshirishning tartibi, auditorlik guruhining tarkibi hamda vazifalarini bajarish muddatlari aks ettiriladi.

Mavzuga oid adabiyotlar sharhi.

Arens va Lobbekning yondashuvi xalqaro audit standartlariga asoslanib, auditorlik tekshiruvini bosqichma-bosqich rejalashtirishni nazarda tutadi. Ularning fikriga ko'ra, audit jarayonida eng avvalo mijoz va uning faoliyatini har tomonlama o'rganish, so'ng esa audit riski va ichki nazorat tizimini baholash zarur [1]. Ushbu tahlillar asosida audit strategiyasi va umumiy reja ishlab chiqiladi. Keyingi bosqichda esa audit dasturi

tuzilib, unda amalga oshiriladigan jarayonlar belgilanadi.

Adams auditorlik tekshiruvini rejalashtirishda oldindan rejalashtirish, auditning hajmi va yo'nalishlarini aniqlash, audit guruhi tarkibini shakllantirish, jadval tuzish hamda ichki nazorat tizimini o'rganish orqali risklarni baholashga asoslangan qulay va amaliy yondashuvni taklif qiladi, bunda asosiy urg'u resurslarni samarali taqsimlash va tekshiruvni vaqt jihatidan muvofiqlashtirishga qaratilgan [2].

Mahalliy iqtisodchi olim R.Dusmuratov auditorlik jarayoni buyurtmachi bilan shartnoma tuzishdan oldingi tahlil, auditorlik xizmatining rejasini tuzish, tekshiruv obyekti moliyaviy holatini dastlabki baholash, ichki nazoratni o'rganish va audit dasturini tuzish bosqichlarini o'z ichiga oladi [3]. Bunda asosiy urg'u auditor va buyurtmachi o'rtasidagi munosabatlar hamda ichki hujjatlar bilan ishlashga qaratiladi.

I.Qo'ziyev tomonidan olib borilgan tadqiqotlarda auditorlik tekshiruvini rejalashtirish jarayoni yoritilgan bo'lib, unda tekshiruv maqsadini aniqlashtirish, audit yo'nalishlari bo'yicha aniq vazifalarni belgilash, moliyaviy hisobot elementlarini tahlil qilish kabi bosqichlar asosiy tarkibiy qismlar sifatida ko'rsatilgan [4].

I.Meliyev auditorlik tekshiruvini rejalashtirishda zamonaviy axborot texnologiyalaridan foydalanish, audit riskini modellashtirish va resurslarni avtomatlashtirilgan tarzda taqsimlash orqali rejalashtirish jarayonini samarali va innovatsion tarzda takomillashtirish zarurligini ta'kidlaydi [5].

Tadqiqot metodologiyasi.

Maqola ishidagi muammoni o'rganish uchun tizimli tahlil, ilmiy mushohada, analiz va sintez, induksiya va deduksiya usullaridan foydalanilgan.

Tahlil va natijalar muhokamasi.

300-sonli xalqaro auditorlik standartida rejalashtirishda tuziladigan auditorlik umumiy rejasi va dasturining mazmuni va shakli keltirilmagan. Bu esa amaliyotda auditorlik rejalashtirish jarayonini sifatsiz yoki umuman hujjatlashtirilmasligi kabi muammoli holatlarni keltirib chiqarmoqda. Bizningcha, auditorlik tekshiruvini rejalashtirish jarayoni quyidagi bosqichlarda amalga oshirilishi lozim:

1. Auditorlik tekshiruvi buyurtmachisi faoliyati to'g'risida ma'lumotlarni to'plash;
2. Auditorlik shartnomasi shartlarini kelishish hamda auditorlik shartnomasini tuzish;
3. Auditorlik umumiy rejasini tayyorlash va tasdiqlash;
4. Auditorlik ish dasturini tayyorlash va tasdiqlash;
5. Tasdiqlangan auditorlik umumiy rejasi va dasturi bilan tekshiruv buyurtmachisi hamda auditorlik guruhini tanishtirish.

Tekshiruvni rejalashtirishning ilk jarayonida auditorlik tashkiloti tekshirilayotgan subyekt faoliyati to'g'risidagi hujjatlarni (korxona ustavi, tekshirilayotgan subyektning davlat ro'yxatidan o'tkazilganligi to'g'risidagi hujjatlar, korxona hisob siyosati va unga kiritilgan o'zgartirishlar to'g'risidagi buyruq, xo'jalik yurituvchi subyektning ta'sis hujjatlari, ta'sischi yig'ilishining bayonnomalari, korxonaning statistik va moliyaviy hisobotlari, tuzilgan shartnoma va bitimlar, ichki audit xizmati bo'limi hisobotlari, tekshiruv buyurtmachisining tarkibiy bo'linmalari ro'yxati, tekshirilayotgan subyekt faoliyatining tashkiliy hujjatlari va tekshiruvda qatnashuvchi auditorlik guruhi a'zolarining tajriba (malaka) darajasini tasdiqlovchi hujjatlari) olishi hamda ularning mazmuni bilan to'liq tanishishi maqsadga muvofiqdir.

Auditor tekshiruv jarayonida tekshirilayotgan subyekt mablag' va ularni tashkil topish manbalarining tarkibini asoslovchi ma'lumotlar yuzasidan foydalanuvchilarning iqtisodiy qarorlari

mazmunini belgilovchi manbalar muhim deb olinadi. Muhimlik darajasi amaldagi 320-sonli "Auditda muhimlik" va 450-sonli "Audit o'tkazish jarayonida aniqlangan buzib ko'rsatishlarni baholash" nomli standartlarga muvofiq qo'llaniladi. Biroq, amaldagi standartlarda muhimlik darajasiga nisbatan aniq va mezonli talablar belgilab qo'yilmaganligi muayyan noaniqliklar keltirib chiqaradi.

Audit jarayonida muhimlik darajasining aniqlanishi va tekshiruv davomida undan samarali foydalanilishi auditorga moliyaviy hisobotning ishonchliligini baholashda xatoliklar ehtimolini kamaytirishga xizmat qiladi. Bu borada, iqtisodchi olim R.Do'stmuratovning ta'kidlashicha, muhimlik tushunchasi auditor tomonidan yo'l qo'yilishi mumkin bo'lgan xato hajmi va o'tkaziladigan auditorlik tekshiruvining ko'lamini aniqlash hamda tuziladigan auditorlik xulosasining

(ijobiy yoki salbiy) shaklini belgilash uchun birlamchi va asos bo'luvchi manba hisoblanadi.

Auditorlik amaliyotida muhimlik darajasining absolyut va nisbiy miqdorlari auditorning bilim, ko'nikma va malakasidan kelib chiqqan holda subyektiv aniqlanadi, ya'ni bu miqdorni belgilashning kafolatlangan metodologiyasi mavjud emas.

Muhimlik darajasini hisoblashning absolyut miqdori deganda, auditorning subyektiv yondashuvi asosida tanlab olingan moliyaviy hisobot ko'rsatkichlari, uning nisbiy miqdori deganda subyektiv ravishda tanlab olingan miqdorning foizda ifodalanishi tushuniladi. Tadqiqot natijalariga ko'ra, auditorlik tekshiruv jarayonida muhimlik darajasini hisoblashda auditor tomonidan moliyaviy hisobotning asosiy ko'rsatkichlari sifatida 1-jadvalda keltirilgan mezonlar belgilanishi maqsadga muvofiq hisoblanadi.

1-jadval

Moliyaviy hisobotning asosiy ko'rsatkichlariga asoslangan muhimlik darajasini hisoblashning namunaviy jadvali

Asosiy ko'rsatkichlar	Asosiy ko'rsatkich qiymati	Ko'rsatkichga nisbatan belgilangan foiz	Muhimlik darajasi summasi
Mahsulot(ish, xizmat)larni sotishdan olingan tushum (2-shakl, 010-satr)		5	
Sotilgan mahsulot(ish, xizmat)larning ishlab chiqarish tannarxi (2-shakl, 020-satr)		3	
Jami davr xarajatlari (2-shakl, 040-satr)		3	
Korxona xususiy kapitali (1-shakl, 460-satr)		1	
Balansning umumiy summasi (1-shakl aktivdagi 380-satr yoki passivdagi 700-satr)		5	
Tugallanmagan ishlab chiqarish (1-shakl, 150-satr)		1	
Taqsimlanmagan foyda (1-shakl, 430-satr)		1	

Auditor ushbu jadvalga auditorlik tekshiruv buyurtmachisining moliyaviy hisobotidagi ko'rsatkichlarini kiritishi lozim. Masalan, nodavlat notijorat korxonalari yoki o'z faoliyatini boshqa manbalar hisobiga moliyalashtiruvchi korxonalarini tekshirishda foyda yoki mahsulot (ish, xizmat) sotilishidan ko'rilgan daromad ko'rsatkichi mavjud bo'lmaslik ehtimoli mavjud. Demak, nodavlat notijorat tashkilotlari auditida foyda yoki

mahsulot (ish, xizmat) sotilishidan olingan daromad ko'rsatkichidan muhimlikni hisoblashda foydalanmaslik lozim.

Muhimlik darajasini hisoblashning birinchi usuli auditorning professional bilim va tajribasiga asoslanadi. Ushbu yondashuvga ko'ra, auditor tekshirilayotgan subyektning faoliyat xususiyatlari va moliyaviy ko'rsatkichlarini hisobga olgan holda, muhimlik darajasi qiymatini aniqlash uchun

tanlov asosida istalgan asosiy ko'rsatkichni belgilashi mumkin.

Muhimlik darajasini hisoblashning ikkinchi usuli esa yanada tizimli va mezonli yondashuvni nazarda tutadi. Bu usulga ko'ra, avval moliyaviy hisobotdan tanlab olingan asosiy ko'rsatkichlar aniqlanadi (jadvalning 2-ustuni), so'ngra ular auditorlik tashkilotining ichki standartlarida belgilangan foiz koeffitsiyentlariga muvofiq baholanadi (3-ustun). Yakuniy bosqichda 2-ustundagi ko'rsatkichlar 3-ustundagi foizlarga ko'paytiriladi va natija 100 ga bo'linadi, buning

natijasida har bir ko'rsatkich bo'yicha muhimlik darajasi qiymati hisoblab chiqiladi (4-ustun). Natijalar ichida eng kichik qiymat muhimlik darajasini belgilovchi asosiy ko'rsatkich sifatida qabul qilinadi. Masalan, mazkur usul asosida amalga oshirilgan hisob-kitob natijasida muhimlik darajasining eng kichik qiymati 476 ming so'mni tashkil qilgan (2-jadval).

Bu yondashuv auditorlik qarorlarini qabul qilishda muhimlik mezonining obyektiv va aniqligini ta'minlashga xizmat qiladi.

2-jadval

Muhimlik darajasini hisoblash tartibi

Asosiy ko'rsatkichlar	Asosiy ko'rsatkich qiymati	Ko'rsatkichga nisbatan belgilangan foiz	Muhimlik darajasi uchun hisoblangan summa
1	2	3	4
Mahsulot(ish, xizmat)larni sotishdan olingan tushum	723491, 0	5	36175, 0
Sotilgan mahsulot (ish, xizmat) larning ishlab chiqarish tannarxi	177826, 0	3	5335, 0
Jami davr xarajatlari	32833, 0	3	985, 0
Balans jami summasi	241567, 0	2	4831, 0
Korxonaning xususiy kapitali (balans passivi I bo'lim)	135945, 0	10	13595, 0
Korxonaning umumiy xarajatlari	322762, 0	2	6455, 0
Taqsimlanmagan foyda	23819, 0	2	476, 0

Uchinchi usulda esa, quyidagi bosqichlarda hisob-kitob ishlari amalga oshiriladi:

1. Jadvalning to'rtinchi ustunidagi muhimlik darajasi uchun hisoblangan summalar bo'yicha o'rtacha qiymat aniqlanadi:

$$(36175+5335+985+4831+13595+6455+476):7=9693,1$$

2. Yuqoridagi tartibda hisoblangan o'rtacha qiymatdan eng kichik muhimlik darajasi qiymati o'rtasidagi nisbat farqi aniqlanadi:

$$((9693,1-476):9693,1)*100=95,6 \%$$

3. Yuqoridagi hisoblangan o'rtacha qiymatdan eng katta muhimlik darajasi qiymati o'rtasidagi nisbat farq aniqlanadi:

$$((36175-9693,1):9693,1)*100=273,2\%$$

Shundan so'ng, 2 va 3 hisoblashlar natijasi 20 foizdan yuqoriligi (95,6 va 273,2 foiz) sababli, eng yuqori (36175) va eng past (476) moliyaviy ko'rsatkichlar o'rtacha miqdorni qayta hisoblashda qo'llanilmaydi.

4. Qayta o'rtacha miqdor aniqlanadi va hosil bo'lgan natija yaxlitlanadi hamda mazkur summa muhimlik darajasining qiymati sifatida foydalaniladi.

$$(5335+985+4831+13595+6455):5=6240,2$$

Olingan miqdor (6240,2 ming so'm)ni 6500,0 ming so'mgacha yaxlitlash va mazkur miqdor ko'rsatkichini muhimlik darajasining qiymati sifatida foydalanish mumkin. Muhimlik darajasining yaxlitlangandan so'ngi qiymati o'rtasidagi farq:

$(6500,0-6240,2):6500,0*100\%=3,9\%$ ni tashkil etib, ushbu o'zgarish 20 foizlik chegaraviy ko'rsatkich doirasida bo'lib, normativ mezonlarga muvofiq hisoblanadi.

Faraz qilaylik, agar auditor 6500,0 ming so'mlik xatoni o'tkazib yuborishi mumkin bo'lsa, u holda ushbu summa aktiv va passiv o'rtasida teng taqsimlanishi lozim. Auditor o'zining amaliy tajribasi hamda korxona faoliyatining o'ziga xos xususiyatlarini inobatga olgan holda xatolarni taqsimlashda muqobil nisbatlardan foydalanishi mumkin. Bunday yondashuvdan so'ng, muhimlik darajasi balansning aktiv va passiv qismlaridagi ahamiyatli moddalarga, ularning umumiy summadagi ulushiga mutanosib tarzda taqsimlanishi lozim. Biroq, ushbu yondashuvning muhim kamchiliklaridan biri – u ichki nazorat vositalari riskini inobatga olmaydi, natijada auditorlik baholashining aniqligiga salbiy ta'sir ko'rsatishi mumkin.

Ta'kidlash joizki, "Auditda muhimlik" nomli 320-sonli xalqaro standartda muhimlik darajasini aniqlash uchun tanlab olinadigan ko'rsatkichlar, hisoblash uslubiyoti hamda muhimlik darajasining o'zgarishiga ta'sir etuvchi omillar keltirilmagan. Fikrimizcha, muhimlik darajasining o'zgarishiga quyidagi omillar ta'sir etadi:

buxgalteriya hisobi va soliq qonunchiligiga doir o'zgartirishlar;

auditorlik amaliyotining muhimlik darajasini hisoblash uslubiyoti va unga qo'yilgan talablarga doir o'zgarishlar;

auditorlik tashkilotining sohalar bo'yicha ixtisoslashuvdagi o'zgarishlar;

xo'jalik subyektlari tarmoq va faoliyat sohalaridagi o'zgarishlar;

auditorlik tashkilotining tekshirish va boshqaruv uslubiyotidagi o'zgarishlar

auditorlik tekshiruvini tashkil etish talablari bo'yicha yondashuvning o'zgarishi;

auditorlik tashkilotining tekshiruvlarni tashkil etish bo'yicha amaldagi auditorlik standartlari talablariga to'liq rioya etmasligi va boshqalar.

Audit nazariyasi va amaliyotida auditorlik riski hamda muhimlik darajasi auditor tomonidan subyektiv tarzda aniqlanadigan ko'rsatkichlar sifatida qaraladi. Ularni aniqlashga oid yagona, qat'iy metodologiya mavjud emas.

Auditorlik riski – bu moliyaviy hisobotlarda va auditorlik ish hujjatlarida muhim xatoliklar mavjud bo'lish ehtimolini anglatadi. Bunday ehtimol auditor tomonidan subyektiv ravishda baholanadi. Shu bois, auditor aniqlanmay qolgan xatoliklar mavjudligi ehtimoli va yakuniy xulosa ishonchliligi masalasiga doimo jiddiy yondashishi lozim.

Amaliyotda auditorlar ushbu ko'rsatkichlarni o'zlarining kasbiy tajribasi va malaka darajasiga asoslangan holda, individual yondashuvlar orqali baholaydilar. Auditorlik tekshiruvlarida risk darajasining 5 foizdan oshmasligi auditorlar tomonidan ta'minlab kelinadi. Shu bilan birga, audit sifatining darajasi to'g'ridan-to'g'ri auditorlik riskining pastligi bilan chambarchas bog'liq ekanligi e'tirof etiladi.

Risk darajasini minimallashtirish maqsadida auditorlar turli audit testlari, savolnomalar va ichki nazorat vositalarini baholash usullaridan foydalanadilar. Bu yondashuvlar auditorlik xulosasining ishonchliligini oshirishda muhim vosita hisoblanadi.

Auditorlik amaliyotida ajralmas risk, nazorat riski hamda aniqlab bo'lmaydigan risk mavjudligi va ular auditorlik faoliyatining ajralmas tarkibiy qismlari hisoblanishi to'g'risida ilmiy-amaliy xulosalar shakllangan. Bu risklar auditorlik tekshiruvi jarayonida yuzaga kelishi mumkin bo'lgan noaniqliklar va xatoliklar ehtimolini baholashda muhim metodologik asos bo'lib xizmat qiladi.

Iqtisodchi olim D.Qo'zievaning ta'kidlashicha, "auditorlik risklari modeli (AR) quyidagi ko'rinishga ega:

$$AR = IR * R * DR$$

bu yerda DR – aniqlanmaslik riski;

IR – ajralmas risk;

R - nazorat riski [6].

Auditorlik riski darajasiga quyidagi omillar ta'sir ko'rsatadi:

-tekshiruv buyurtmachisining buxgalteriya hisobini tashkil etish darajasi hamda soha bo'yicha malakali mutaxassislarning mavjudligi;

- buxgalteriya hisobini avtomatlashtirish darajasi;

- ichki nazorat tizimi;

- tekshirilayotgan subyekt faoliyati bo'yicha dalillarning yetarliligi, ularning to'liqligi va boshqalar.

Auditor auditorlik riskini maksimal darajada pasaytirish choralari ko'rmog'i lozim.

Xulosa va takliflar.

Audit jarayonining samaradorligi va ishonchliligini ta'minlashda auditorlik riski va uning tarkibiy qismlarini to'g'ri baholash muhim ahamiyat kasb etadi. Ajralmas risk, nazorat riski va aniqlab bo'lmaydigan risklar auditorlik faoliyatining asosiy metodologik elementlari bo'lib, ularning har biri audit strategiyasi va dasturini shakllantirishda

bevosita rol o'ynaydi. Ushbu risklarni chuqur tahlil qilish auditorga tekshiruv doirasini belgilash, nazorat darajasini aniqlash hamda moliyaviy hisobotlardagi xatoliklar ehtimolini kamaytirishga xizmat qiladi.

Amaliyotda auditor ushbu risklarni kasbiy mulohaza va tajribaga tayangan holda subyektiv tarzda baholaydi. Shuningdek, u moliyaviy hisobot ko'rsatkichlarining muhimligini aniqlash, tekshiruvni olib borish yo'nalishini tanlash hamda yakuniy auditorlik xulosasini shakllantirishda risk darajasiga asoslanadi. Auditorlar odatda risk darajasini 5 foizdan oshirmaslikka harakat qilishadi, bu esa auditning ishonchliligi va xalqaro standartlarga muvofiqligini ta'minlashga xizmat qiladi.

Auditorlik riskining to'g'ri baholanishi audit sifati va natijalarining ishonchliligini ta'minlaydi. Audit jarayonida ushbu risklarni aniqlash auditorning professional yondashuvi, salohiyati va ichki nazorat tizimini baholash darajasiga bog'liqdir. Shu sababli, auditorlik amaliyotida risklarni boshqarish mexanizmlarini takomillashtirish va auditorlar malakasini oshirish zaruriyati yuzaga kelmoqda.

Foydalanilgan adabiyotlar ro'yxati:

1. Аренс А., Лоббек Дж. *Аудит. Пер. с англ. под ред. Я.В. Соколова.* -М.: Финансы и статистика, 2013, 560с.
2. Адамс Р. *Основы аудита. Пер. с англ./под ред. Я.В. Соколова.* – М.: ЮНИТИ, 2015, 398с.
3. Dusmuratov R.D. *Auditorlik faoliyati: nazariya, uslubiyot va amaliyot. Monografiya.* -T.: Moliya, 2007. -276 b.
4. Qo'ziyev I.N. *Auditorlik hisobotlarini tuzish va ularni umumlashtirish: nazariya va metodologik masalalar. Monografiya.* -T.: IQTISOD-MOLIYA, 2015. - 196 b.
5. Meliyev I.I. *Auditorlik tekshiruvini rejalashtirish va o'tkazishni takomillashtirish: iqtisodiyot fanlari bo'yicha falsafa doktori PhD.) dis. avtoref. Toshkent – 2019, 64-b.*
6. D.B.Kuziyeva. *Auditorlik dalillarining etarligini ta'minlash orqali auditorlik riskini minimallashtirish yo'nalishlari. Iqtisod va moliya jurnali. 2019 yil 11-son.*