

АУДИТОРЛИК ДАЛИЛЛАРНИНГ МУҲИМЛИК ДАРАЖАСИНИ АНИҚЛАШ

Хатамов Кобил Хайриевич¹

¹ PhD., v.b. профессор, “Бухгалтерия ҳисоби” кафедраси, International School of Finance Technology and Science институти, Тошкент, Ўзбекистон.

Email: kobilxatamov1972@gmail.com

ORCID: 0000-0003-4348-751X

ИНФОРМАЦИЯ О СТАТЬЕ

АННОТАЦИЯ:

ИСТОРИЯ СТАТЬИ:

Received: 29.05.2025

Revised: 28.05.2025

Accepted: 29.05.2025

КАЛИТ СЎЗЛАР:

аудитда далиллар,
аудитда муҳимлик
даражаси, аудитда
тестлаш, молиявий
ҳисобдан
фойдаланувчилар,
миқдорий хато, муҳим
деб тан олинган хато,
муҳим эмас деб олинган
хато, инвестицион мулк
аудити..

Мақолада аудиторлар тамонидан молиявий ҳисоботларни текширишда айрим хатоларни ўтказиб юборишлари мумкин. Шунинг учун хатонинг ҳам сифат томони, ҳам миқдорий жиҳатлари ўрганилиши даркор ва аниқланган хатони муҳим ёки муҳим эмас, деб эътироф этиш зарур. Текшириш жараёнида аудитор олинган маълумотнинг муҳимлик даражасини аниқлаши, миқдорий хато ҳисобварақлардаги муомалаларнинг характериға қараб ҳам муҳим хато сифатида, ҳам муҳим бўлмаган хато сифатида кўриб чиқилиши масалалари баён қилинган.

КИРИШ. Аудитни такомиллаштириш учун унинг мазмун ва моҳиятини чуқур англаб олиш лозим. Аудитор нисбатан катта бўлмаган миқдорларнинг бузиб кўрсатилиш эҳтимолига алоҳида эътибор қаратиши тавсия этилади. Бундай бузиб кўрсатишлар йиғилиб, молиявий ҳисоботга жиддий таъсир кўрсатиши мумкин. Муҳимликни нафақат молиявий ҳисобот даражасида, балки алоҳида ҳўжалик муомалалари ва очиб берилган ахборотлар даражасида ҳам ўрганиш зарур. Бу соҳада кўргина олимлар изланишлар олиб боришган. Мамлакатимиз олимларидан Р.Д. Дустмуратов, А.К. Ибрагимов, З.Т. Маматов, Б.А. Хасанов, Н.Ф. Каримовлар ҳамда

хорижлик олимлардан В.Д. Андреев, А. Аренс, Д.Ж. Лоббек, А.Д. Шереметларнинг илмий тадқиқот ишлари, мақола, ўқув-услубий ишланмаларида аудитни такомиллаштириш, аудитнинг ҳар хил босқичларида муҳимлик ва аудиторлик rischi кўрсаткичларини ўзгартириш вазиятлари ҳам кўриб чиқилган ва ўз қарашларини баён этишган.

Муҳимлик ишончни таъминлайдиган келишувларни бажаришда зарур тушунчадир. Бузиб кўрсатишлар, шу жумладан тушириб қолдиришлар, агар улар индивидуал ёки жамоавий равишда, келишув предмети ҳақидаги маълумотлар асосида эҳтимолий фойдаланувчилар томонидан қабул қилинадиган тегишли қарорларга таъсир қилиши мумкин бўлса, муҳим деб ҳисобланади. Муҳимликни аниқлаш амалиётчи мутахассиснинг профессионал мулоҳазаси предмети ва у амалиётчи мутахассис эҳтимолий фойдаланувчиларнинг маълумотга бўлган талабларини қандай тушунишига боғлиқ.

Буюртмачи ва эҳтимолий фойдаланувчилар учун (агар ушбу томонлар фарқ қилса), ишончни таъминлайдиган ҳар қандай келишув riskка хос эканлигини тушуниш муҳимдир. Келишувга хос ажратиб бўлмаслик riskи-бу келишув предмети бўйича маълумотларда бузиб кўрсатишларни ўз ичига олган ҳолларда амалиётчи мутахассиснинг нотўғри хулоса тақдим этиш хавфи. Келишувга хос ажратиб бўлмаслик riskни нолгача камайтириш жуда кам ҳолларда мумкин ёки катта харажатларни талаб қилиши мумкин, шунинг учун қуйидаги омиллар таъсири туфайли этарли ишонч мутлақ ишончдан кам бўлади:

- * тасодикий танлаш тестидан фойдаланиш;
- * ички назорат тизимида хос бўлган чекловлар;
- * амалиётчи мутахассис учун мавжуд бўлган далилларнинг аксарияти рад этиб бўлмайдиган эмас, балки ишонарли;
- * далилларни тўплаш ва баҳолашда профессионал мулоҳазадан фойдаланиш ва бундай далилларга асосланган хулосаларни шакллантириш.

МАТЕРИАЛ ВА МЕТОД

Диапозонли қийматлар услубидан фойдаланиш қабул қилинадиган қарорларнинг мослашувчанроқ бўлишини таъминлайди. Агар хато муҳимлик чегарасининг қуйи ва юқори қисмида жойлашган бўлса, масалан, баланс валютаси(жами)нинг 1-2%ни ташкил этса, у ҳолда аудитор асосли қарор қабул қилишини таъминлаш мақсадида бажариладиган аудиторлик амалларининг миқдорини кўпайтириши лозим. Лекин олинган натижаларни қай тарзда баён қилиш масаласи мавҳум бўлади. Шу боис, фикримизча, аудиторлик фаолиятида диапозонли услубни қўллаш унчалик мақсадга мувофиқ эмас.

Индуктив услубга мувофиқ дастлаб текширилаётган бухгалтерия балансининг аҳамиятли деб ҳисобланган моддалари бўйича муҳимлик даражалари аниқланиб,

сўнгра олинган муҳимлик кўрсаткичларини умумлаштириш йўли билан молиявий ҳисоботнинг умумий муҳимлик даражаси аниқланади.

Хўжалик юритувчи субъектнинг бухгалтерия ҳисоби ва ички назорат тизимини баҳолаш билан боғлиқ индуктив ёндашувда энг аҳамиятли деб ҳисобланган моддалар бўйича аниқланган муҳимлик кўрсаткичларини умумлаштиришдан олдин, ушбу моддалар бўйича олдиндан баҳоланган аниқланмаслик riskига мутаносиб равишда тузатилади. Масалан, ушбу моддаларга кирадиган счетларнинг қолдиқлари, ушбу счетларнинг оборотлари ва бир турдаги хўжалик муомалалари гуруҳлари.

Дедуктив усулдан фойдаланиш молиявий ҳисобот бўйича умумий муҳимлик даражасини аниқлашни назарда тутди. Сўнгра бу кўрсаткич молиявий ҳисоботнинг аҳамиятли деб ҳисобланган моддалари ва бухгалтерия ҳисобининг салмоқли счетлари ўртасида тақсимланади. Ўзбекистонда ва ривожланган хорижий давлатларнинг аудиторлик фаолиятида дедуктив услуб бўйича муҳимлик даражасини аниқлаш усуллари тавсифини 1-жадвалда тақдим этамиз.

Дедуктив услуб бўйича муҳимлик даражасини ҳисоблаш усуллари

Усуллар	Асосий кўрсаткичлар рўйхати	Муҳимлик мезони	Муҳимлик даражаси қийматини танлаш
«Муҳимлик ва аудиторлик riskи» АХСга мувофиқ	Сотишдан соф тушум. Соф фойда. Баланс валютаси. Хусусий капитал. Сотиш таннари	Нуқтали	Ўртача арифметик.
10 та асосий кўрсаткич бўйича муҳимлик даража-сини ҳисоблаш	Узоқ муддатли ктивлар. Хусусий капитал. Жорий активлар. Дебиторлик қарзлари. Кредиторлик қарзлар. Кредитлар ва қарзлар. Сотишдан соф тушум. Давр харажатлари. Бошқа даромадлар. Бошқа харажатлар	Интервал	Ўртача арифметик
Энг кичик кўрсаткич-ни танлаш	Ҳар қандай бўлиши мумкин	Нуқтали	Муҳимликнинг энг кичик қиймати
Кўрсаткич-ни даражага кўтариш	Баланс валютасининг энг катта кўрсаткичи. Сотишдан тушган соф		2/3 даражага кўтарилган ва коэффициентга

усули(йирик ғарб компанияларида қўлланилади)	тушум.		кўпайтирилган кўрсаткич
--	--------	--	----------------------------

НАТИЖАЛАР ВА МУНОЗАРА

Аудитор хатони аниқлаганда , аввало, унинг сифат томонини, кейин унинг миқдорий томонини баҳолаши лозим. Молиявий ҳисоботдаги кўрсаткичлар ва унинг иловасидаги баъзи маълумотлар хато бўлиши мумкин. Аммо бундан келиб чиққан ҳолда молиявий ҳисобот умуман нотўғри деган қарорга келмаслик керак. Хатоликлар қуйидагича бўлиши мумкин:

- ҳисоб-китоблардаги хатоликлар;
- алоҳида курсаткичлардаги хатолар (моддий активларнинг фойдали хизмат муддати, умидсиз дебитор қарзлар).

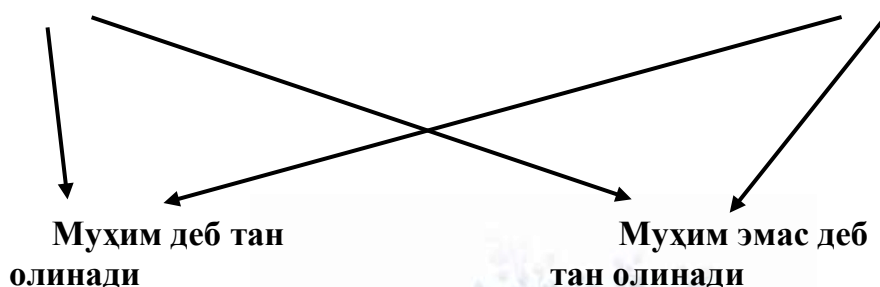
Аудитор қуйидаги ҳолларда молиявий ҳисоботдаги хатоларни ўтказиб юбориши мумкин:

- агар хатолар жуда кичик бўлса ва молиявий ҳисоботдан фойдаланувчиларнинг қарор чиқаришига таъсир қилмаса;
- агарда ўша кичик хатоларни тузатиш учун катта миқдорда харажат талаб қилинса;
- агарда ўша кичик хатоларни туғирлаш учун кетадиган вақт молиявий ҳисоботни нашр қилиш муддатини узайтирса.

Текшириш жараёнида аудитор олинган маълумотнинг муҳимлик даражасин текшириш лозим. Бунда хатонинг ҳам сифат томони, ҳам миқдорий жиҳатлари ўрганилиши даркор. Ҳар қандай қоидабузарлик ва хато ўзининг сифат томонига ега, аммо миқдорий томонга ега бўлиши ёки ега бўлмаслиги мумкин. Масалан, нотўғри корреспонденция қўллаш оборотларни камайтириши ёки кўпайтириши мумкин. У ёки бу ҳолатда аниқланган хатони муҳим ёки муҳим эмас, деб эътироф этиш мумкин(1-чизма).

Аудиторлик далилларнинг муҳимлигини аниқлаш



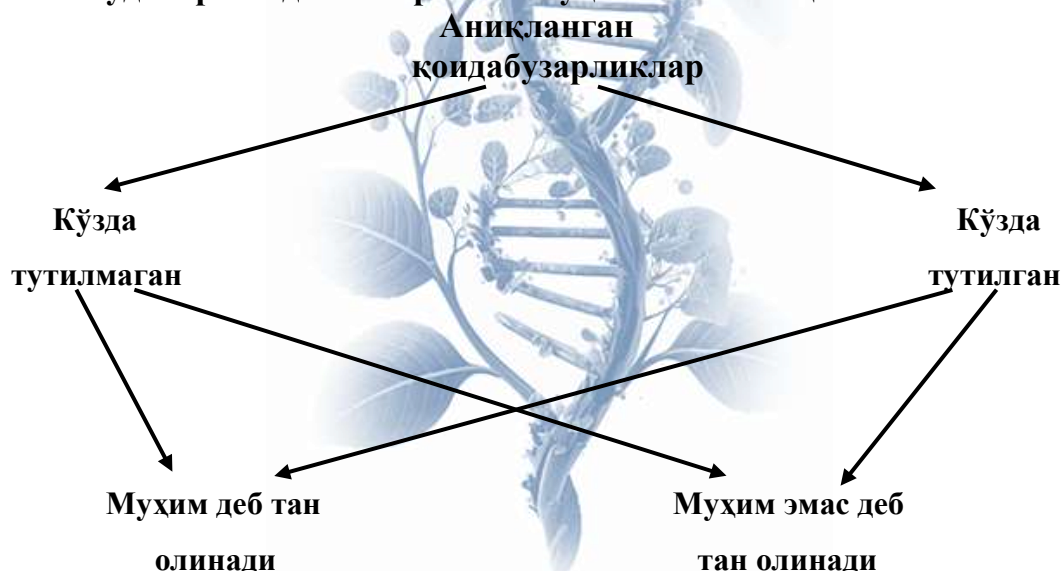


1-чизма. Аудиторлик далилларнинг муҳимлигини аниқлаш

Мухим хатоларни тан олиш жараёни миқдорий тавсифга ега бўлмайди ва мураккаб ҳисобланади, қоидага биноан аудиторнинг субъектив қарашига боғлиқ бўлади.

Бошқа томондан олиб қараладиган бўлса, ўша миқдорий хато ҳисобварақлардаги муомалаларнинг характериға қараб ҳам муҳим хато сифатида, ҳам муҳим бўлмаган хато сифатида кўриб чиқилиши мумкин. Аудиторлар томонидан аниқланадиган хатолар таснифи <<Бухгалтерия ҳисоботида хатолар аниқланганида аудиторнинг ҳатти-ҳаракати>> номи стандартда келтирилган. Стандартга биноан кўзда тутилган ва кўзда тутилмаган хатолар муҳим ёки муҳим бўлмаган хато сифатида баҳоланиши мумкин.

Аудиторлик далилларининг муҳимлигини баҳолаш



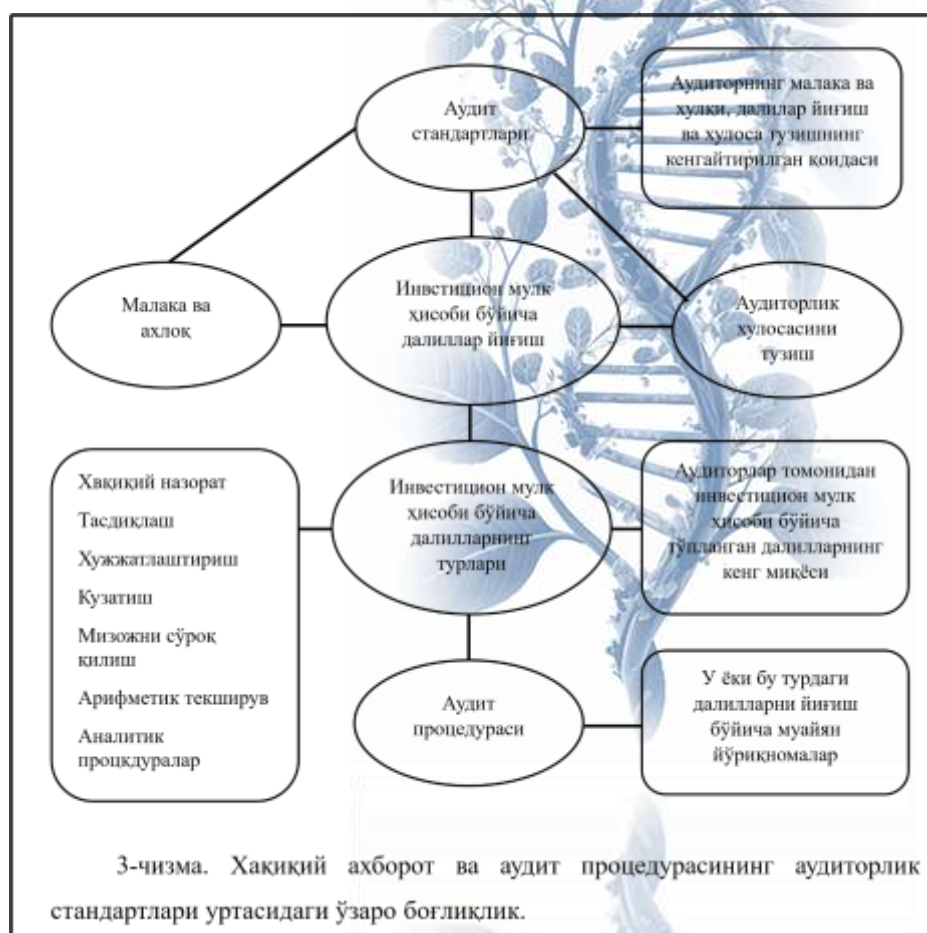
2-чизма. Аудиторлик далилларининг муҳимлигини баҳолаш

Бирор-бир хатонинг муҳимли даражаси олдинги хатоларга ҳам боғлиқ. Қисқача қилиб айтадиган бўлсак, бир хато иккинчи хатони ҳам келтириб чиқаради.

Юқоридаги тадбирлар корхоналарда инвестицион мулк объектларидан самарали фойдаланиш, уларнинг ҳисоби ва назоратини бозор талаблари асосида ташкил

қилишда ўта долзарб ҳисобланади. Аудиторлик стандартлари аудиторлик текширувларининг барча жиҳатларини белгилаб беради. Жумладан, аудиторлик текшируви вақтида далилларни тўплаш, уларни хулоса тузиш вақтида исбот сифатида кўрсатиш жараёнида аудиторлик стандартлари муҳим роль ўйнайди.

.Стандартда аудитнинг ҳар хил босқичларида муҳимлик ва аудиторлик rischi кўрсаткичларини ўзгартириш вазиятлари ҳам кўриб чиқилган. Бундай вазиятлар аудиторлик текширувлари натижасида аудиторнинг қўшимча ахборотлар олиши ва аудит жараёнида кутилмаган ҳолатлар натижасида вужудга келиши мумкин. Шунинг учун аудиторлик текширувларини режалаштириш чоғида аудиторга мақбул муҳимлик даражасини, аудит натижаларини баҳолаш учун фойдаланиш кўзда тутилган муҳимлик даражасидан атайлаб пастроқ белгилаш тавсия этилади. Чунки бу тадбир бузиб кўрсатишларнинг аниқланмаслик эҳтимолини камайтиришга имкон беради ва аудиторлик текшируви жараёнида аниқланган бузиб кўрсатишларнинг оқибатларини баҳолаш чоғида маълум даражадаги хавфсизликни таъминлайди.



Инвестицион мулк аудитини самарали ташкил этишда далиллар йиғишга муҳим эътибор қаратиш лозим. Аудиторлик далиллари текширувида алоҳида аҳамиятга эга. Зеро, АҚШлик иқтисодчи олимларнинг таъкидлашича, далиллар кейинчалик аудиторларга аудит процедураларини белгилаб олишларига кўмак беради [4. 175].

Далиллар йиғиш аудит процедуралари билан чамбарчас боғлиқ. Хозирги кунда миллий аудиторлик ташкилотларида уларнинг боғлиқлик томонлари текширувнинг сифатли бўлиши учун қўлланилмайди. Далиллар текширувда мавжуд ҳақиқий ахборот ва аудит процедурасини белгилашга хизмат қилади. Ушбу жараён 3-чизмада кўрсатиб ўтилган.

3-чизмадан кўриниб турибдики, аудиторлик стандартлари нафақат инвестицион мулк ҳисобининг тўғри юритилгани бўйича далиллар йиғиш, балки, ўша далилларни йиғиш пайтида аудитордан талаб қилинадиган малака ва ахлоқ қоидаларини, текширув пайтида қўлланилиши мумкин бўлган аудиторлик процедураларини (таомилларини), шунингдек ушбу далилларни тўплашда қўлланиладиган усулларни ҳам белгилаб беради.



4-чизма. Инвестицион мулк аудити бўйича тестларни ишлаб чиқиш.

Халқаро амалиётда маълумки, аудиторлик текширувларини ўтказишда тест усулини қўллаш ижобий самара беради. Тестлаш усулини инвестицион мулк аудитида ҳам қўллаш мақсадга мувофиқ ҳисобланади. Бизнинг фикримизча, инвестицион мулк аудитида тестлаш жараёни қуйидагича ташкил этилиши лозим (4-чизма).

Юқоридаги чизмадан кўриниб турибдики, аудиторлик текширувида тест тадбирлари текширувнинг бутун қўламини: моддийлик даражасини ва ички назорат тизимини баҳолаш, таваккалчилик даражасини аниқлаш, аудит процедураларини ва текширувда қўлланиладиган танлаш популяцияси қўламини белгилаш имконини беради.

Умуман олганда, инвестицион мулк аудитида тестлаш усули юқори самара беради. Бизнинг фикримизча, бу нафақат ички назорат тизимининг ишончилигини баҳолаш, балки аудиторлик текширувларини ўтказиш дастурига тузатиш киритишга ҳам имконият яратади.

ХУЛОСА

!. Хулоса қилиб айтишимиз мумкинки «Аудит ва сифат назоратининг халқаро стандартлари»да муҳимлик масаласи икки йўналишда, аниқроғи иккита АХС кесимида келтирилган:

- Аудитни режалаштириш ва амалга ошириш жараёнида муҳимлик 320-«Аудитни режалаштириш ва амалга оширишда муҳимлик»номли АХС;

-Молиявий ҳисоботдаги аниқланган бузиб кўрсатишларнинг муҳимлик даражаларини аниқлаш ва баҳолашда 450 «Аудит ўтказиш жараёнида аниқланган бузиб кўрсатишларни баҳолаш» номли АХС.

450 «Аудит ўтказиш жараёнида аниқланган бузиб кўрсатишларни баҳолаш» номли АХСнинг мақсади: а) аниқланган бузиб кўрсатишларнинг аудитга; б) аниқланган бузиб кўрсатишларнинг(агар улар мавжуд бўлса) молиявий ҳисоботга таъсирини баҳолашда муҳимлик мезонини қандай қўллашни тушунтиришдан иборат.

320 АХСда таъкидланишича, миқдор ва сифат омилларининг иккиёқламалиги туфайли муҳимликни аниқлашга ягона, мувофиқлашган миқдор мезонини ўрнатишнинг имкони йўқ. Шунга қарамадан, бузиб кўрсатишларнинг ҳажми(миқдори)ни ҳам, сифати(тавсифи)ни ҳам ўрганиш зарур.

2.Бузиб кўрсатишларнинг сифат жиҳатини тавсифлайдиган мисол тариқасида ҳисоб сиёсатининг етарли даражада малакали ва сифатли тузилмаганлигини

келтириш мумкин. Бундай ҳисоб сиёсати асосида тузилган молиявий ҳисобот ахборотдан фойдаланувчиларни чалкашликка олиб келади.

Аудитор нисбатан катта бўлмаган миқдорларнинг бузиб кўрсатилиш эҳтимолига алоҳида эътибор қаратиши тавсия этилади. Бундай бузиб кўрсатишлар йиғилиб, молиявий ҳисоботга жиддий таъсир кўрсатиши мумкин. Муҳимликни нафақат молиявий ҳисобот даражасида, балки алоҳида ҳўжалик муомалалари ва очиб берилган ахборотлар даражасида ҳам ўрганиш зарур.

Фойдаланилган адабиётлар рўйхати

1. Робертсон Дж. Аудит. -М.: КРМО, Аудиторская фирма “Компакт”, 1993. стр. 111
2. Арнс А., Лоббек Дж. Аудит. -М.: Финансы и статистика, 1995. стр. 143 и 175
3. Гутцайт Е.М., Островский О.М., Ремизов Н.А. Отечественные правила аудита и их использование. -М.: ФБК-ПРЕСС, 1998. стр. 142
4. Халқаро аудит стандартлари. Ўзбекистон бухгалтерлар ва аудиторлар миллий ассоциацияси- Ахборот матбуот маркази, Тошкент 2012 йил.
5. [http:// www.iasc.org/uk](http://www.iasc.org/uk) (International Accounting Standards Committee)