



АУДИТОРЛИК ТЕКШИРУВИДА НАЗОРАТ РИСКИНИ АНИҚЛАШНИНГ ВА УНДА ДАСТУРИЙ ТАЪМИНОТЛАРДАН ФОЙДАЛАНИШНИНГ ЎЗИГА ХОС ХУСУСИЯТЛАРИ

Амир Худайкулов

*Тошкент давлат иқтисодийёт университети стажёр-тадқиқотчиси,
Тошкент, Ўзбекистон.*

Email: amir7x@mail.ru; a.xudayqulov@tsue.uz; xudoyqulova@tersu.uz

ORCID: 0000-0001-8915-5962

FEATURES OF DETERMINING THE CONTROL RISK AND THE USE OF SOFTWARE IN THIS AUDIT

Amir Khudaykulov

Trainee researcher at Tashkent State University of Economics

Email: amir7x@mail.ru; a.xudayqulov@tsue.uz; xudoyqulova@tersu.uz

ORCID: 0000-0001-8915-5962

JEL classification: M4, M42

Аннотация. Мазкур мақолада бугунги кунда Ўзбекистон Республикасида умумий аудиторлик рискини аниқлашнинг таркибий қисми бўлган, назорат рискини ҳисоблаш амалиётида юзага келадиган жараёнлар вазиятли асосларда таҳлилий равишда ёритиб берилган. Мақсад - Ўзбекистон Республикасида молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартларига мувофиқ тайёрланган молиявий ҳисоботларни аудиторлик текширувидан ўтказишда аудиторлик rischi бўйича аудитнинг халқаро стандартларидан ва дастурий таъминотлардан самарали фойдаланишга эришиш бўлиб ҳисобланади.

Ўзбекистон Республикасида бугунги кунда аудиторлик фаолиятининг миллий стандартлари бекор қилиниб, аудитнинг халқаро стандартларига ўтилди. Бу эса аудиторларга халқаро аудит талабларини янада кенгроқ ўрганиб,

улардан самарали фойдаланиб боришни талаб этмоқда.

Мақолада дунёнинг бухгалтерия ҳисоби ва аудит соҳаси тараққий этган мамлакатлари тажрибасидан аудиторлик рискини ҳисоблаш амалиёти ўрганилди ва аудиторлик рискини аниқлашнинг таркибий қисми саналган корхонадаги назорат муҳитини аниқлаш мақсадида назорат rischi белгилаш ва унда дастурий таъминотлардан фойдаланиш самарадорлиги атрофлича таҳлил этишга ҳаракат қилинди.

Аудитор аудиторлик текшируви жараёнида миқроз-корхонанинг назорат рискини аниқлашда назорат тестлари бўйича саволнома тузади ва мазкур назорат тестлари бўйича саволномани айнан ўзи тўлгазиб чиқади. Бунинг боиси - миқроз-корхона ходимлари томонидан аудиторлик текширувида субъектив ёндашувларга йўл қўймаслик бўлиб ҳисобланади. Аудитор томонидан тузиладиган назорат тестларида риск

даражаларини аниқлашнинг юқори, ўрта ва қуйи синфлари хўжалик юритувчи субъектда содир этилган ва содир этилаётган хўжалик операциялар асосида, таснифланган ҳолда ёритиб берилади.

Аудитор саволномага мувофиқ мижоз-корхона бўйича йиққан далиллари, сўровномалари, бирламчи ҳисоб ҳужжатлари, бош китоб ва молиявий ҳисоботлар моддаларига таяниб назорат rischi кўрсаткичларини аниқлайди. Бунда аудитор томонидан аниқлаб топилган назорат rischi тавсифининг тўғрисида "1" рақами қўйилади. Мазкур "1" рақами муаян бир назорат rischi тавсифи бўйича юқори, ўрта ёки қуйи тавсифларидан фақат биттасига қўйилади. Қолган иккитасига, яъни аудитор муайян бир назорат rischi тавсифи бўйича нотўғри, - деб топган тавсифлар тўғрисида "0" рақами қўйилади (1-жадвал). Бунда интуитив, миқдорий, прогнозлаш, қутилиш, аудиторлик riskини даражаларини аниқлаш, муҳимлик даражасини аниқлаш, назорат rischi даражасини аниқлаш, қиёслаш, ҳисоблаш, режалаштириш, таҳлил ва синтез методларидан фойдаланилди.

Abstract. In this article, the processes occurring in the practice of calculating the control risk, which are part of the determination of the overall audit risk in the Republic of Uzbekistan today, are analyzed on a situational basis. The goal is to achieve effective use of international auditing standards and software on auditing risk in the audit of financial statements prepared in accordance with International Financial Reporting Standards in the Republic of Uzbekistan.

Today in the Republic of Uzbekistan, the national standards of audit activity have been abolished and passed to the

international standards of audit. This requires auditors to study the requirements of international auditing more broadly and make effective use of them.

The article examines the practice of calculating audit risk from the experience of developed countries in the field of accounting and auditing, and tries to analyze in detail the effectiveness of control risk identification and software use in order to determine the control environment in the enterprise, which is an integral part of auditing risk.

In the process of audit, the Auditor compiles a questionnaire on control tests in determining the control risk of the client-enterprise and fills out the questionnaire on these control tests by himself. The reason for this is to prevent sub-approaches in auditing by the employees of the client-enterprise. In the control tests developed by the auditor, the upper, middle and lower classes of risk assessment are highlighted, classified on the basis of business transactions that have taken place and are taking place in the business entity.

In accordance with the questionnaire, the auditor determines the control risk indicators based on the evidence collected by the client-enterprise, inquiries, primary accounting documents, general ledger and items of financial statements.

In this case, the "1" number is placed on the correct description of the control risk identified by the auditor. This "1" number is assigned to only one of the upper, middle or lower descriptions in the description of exactly one control risk. The other two, the description that the auditor finds to be incorrect in determining the control risk, are numbered "0" (Table 1). The article used intuitive, quantitative, forecasting, forecasting, determining the levels of audit risk, determining the level of importance, determining the level of control risk,

comparing, calculating, planning, analyzing and synthesis techniques.

Калим сўзлар: *аудиторлик рискли, назорат рискли, муҳимлик, миждоз корхона ва унинг бизнеси, ички назорат ва бухгалтерия ҳисоби тизими, риск даражалари*

Key words: *audit risk, control risk, materiality, client enterprise and its business, internal control and accounting system, risk levels.*

Кириш. Бугунги кунда корхоналар молиявий-хўжалик фаолиятида самарали бухгалтерия ҳисоби ва ички назорат тизимини ташкил этиш – корхоналарда ҳисоб амалиётини юритишнинг биринчи даражадаги долзарб масаласи бўлиб ҳисобланади. Чунки корхонада самарали бухгалтерия ҳисоби ва ички назорат тизимини йўлга қўйилганлиги – корхонада барча субъектлар ўз лавозим йўриқномаларига мувофиқ, одилона вазифалар тақсимоли асосида ўз жавобгарлик марказларини виждонан ва объектив омиллар таъсирида ижро этишини, корхонада самарали ҳисоб сиёсати ишлаб чиқилганлигини ва у барча жабҳаларни ўзида қараб олганлигини, корхона ўз ички назорат инспекцияси ёки ички аудитори фаолият юритишини, бошқарувда ҳар бир ходим ўз ваколати доирасида мустақил равишда қарор қабул қилиши мумкинлигини, ҳар бир қўйи бўғин устидан юқори турувчи бўғиннинг назорат қилиш тизими мавжудлигини, ходимлар конкурси асосида танлаб олинишини ва улар мунтазам равишда аттестациядан ўтказилиб, малакаси ошириб борилишини, раҳбар лавозимидаги мутахассислар ўз иши бўйича корхона ва тармоқ хусусиятларини яхши билишини, моддий жавобгар ва мансабдор шахсларнинг корхона тафтиш комиссияси ёки кузатув

кенгаши олдида мунтазам ҳисобот тақдим этиб бориши, шунингдек, тафтиш комиссияси ёки кузатув кенгашининг ҳам ҳисоботи тингланиши, муҳокама қилишини ва қарор қабул қилиб борилишини тақозо этади.

Материал ва метод. Бугунги кунда “Аудиторлик фаолияти тўғрисида” ги Ўзбекистон Республикасининг Қонунининг 9-моддасига асосан аудиторлик фаолияти миллий стандартлари бекор қилиниб, унинг ўрнига аудитнинг халқаро стандартлари асосида аудиторлик фаолияти олиб бориш белгиланди [1]. Бунга эса асосий сабаб Ўзбекистон Республикаси Президенти қарорига асосан Ўзбекистонда йирик солиқ тўловчиларнинг молиявий ҳисоботни халқаро стандартлари асосида ҳисобот топшириши мажбурий этиб белгиланганлиги сабаб бўлди [2].

Россиялик и.ф.д., профессор Ю.Ю. Кочинев асарларида аудиторлик рискли – **кутилаётган хатоларнинг аниқланиш эҳтимоли (К)**, - деб эътироф этилади. Муҳимлик даражаси, - деб эса **бухгалтерия ҳисоботида йўл қўйиш мумкин бўлган хато чегараси (S)** назарда тутилади. Бунда кутилаётган хато (К) ва йўл қўйилиши мумкин бўлган хато чегараси (S) нисбий (фоизларда) ёки қийматли (пул ўлчов бирлигида) ифодаларни ўзида камраб олиши мумкин.

Бунда агар кутилаётган хато чегараси (К) йўл қўйилиши мумкин бўлган хато чегарасидан (S) кичик бўлса – **тақдим этилган бухгалтерия ҳисоботидаги ахборотни (P) ишончли, - деб эътироф этиш мумкин** ($K < S; R_{\text{риск}} = 1 - P$) [3].

Аниқроқ қилиб айтганимизда аудиторлик рискли деганда – миждознинг молиявий ҳисоботида хато мавжуд бўлмаса-да, аудиторнинг молиявий

ҳисоботда хато мавжуд, - деб ҳисоблаши даражасига айтилади.

Муҳимлик даражаси, - деб эса аудиторнинг миқдор молиявий ҳисоботидаги рақамларга умуман ишонч ҳосил қилмай қўйиш даражасига айтилади.

Демак, миқдорнинг молиявий ҳисоботида хато мавжуд бўлмаса-да уни мавжуд, деб ҳисоблаш даражаси миқдорнинг молиявий ҳисоботидаги рақамларга умуман ишонмай ҳосил қилмай қўйиш даражасидан кичик бўлганда, аудитор миқдор молиявий ҳисоботидаги ахборотларни ишончли, - деб эътироф этиши мумкин экан.

Маълумки аудиторлик рисикини йўл қўйиш мумкин бўлган ҳажми амалиётда 5 фоизни ташкил этади. Бу эса аудиторлик иши сифати ва берадиган ҳулосаси камида 95 фоиз ишончли бўлиши лозимлигини келтириб чиқаради [4].

Умумий аудиторлик рисики қуйидаги формула орқали аниқланади:

$$AR = IR * CR * DR$$

Бунда:

AR – аудиторлик рисики

IR – ички хўжалик (ажратиб бўлмайдиган) риск

CR – назорат рисики

DR – хатонинг топилмаслиги рисики

Назорат рисикининг аниқ рўйхати 315-сонли “Субъект ва унинг муҳитини ўрганиш, муҳим хатоларга йўл қўйиш таваккалчилигини баҳолаш” номли аудитнинг халқаро стандартида атрафлича келтириб ўтилган [5].

Аудитор таҳлил этилаётган асосий 3 та рисики аниқлаш учун одатда уларнинг ҳар бири учун 50 тадан ортиқ тест тузиб чиқади.

Назорат рисикини аниқлаш бўйича ҳисоб-китоблар қуйидаги шаклда амалга оширилади:

Назорат рисикини аниқлаш мазкур рисики дастлабки баҳолашдан бошланади. Назорат рисикини дастлабки баҳолаш – миқдор корхонанинг бухгалтерия ҳисоби ва ички назорат тизими билан танишиш, бухгалтерия ҳисобини ташкил этиш ва йўлга қўйиш ҳамда ички назорат тизимининг амал қилиши тўғрисидаги маълумотлар билан танишиб бўлингач, амалга оширилади.

Мазкур билимлар аудиторга - назорат рисикини ҳар бир сўтнинг моддий қолдиғи ёки операциялар синфлари бўйича баҳолашига имкон беради. Қоидага кўра аудитор агарда хўжалик юритувчи субъектнинг бухгалтерия ҳисоби ва ички назорат тизимини самарасиз, - деб топса ёки улар самарадорлигини баҳолаш мақсадга мувофиқ эмас, - деб топса, унда у назорат рисикини юқори даражада белгилайди.

Натижалар. Назорат рисики қанчалик қўйи даражада, - деб баҳоланадиган бўлса, аудитор бухгалтерия ҳисоби ва ички назорат тизимининг тўғри тузилмаси ва самарали ишлашини тасдиқловчи далилларни шунчалик кўпроқ тўплаши шарт бўлиб ҳисобланади. Назорат рисикини баҳолашнинг дастлабки натижалари кейинчалик унинг якуний баҳоламини натижалари билан солиштирилади. Бунинг учун аудитор назорат тестлари (таомиллари) ни ўтказиши лозим. 315-сонли АХС да келтирилишича бундай таомиллар қуйидагиларни амалга оширишни таъминлашга қўмаклашувчи сиёсат ва омиллардир:

- Хўжалик юритувчи субъект раҳбарияти кўрсатмаларини бажаришни таъминлаш;

- Хўжалик юритувчи субъект мақсадларига эришишига хавф солувчи

рисklarни бартараф этиш бўйича чоралар кўришни таъминлаш;
 - Аниқ бир назорат таомиллари турларига мисол сифатида – рухсат этилганлик (санкциялаштириш) билан боғлиқ фаолиятни ўрганиш;
 - Ахборотга ишлов бериш билан боғлиқ фаолиятни ўрганиш;
 - Персоналнинг жисмоний соғломлигини назорат қилишни ўрганиш;

- Мажбуриятлар тақсимоли (чегараланиши) нинг мавжудлигини ўрганишни келтириш мумкин.

Бунинг учун 315-сонли АХС да келтирилган омиллар рўйхатига асосланиб назорат rischi ҳисоб-китобини аниқлаштирувчи саволнома ва таомилларни маълум бир корхона мисолида ишлаб чиқиш лозим бўлади

1-жадвал

“АВС” корхонаси бўйича назорат рискин аниқлаш кетма-кетлигига мувофиқ САВОЛНОМА¹

(Ички хўжалик рискин ҳисоблаш кетма-кетлигига ўхшаш)

Т/р	Рискни келтириб чиқарувчи омиллар	Риск синфлари						Назорат графаси
		Юқори		Ўрта		Қуйи		
		Тавсифи	Баҳо	Тавсифи	Баҳо	Тавсифи	Баҳо	
1	2	3	4	5	6	7	8	9
Ички назорат тизими билан боғлиқ бўлган бухгалтерия ҳисоби тизими омиллари								
1.	Корхона бир неча турдаги фаолият билан шуғулланганда, улар бўйича тушум ва харажатлар ҳисобининг алоҳида юритилиши	Биргаликда юритилади	0	Гоҳ алоҳида, гоҳ биргаликда юритилади	0	Алоҳида юритилади	1	1
2.	Аналитик ҳисоб маълумотларининг синтетик ҳисоб счётлари айланмаси ва қолдиқлари билан мос келиши	Мос келмайди	0	Ҳар доим ҳам мос келавермайди	0	Мос келади	1	1
3.	Синтетик ҳисоб маълумотларининг бухгалтерия ҳисоботи шакллари маълумотлари билан мос келиши	Мос келмайди	0	Ҳар доим ҳам мос келавермайди	0	Мос келади	1	1
4.	Мижознинг ҳисоб сиёсати мавжудлиги	Ишлаб чиқилмаган	0	Ишлаб чиқилган, лекин барча жиҳатларни ёритмасдан, балки фақатгина энг моддий бўлган	0	Ишлаб чиқилган, барча жиҳатларни ўзида қамраб олган	1	1

¹ Муаллиф томонидан ўрганилган материаллар ва ҳисоб-китоблар асосида тузилган.

T/p	Рискни келтириб чиқарувчи омиллар	Риск синфлари						Назорат графаси
		Юқори		Ўрта		Қуйи		
		Тавсифи	Баҳо	Тавсифи	Баҳо	Тавсифи	Баҳо	
1	2	3	4	5	6	7	8	9
				аспектларни камраб олган				
5.	Бухгалтерия ҳисобини юритиш шакли	Бухгалтерия ҳисоби қўлда (махсус компьютер дастурларисиз) юритилади	0	Бухгалтерия ҳисоби махсус компьютер дастурларидан фойдаланилган ҳолда юритилади	1	Бухгалтерия ҳисоби аудиторлик ташкилоти томонидан юритилади	0	1
6.	Ички аудит хизматининг мавжудлиги	Ички аудит хизмати йўқ	0	Ички аудит хизмати йўқ, лекин бухгалтерия хизмати бош мутахассислари (бош ҳисобчи ўринбосарлари) ўртасида назорат вазифалари тақсмоти мавжуд	0	Ички аудит хизмати мавжуд ва мазкур хизмат мунтазам равишда назоратни амалга ошириб боради	1	1
7.	Бошқарув услуби	Авторитар	1	Баҳамжиҳатлик асосида (ҳодимлар қарорлар қабул қилинишида иштирок этишади)	0	Автоном (ҳар бир ходим ўз ваколати доирасида мустақил равишда қарор қабул қилади)	0	1
8.	Юқори турувчи таркибий бўлинмалар ва ташкилотлар томонидан назорат қилиниши	Умуман назорат қилинмайди	0	Юқори мансабдор шахслар томонидан назорат қилинади	0	Юқори турувчи ташкилотлар томонидан назорат қилинади	1	1
9.	Амалга ошириладиган операцияларга руҳсат этиш (санкциялаштирилганлик) тизими	Умуман йўқ	0	Моддий жиҳатдан катта суммадаги операцияларгагина руҳсат этиш тизими мавжуд. Жамини олганда моддий бўлмаган операциялар ҳам суиистеъмол қилиш ҳолатларини келтириб чиқариши мумкин	1	Барча амалга ошириладиган операциялар бўйича руҳсат этиш тизими йўлга қўйилган	0	1
Хўжалик юритувчи субъект ички назорат тизимини баҳолаш								
10.	Режали ва режадан ташқари инвентаризация натижалари ўз вақтида ва тегишли равишда бухгалтерия ҳисоби счётларида объектив ҳолда акс эттирилиши	Объектив ҳолда акс эттирилмайди	0	Ҳар доим ҳам объектив ҳолда акс эттирилмайди	0	Объектив ҳолда акс эттирилади	1	1
11.	Ҳужжатларни сақлаш тартиби ва муддатлари	Норматив-ҳуқуқий актлар талабларига мос келмайди	0	Норматив-ҳуқуқий актлар талабларига қисман мос келади	0	Норматив-ҳуқуқий актлар талабларига тўлиқ мос келади	1	1

Т/р	Рискни келтириб чиқарувчи омиллар	Риск синфлари						Назорат графаси
		Юқори		Ўрта		Қуйи		
		Тавсифи	Баҳо	Тавсифи	Баҳо	Тавсифи	Баҳо	
1	2	3	4	5	6	7	8	9
12.	Корхонада ҳисоботларни тайёрлаш ва топширишнинг белгиланган муддатларига амал қилиниши	Амал қилинмайди	0	Ҳар доим ҳам амал қилинмайди	1	Амал қилинади	0	1
13.	Корхонада инвентаризация ўтказиш комиссияси мавжудлиги	Фаолият юритмайди	0	Раҳбар томонидан тасдиқланмаган, фаолият юритади	0	Раҳбар томонидан тасдиқланган, белгиланган тартибда фаолият юритади	1	1
14.	Ўтган йиллар натижалари бўйича аудиторлик текшируви маълумотларидан фойдаланиш	Текширилаётган йил билан солиштиришда рақамлар кетма-кетлиги умуман мос келмайди	0	Текширилаётган йил билан солиштиришда рақамлар маълум бир даражада мос келади	1	Текширилаётган йил билан солиштиришда рақамлар кетма-кетлиги мос келади	0	1
15.	Ижро этувчи ходимларнинг малака даражаси	Паст, кадрларни танлаш мезонлари ишлаб чиқилмаган	0	Ўрта, кадрлар конкурс асосида танлаб олинади, лекин ходимлар қўнимсизлиги фактлари мавжуд	0	Юқори, кадрлар конкурс асосида танлаб олинади, мунтазам равишда аттестация ўтказиб борилади, кадрлар малакасини ошириш таъминланган	1	1
16.	Хўжалик юритувчи субъект раҳбар ходимларнинг малака даражаси	Паст, кадрларни танлаш мезонлари ишлаб чиқилмаган	0	Ўрта, кадрлар конкурс асосида танлаб олинади, лекин ходимлар қўнимсизлиги фактлари мавжуд	0	Юқори, малакали мутахассислар илгаридан раҳбар лавозимларида ишлаб келишади, тармоқ ва корхона ўзига хос хусусиятларини билишади	1	1
17.	Тафтиш комиссияси ёки кузатув кенгаши олдида мажбурий тартибда ҳисобот тақдим этишнинг мавжудлиги	Кўзда тутилмаган	0	Кўзда тутилган, лекин ҳисобот тақдим этиш номигагина ёки номунтазам равишда амалга оширилади	0	Тафтиш комиссияси ёки кузатув кенгаши олдида мунтазам равишда ҳисобот тақдим этиб борилади	1	1
	Жавоблар сони	X	1	x	4	X	12	17

Саволнома натижаларига кўра қуйидаги кўрсаткичларга эга бўлдик:

- 1 та жавоб кўрсаткич бўйича – юқори даражадаги риск (100 %) мавжуд;
- 4 та жавоб кўрсаткич бўйича – ўрта даражадаги риск (50 %) мавжуд;
- 12 та жавоб кўрсаткич бўйича – қуйи даражадаги риск (0 %) мавжуд.

Олинган натижаларга мувофиқ назорат rischi ҳисоб-китобини амалга оширамиз.

“ABC” корхонаси бўйича назорат rischi ҳисоб-китоби²

Т/р	Риск даражаси	Риск даражалари бўйича олинган жавоблар сони	Ҳисоб-китоб учун формула [6]
1.	Юқори	1	= 100 – [(n1*(100/N) + n2*(100/N/2)]
2.	Ўрта	4	
3.	Қуйи	12	

n₁ – қуйи риск даражасига эга жавоблар сони **

n₂ – ўрта риск даражасига эга жавоблар сони ***

N – жами жавоблар сони*

* Жами жавоблар сони (рискнинг умумий омиллари) саволномадаги жами саволлар сонига тенг, лекин формула бўйича ҳисоб-китобда фақат қуйи ва ўрта риск даражалари бўйича жавоблар сони иштирок этади. Юқори риск даражалари бўйича жавоблар сони ҳисоб-китобда керак эмас – риск 100 % даражада қабул қилинади (улар шунинг учун ҳам юқори рискни келтириб чиқарувчи омил, деб аталади);

** Формулада қуйи риск даражаси бўйича жавоблар сонини (бизнинг мисолимизда - 12 та) иккига бўлиш орқали корректив қилинмайди;

*** Формулада ўрта риск даражаси бўйича жавоблар сонининг жами жавоблар сонига улушини (бизнинг мисолимизда – 4 та) ярмини қабул қилиш орқали корректив қилинади. Чунки ўртача риск шартли равишда 50 фоиз даражасида этиб қабул қилинган. Бундан қуйидаги ифода ҳосил бўлади: 100/17/2.

Назорат rischi ҳисоб-китоби:

$$= 100 - [(12 * (100 / 17) + 4 * (100 / 17 / 2))] = 100 - (12 * 5,88 + 4 * 2,94) = 100 - (70,56 + 11,76) = 17,68$$

Берилган саволларга белгиланган жавобларни ҳисобга олган ҳолда муайян бир, дейлик “ABC” мижоз корхона бўйича назорат riskини ҳисоблаганимизда у 17,68 фоизни ташкил этди. Ҳисоб-китоблар аудитор кам назорат riskига эга бўлган мижоз корхона билан иш қўраётганлигидан далолат бермоқда. Шу сабабли бу кўрсаткични яхши даражада, - деб айтиш мумкин. Бу қиймат келгусида аудиторлик riskини ҳисоблашда фойдаланилишини инobatга олиш лозим.

Аудитор тестларни ўтказиш жараёнида назорат riskини дастлабки баҳолаш натижаларини амалда олинган натижалар билан солиштириши мумкин. Шунда аудиторга моддийлик бўйича олдиндан режалаштирилган текшириш таомиллари характери (табиати), муддатлари ва ҳажмларига ўзгартириш киритиш керак ёки керак эмаслиги аён бўлади.

² Муаллиф томонидан ўрганилган материаллар ва ҳисоб-китоблар асосида тузилган.

Бошқача қилиб айтганда назорат рискинни якуний баҳолашни аудитор текширувини аудиторлик таомиллар ва бошқа олинган аудиторлик далиллари натижаларидан фойдаланган ҳолда амалга ошириши лозим. Аудитор бажарган иши бўйича олинган далилларни кўриб чиқади. Бу аудиторни ишчи ҳужжатлари сифатида қаралади. Ҳар қандай бажарилган иш у қайси босқичда амалга оширилишидан қатъий назар аудиторнинг ишчи ҳужжатларида ўз аксини топиши шарт. Мазкур ишчи ҳужжатларда қуйидагилар кўрсатилиши лозим:

- хўжалик юритувчи субъект бухгалтерия ҳисоби ва ички назорат тизими бўйича олинган хулосалар;

- назорат рискинни баҳолаш амаллари;

- агарда назорат риски юқори даражадан паст қилиб белгиланса, бунинг сабаблари асосли хулосалар билан ҳужжатлаштирилиши керак бўлади.

Мунозара. Молиявий ҳисобот бўйича назорат рискинни дастлабки баҳолаш юқори даражада, дейлик (> 50%) ўртача даражадан юқори бўлиши лозим. Истисно ҳолатлар аудитор молиявий ҳисоботни бузиб кўрсатишларни олдини олувчи ёки уни аниқловчи ва тўғирлаб чиқувчи ички назорат воситаларини аниқлагандагина юз беради. Шунингдек, аудитор ўз баҳолашлари тасдиғини олиш учун назорат тестларини ўтказишни режалаштирганда ҳам юз берди.

Аммо, ҳар қандай дастлабки баҳолаш амалиёти ҳам прогнозни, яъни башоратни ифодалайди. Бунда дастлабки баҳолаш иши текширув ўтказиш ва далилларни тўплашни талаб этади. Аудитор назорат рискинни дастлабки баҳолаш ишини амалга оширгач, у

аудиторлик далилларини олиши зарур бўлади. Шунинг учун ҳам назорат рискинни аниқлашдаги кейинги босқич – назорат тестларини ўтказиш бўлиб ҳисобланади. Бунинг учун аудитор қуйидагиларни тасдиқловчи аудиторлик далилларини олиши лозим бўлади:

- Корхонада бухгалтерия ҳисоби ва ички назорат тизими ташкил этилган ва у белгиланган тартибда ишлайди;

- Бухгалтерия ҳисоби ва ички назорат тизимининг ташкил этилиши ва ишлаши самарали аҳволда;

- Назорат рискинни дастлабки баҳолаш иши тўғри амалга оширилган.

Аудиторлар аудиторлик далилларини назорат тестларини ўтказиш йўли билан олишади. Назорат тестлари - юқори даражадан паст бўлган назорат рискиннинг баҳолаш иши натижаларини тасдиқлаш учун керак бўлади. Агарда назорат риски 100 фоиз, - деб баҳоланса, унда одатда назорат рискинни тестлар билан қўшимча равишда тасдиқлаш талаб этилмайди.

Жаҳон амалиётида аудиторлик рискинни ҳисоблашнинг асосан иккита методи мавжуд:

1. Интуитив равишда аудиторлик рискинни ҳисоблаш;

2. Микдорий (ҳисоб-китоблар асосида) равишда аудиторлик рискинни ҳисоблаш.

Интуитив методга асосан аудитор ўз тажрибаси ва мижоз-корхонани ўрганганлик даражасидан келиб чиқиб рискинни ҳисоблайди. Бунда риск аудитни режалаштириш жараёнида молиявий ҳисоботлар асосида бутунлигича баҳоланади ва алоҳида гуруҳ операциялари бўйича юқори, ўрта ва қуйи даражаларда баҳоланади. Аммо жаҳон аудиторлик амалиётида интуитив равишда аудиторлик рискинни ҳисоблаш методини фақатгина кичик хўжалик

юритувчи субъектлардагина қўллаш мумкинлиги сабабли у кенг қўламда фойдаланилмайди [7]. Бугунги кунда аудиторлик рискни ҳисоблашда алоҳида Audit XP, солиқ органларининг "Таҳлика-таҳлил" дастурий таҳминотлари мавжуд бўлса-да, бизнингча мазкур риск ҳисоблаш ва уни электрон коррективка қилиб бориш амалиётини оддий Microsoft Excel дастурий таъминотида ҳам амалга ошириш мумкин. Бунинг учун битта аудиторлик фирмаси мисолида Excel шаблонини ишлаб чиқиш ва уни амалиётда апробация қилиш ва жорий этиш мақсадга мувофиқ, - деб ҳисоблаймиз.

Хулосалар. 1. Хулоса ўрнида айтиш лозимки, аудиторлик рискни аниқлашда юқорида келтирилган назорат рискни аниқлаш кетма-кетлиги жадвалдан ташқари **ички хўжалик рискни аниқлаш кетма-кетлиги** ва **хатонинг топилмаслиги рискни аниқлаш кетма-кетлиги жадваллари** тузилади. Пировардида аудиторлик рискни (AR) аниқлаш формуласи орқали риск даражаси мақбул даражагача мувофиқлаштирилиб, камайтириб борилади ва риск даражасини объектив аниқлаш шаффофлиги ортиб боради.

Аудитор рискни интуитив аниқлаш жараёнини ҳам аниқ юқоридаги каби мезонларга таяниб Excel шаблонига киритиш мақсадга мувофиқ. Чунки аудитордаги илгари йиғилган барча тажриба ва интуициялар ҳар доим ҳам хатога йўл қўйиш эҳтимолини пасайтиравермайди, - деб ҳисоблаймиз.

2. Бухгалтерия ҳисоби ва ички назорат тизими тўғрисидаги ахборотни хужжатлаштириш ишларини қай йўл билан амалга ошириш, қай шаклда ва қайси методларни қўллаш орқали амалга ошириш ишлари - аудиторнинг профессионал фикрлаш қобилиятидан

келиб чиқади. Моддийлик бўйича назорат тестлари ва таомиллар ўзининг мақсадлари нуктаи-назаридан бир-биридан фарқланади, аммо айрим таомилларнинг натижалари бошқа мақсадларга эришишда кўмаклашиши мумкин. Текширув таомилларини қўллаш чоғида аниқланган моддийлик бўйича сунистеъмол қилиш ҳоллари, аудиторни илгари баҳолаган назорат рискни натижаларини ўзгартиришига сабаб бўлиши мумкин.

Бунда аудиторлик текшируви чоғида аудиторлик рискни компонентларини баҳолаш даражалари ўзгариши мумкинлигини унутмаслик муҳим бўлиб ҳисобланади. Бундай ҳолларда аудитор кўриб чиқилган хатонинг топилмаслиги рискни ва назорат рискни баҳолаш натижаларига асосланган ҳолда моддийлик бўйича режалаштирилган таомилларни ўзгартириши лозим. Хатонинг топилмаслиги рискни ва назорат рискни баҳолаш натижалари қанчалик даражада юқори бўлса, аудитор моддийлик бўйича таомилларни амалга оширган ҳолда шунчалик ҳажмда аудиторлик далилларини олиши керак бўлиб ҳисобланади.

Аудитор ички хўжалик рискни ва назорат рискни даражаларини қанчалик юқори белгиласа, хатонинг топилмаслиги рискни даражасини шунчалик паст даражада белгилаши лозим бўлади (ва тескариси).

3. Пировардида айтиш лозимки, аудиторлик рискни аниқлаш учун фойдаланиладиган назорат рискни аниқлаш формуласи – назорат рискни бўйича йўл қўйилиши мумкин бўлган максимал улушни аниқлаб бериш учун мўжалланган. Шунинг учун ҳам у (максимал риск миқдори) формулада иштирок этмайди ва жами қўламдан, яъни 100 рақамидан айрилади.

Фойдаланилган адабиётлар рўйхати:

1. Ўзбекистон Республикасининг Қонуни. (25 02 2021 г.). “Аудиторлик фаолияти тўғрисида”. ЎРҚ-677-сон. Тошкент ш.
2. Ўзбекистон Республикаси Президентининг қарори. (2020 йил 24 февраль). “Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартларига ўтиш бўйича қўшимча чора-тадбирлар тўғрисида”. ПҚ-4611-сон. Тошкент ш.
3. Кочинев., Ю. (б.д.). “Аудит. Теория и практика”. Учебное пособие, 448 стр. (П. р. Вешуновой, Ред.) 5-издание. Изд.: «Питер».
4. Худайкулов А., Адинаев Ж. (2022 йил 18-19 февраль). Аудиторлик текшируви жараёнида ички хўжалик riskини аниқлашнинг ўзига хос хусусиятлари. “Учинчи ренессанс шакллантириш шароитида хизмат кўрсатиш ва таълим хизматлари соҳаларини ривожлантириш муаммолари” номидаги халқаро илмий-амалий анжуман материаллари, (стр. 173-177-бетлар). Самарқанд. doi: 10.13140/RG.2.2.28962.09929
https://www.researchgate.net/publication/360447718_AUDITORLIK_TEKSIRUVI_ZARAENI_DA_ICKI_HUZALIK_RISKINI_ANIKLASNING_UZIGA_HOS_HUSUSIATLARI
5. Выявление и оценка рисков существенного искажения посредством изучения организации и ее окружения. (2019 г.). Получено из <https://www.ifac.org>:
https://www.ifac.org/system/files/publications/files/ISA-315-Full-Standard-and-Conforming-Amendments-2019_rus_secure.pdf
6. Р.Хайдаров, Председатель палаты аудиторов Республики Узбекистан. (2013). Риск – дело ограниченное. Газета НТВ(№ 45).
7. И.А. Налетова, Т.Е. Слободчикова (2005). «Аудит». Учебное пособие. (изд. ФОРУМ – ИНФРА). Москва.