



ХАЛҚАРО СТАНДАРТЛАР АСОСИДА ХУСУСИЙ КАПИТАЛ АУДИТИ БЎЙИЧА ДАЛИЛЛАР ТЎПЛАШ ЖАРАЁНИНИ ТАКОМИЛЛАШТИРИШ

Шеримбетов Иномжон Халилullaевич,

"Аудит" кафедраси катта ўқитувчиси, Тошкент молия институти

Email: inom23@gmail.com

ORCID:0000-0001-6704-6853

IMPROVING THE PROCESS OF GATHERING EVIDENCE FOR THE AUDIT OF EQUITY BASED ON INTERNATIONAL STANDARDS

Sherimbetov Inomjon Khalilullayevich,

Senior lecturer of "Audit" department, Tashkent Institute of Finance

Email: inom23@gmail.com

ORCID:0000-0001-6704-6853

JEL Classification: M1, M4, M42

Аннотация. Мамлакатимизда аудитнинг халқаро стандартини жорий этилиши, аудиторлар томонидан мажбурий тартибда уларда белгиланган талабларга риоя этилишини талаб этади. Хусусий капитал, тадбиркорлик субъекти таъсисчиларининг унинг активларидаги улушини кўрсатади ҳамда унинг самарадорлигини аниқлаш орқали фаолиятнинг муваффақиятли олиб борилаётганлигига баҳо бериши мумкин. Шундай экан, хусусий капитал ва ундаги ўзгаришларни бухгалтерия ҳисобида тўғри акс эттирилганлигини тасдиқлашда аудиторлик текширувининг ўрни беқиёсдир. Ушбу мақолада халқаро стандартлар асосида хусусий капитал аудитида далиллар тўплашда қўлланиладиган аудиторлик амаллар тавсифи, турлари ҳамда ҳужжатлаштириш тартиби баён этилган.

Abstract. Implementation of the international standard on auditing in our country requires auditors to comply with the requirements set by them. The equity shows the share of founders of an economic entity in its assets, and determining its effectiveness, it is possible to assess the success of the activity. Therefore, the role of audit in confirming the correctness of accounting of

equity and changes in it is relevant. This article describes the procedures, types and documentation used to collect evidence in an equity audit based on international standards.

Калим сўзлар: аудит амаллари, моҳияти бўйича текширув, таҳлилий амаллар, назорат воситаларини тестлаш, ички назорат тизими, аудит ишичи ҳужжатлари.

Key words: audit procedures, substantive testing, analytical procedures, testing of controls, internal control system, audit working papers.

Қириш. Аудиторлик фаолияти тўғрисидаги қонунчилик ҳужжатларида ҳар йили мажбурий аудиторлик текширувидан ўтиши лозим бўлган ташкилотлар рўйхати келтирилган. Мазкур ташкилотларда аудитнинг халқаро стандартлари талаблари асосида ўтказиладиган аудиторлик текшируви уларнинг молиявий ҳисоботидаги ахборотларни ишончли тақдим этилганлиги ва баён этилганлигининг кафолатидир. Мазкур жараёнда аудиторнинг фикрини асословчи далиллар ҳал қилувчи аҳамият касб этади. Хусусан, молиявий ҳисобот ўзида жуда катта ҳажмдаги ахборотларни мужассамлаштирган бўлиб, улардан фойдаланган ҳолда инвесторлар

ташкilot фаолиятига оид аҳамиятли қарорлар қабул қилиши учун ушбу ахборотлар тўлиқ ва ишончли бўлиши муҳим аҳамият касб этади.

Таъкидлаш жоизки, молиявий ҳолат тўғрисида ташкilot томонидан қилинадиган ҳар қандай баёнот ташқи далиллар билан ёхуд ташкilot тақдим этган ахборотларининг қонунийлиги аудиторнинг мустақил таҳлили билан тасдиқланиши лозим. Аудиторлик далиллари аудит амаллари ёрдамида тўпланadi. Аудит амалларининг моҳияти рискларни баҳолаш ва баҳоланган рискларга нисбатан жавоб ҳаракатларини белгилаш ҳамда муҳим бузиб кўрсатишларни аниқлашга қаратилган тадбирларни ўз ичига олади.

Халқаро стандартларда аудиторлик далиллари етарли ва мос бўлиши ҳамда тўпланган далилларни хужжатлаштириш талаби белгиланган. Шундан келиб чиққан ҳолда мазкур мақолада хусусий капитал аудитида аудитор томонидан далиллар тўплашда қўлланиладиган аудит амаллари ва уларнинг моҳияти ҳамда хужжатлаштириш тартиби тўғрисида фикр юритамиз.

Материал ва метод. Аудиторлик далиллари ва аудит амаллари тўғрисида маҳаллий ва чет эл олимлари фикрларини ўрганадиган бўлсак, И.Н.Қўзиев «Аудиторлик далили тушунчаси аудит ўтказиш жараёнида тўпланадиган бухгалтерия ахборотидаги маълумотлар ва бухгалтерия ҳисоби маълумотларидан ташқари олинган ахборотлар, молиявий ҳисоботни тузиш учун асос бўлган далиллар аниқ ёки ноаниқликлар ёки фактларни нотўғри талқин қилишни билдиради, улар асосида аудитор томонидан қабул қилинадиган мулоҳаза ўзгариши мумкинлиги ёки унга ноаниқ ёки нотўғри фактлар таъсир қилиши эҳтимолини келтириб чиқаради» [1], деган хулосага келган.

А.З.Авлоқулов «аудиторлик далилларининг энг кенг тарқалган ва ишончли усули сифатида таҳлилий амаллар» эканлигини таъкидлаб ўтган [2].

Стефан Зука «Аудиторлик далиллари ва уларни хужжатлаштириш натижасида олинган хулоса ундан фойдаланувчиларнинг рискларини тушуниш имкониятини осонлаштириш имкони беради», деган хулосага келган [3].

Ясухиро Охта «аудит рискини аудиторлик далилларини ўзаро бағлиқликда ўрганиб, аудиторлик рискларининг юқорилиги аудиторлик текширувида кўпроқ далиллар тўплаш лозимлиги»ни таъкидлаб ўтган [4].

Робертсон Ж. «аудит далиллари - бу аудиторнинг маълумот олишдаги ҳаракатларини белгиладиган, яъни, аудиторларнинг фикрига таъсир қиладиган ва уларнинг қарорларини аниқлайдиган маълумотдир», деган хулосага келган [5].

Бир гуруҳ иқтисодчи олимлар «хусусий капитал аудитида қимматли қоғозлар нархининг ўзгарувчанлигига алоҳида эътибор қаратиш талаб этилади. Чунки, рақамли иқтисодиёт шароитида ахборотлар оқимининг тезлашуви компаниялар акциялари нархининг ўзгарувчанлигига сезиларли таъсир кўрсатади», деган хулосага келишган [6].

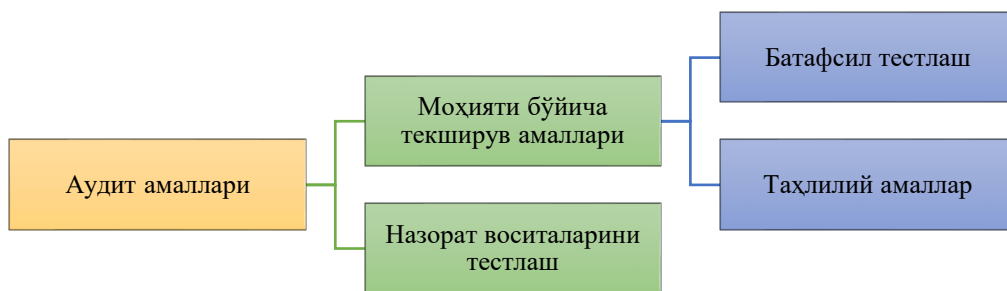
Натижалар. Таъкидлаш лозимки, аудитор хусусий капитал компонентларининг ишончлигини тасдиқлаш жараёнида бир қатор аудит амалларини бажаради. Аудит амаллари аудитор томонидан бажариладиган тартиб-таомилларни ўз ичига олиб, улар аудит мақсади ва вазифалари аниқлаб олингандан сўнг аудиторлик текширувини режалаштириш босқичида белгиланади.

Хусусий капитал аудитини режалаштириш босқичида хўжалик юритувчи субъект фаолиятига доир рискларни аниқлаши, дастлабки баҳолаш ва шунга мувофиқ аудитнинг умумий режасини тузиши лозим. Аудит умумий режаси аудиторлик текширувини

самарали ўтказилишига хизмат қилиб, унда аудит ўтказиш кетма-кетлиги ҳамда далиллар тўплашда қўлланиладиган аудит амаллари белгиланади.

Демак, аудитор хусусий капитал аудитида далиллар тўплаш жараёнида моҳияти бўйича текширув ёки назорат воситаларини тестлаш амаларидан ёхуд уларни иккаласидан ҳам бир вақтда фойдаланиши мумкин (1-расм).

Аудитнинг халқаро стандартларида аудит объектларига нисбатан қайси амаллар қўлланилиши лозимлиги тўғрисида аниқ тартиб белгиланмаган. Бизнинг фикримизча, аудит объектларига нисбатан қўлланиладиган амаллар аудиторнинг профессионал мулоҳазасига, шунингдек текширилаётган субъект фаолиятидаги бизнес жараёнларининг мураккаблик даражасига боғлиқдир.



1-расм. Аудиторлик текширувида далиллар тўплаш жараёнида қўлланиладиган амаллар¹

Нazorat воситаларини тестлаш, асосан, ички назорат тизимини баҳолаш орқали амалга оширилади. Халқаро стандартларга биноан, «Ички назорат тизими – ишончли молиявий ҳисоботларни тайёрлаш, фаолият самарадорлиги ва натижавийлиги ҳамда амалдаги қонунлар ва меъёрий ҳужжатларга риоя қилиш бўйича ташкилот мақсадларига эришиш борасида оқилона ишончни таъминлаш учун корпоратив бошқарув учун жавобгар бўлган шахслар, раҳбарият ва ташкилотнинг бошқа ходимлари томонидан ишлаб чиқилган, амалга ошириладиган ва қўллаб-қувватладиган жараёнлар»[7].

Моҳияти бўйича текширув амаллари молиявий ҳисоботни тайёрлаш ва тақдим этиш даражасида муҳим бузиб кўрсатишларни аниқлаш билан боғлиқ ишлаб чиқилган аудит амалларини ўз ичига олади. Моҳияти бўйича аудит амаллари, операцияларнинг туркумлари,

счётлардаги қолдиқлар ҳамда ёритиб берилиши лозим бўлган маълумотларни батафсил тестлаш ва таҳлилий амалларни қўллаш орқали амалга оширилади.

Демак, моҳияти бўйича текширув амаллари аудитор томонидан ички назорат тизимининг самарадорлиги паст деб баҳоланганда, аниқланмаслик rischi даражасини камайтириш мақсадида, активлар ва мажбуриятларнинг мавжудлиги, тўлиқлиги, уларга бўлган ҳуқуқ ва мажбуриятларни, баҳоланиши ҳамда таснифланиши ва ёритиб берилишига оид тасдиқларни тўплашга қаратилади.

Таҳлилий амаллар молиявий ва номолиявий маълумотлар ўртасидаги эҳтимолий муносабатларни таҳлил қилиш орқали молиявий маълумотларни баҳолашдир. Таҳлилий амаллар, шунингдек, бошқа мавжуд маълумотларга мос келмайдиган ёки қутилаётган натижалардан аҳамиятли даражада фарқ қиладиган аниқланган оғишлар ёки

¹ Муаллиф ишланмаси

нисбатларни ўрганишни ўз ичига олади. Содда қилиб ифода этадиган бўлсак, аудиторлар томонидан молиявий ҳисоботнинг ишончлигини текшириш ва фикр шакллантириш учун ўтган ҳисобот йил кўрсаткичлари асосида текширув ҳамда тестлашни ўтказлади. Мисол учун аудитор битта ташкилотнинг турли молия йилидаги молиявий ҳисобот тўплами кўрсаткичларини солиштириши, баъзан эса тармоқ хусусияти ва фаолияти бир хил бўлган турли ташкилотлар молиявий ҳисоботлари тўпламини таққослаш орқали етарли далилларни тўплаши мумкин.

Бизнинг фикримизча, таҳлилий амаллар аудиторлик далилларини олишда аудиторлик ташкилоти учун катта ҳажмдаги маълумотларни қайта ишлашда меҳнат ҳамда вақт сарфини кам талаб қиладиган ва ишончли далил тўплашга имкон берадиган амаллар ҳисобланади.

Аудиторлик текшируви жараёнида молиявий ҳисоботни тайёрлаш ва тақдим этиш ўрнатилган қонунчилик ҳамда ички ҳужжатларга мувофиқлиги тўғрисида раҳбариятнинг баёноти муҳим ҳисобланади. Аудитор ушбу баёнотга мувофиқ, молиявий ҳисоботни тайёрлаш ва тақдим этиш учун белгиланган концепцияга мослиги тўғрисидаги тасдиқларга таяниши лозим. Тасдиқлар қўлланиладиган аудит амалларининг мақсадини аниқлаш имконини беради. Соддароқ қилиб талқин қиладиган бўлсак, тасдиқлар аудит жараёнида молиявий ҳисобот ишончли ва ҳаққоний тақдим этилганлигини белгилайди. Молиявий

ҳисоботда қайси молиявий ахборотлар муҳим бузиб кўрсатишлардан холи эканлигини аниқлаш мураккаб жараён дир. Шунинг учун қайси ахборотлар ишончли ва қай бири бузиб кўрсатилганлиги баҳолаш муҳим аҳамият касб этади.

“Муҳим бузиб кўрсатиш рискларини аниқлаш ва баҳолаш” номли 315-сон аудитнинг халқаро стандартига мувофиқ тасдиқлар – раҳбариятнинг молиявий ҳисоботдаги маълумотларни тан олиш, баҳолаш, тақдим этиш, ёритиб бериш тўғрисидаги баёноти ва молиявий ҳисоботлар амалдаги молиявий ҳисоботни тайёрлаш концепциясига мувофиқ тузилганлигини кўрсатади [8]. Таъкидлаш лозимки, тасдиқлар муҳим бузиб кўрсатиш рискларини аниқлаш, баҳолаш ҳамда уларга нисбатан жавоб ҳаракатлари натижасида юзага келиши мумкин бўлган турли тоифадаги бузиб кўрсатишларни кўриб чиқиш учун зарур бўлади.

Моҳияти бўйича текширувда молиявий ҳисоботни тайёрлаш ва тақдим этиш бўйича тасдиқларни қуйидаги уч гуруҳга ажратиш мумкин (1-жадвал):

1. Аудит қилинаётган давр учун операция ва ходисаларнинг таснифи;
2. Ҳисобот йили охирига счётлардаги қолдиқлар;
3. Тақдим этиш ва баён қилиш.

Ушбу гуруҳлар бўйича аудитор томонидан бажариладиган ҳаракатларни қуйидаги жадвалда келтириб изоҳлаб ўтамиз.

1-жадвал

Молиявий ҳисоботнинг шаклланиши ва аудиторлик далиллари бўйича тасдиқлар²

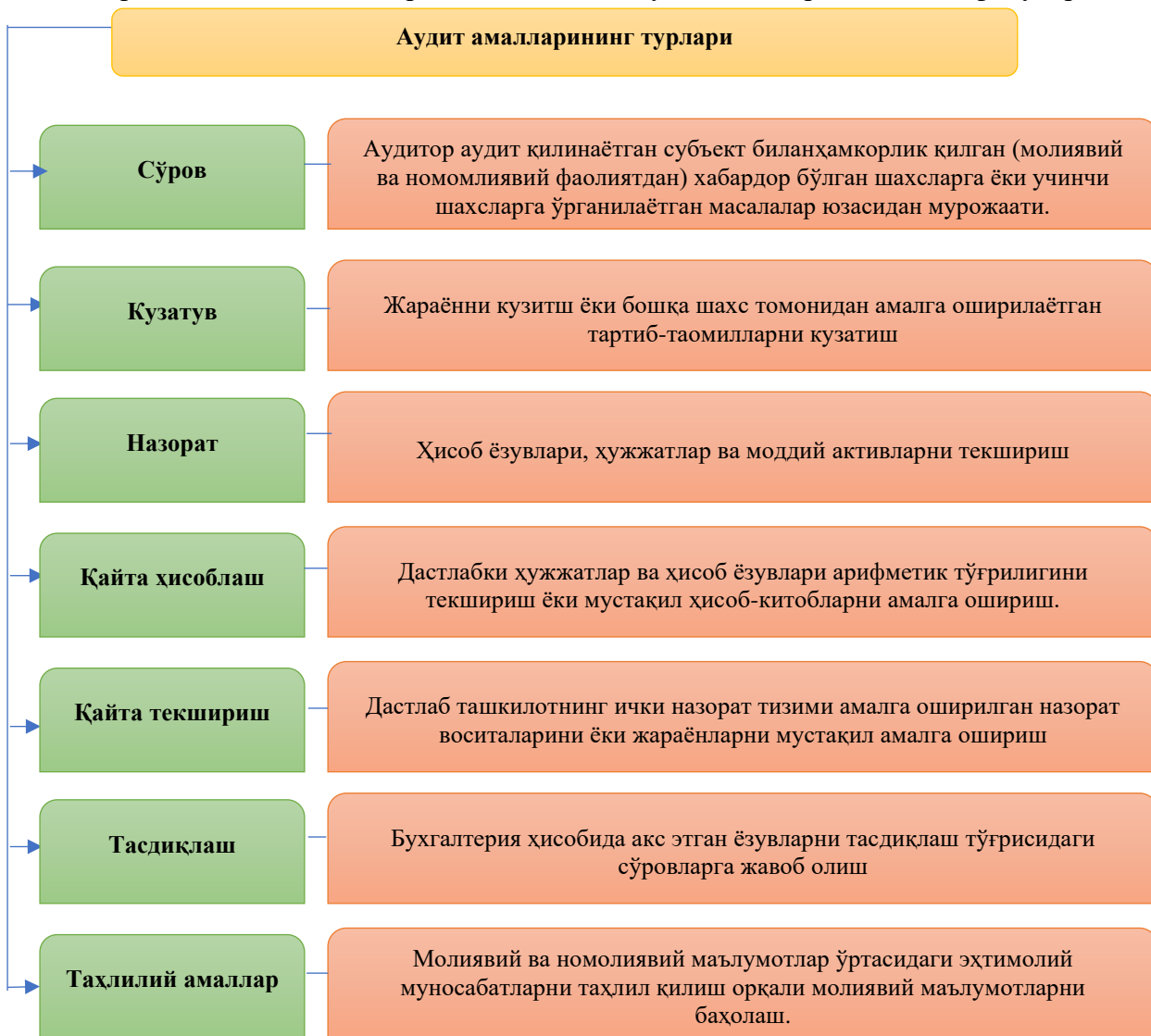
Операция ва ходисаларнинг таснифига доир тасдиқлар		Ҳисобот йили охирига счётлардаги қолдиқларга доир тасдиқлар		Тақдим этиш ва баён қилишга доир тасдиқлар	
Юзага келиши	Бухгалтерия ҳисобида қайд этилган	Мавжудлик	Активлар, мажбуриятлар, ва хусусий	Юзага келиши ва ҳуқуқ ҳамда мажбуриятлар	Баён қилинган ҳодисалар,

² Муаллиф ишланмаси

	операциялар ва ходисалар ҳақиқатда содир бўлган ва улар ташкилотга тегишли		капиталда иштирок этиш улушлари ҳақиқатда мавжуд		операциялар ва бошқа масалалар содир бўлган ва ташкилотга тегишли
Тўлиқлик	Барча операция ва ходисалар қайд этилган ҳужжатларда ва қайд этилиши лозим бўлган операция ва ходисалар қолиб кетмаган	Тўлиқлик	Активлар, мажбуриятлар ва хусусий капиталда иштирок этиш улушлари ҳисобда акс эттирилган	Тўлиқлик	Молиявий ҳисоботга киритилиши керак бўлган барча маълумотлар киритилган ва ўрнатилган тартибда баён этилган
Аниқлик	Барча операциялар ва ходисалар қийматда (баҳоларда) тўғри қайд этилган.	Ҳуқуқ ва мажбуриятлар	Ташкилотда активларга бўлган ҳуқуқ мавжуд ёки уларни назорат қилади, мажбуриятлар эса ташкилотда қонуний равишда юзага келган	Таснифлаш ва тушунарлилик	Молиявий маълумотлар тўғри тақдим этилган ва тавсифланган ҳамда баён қилинган маълумотлар тушунарли ифодаланган.
Ўз вақтидалик	Операциялар ва ходисалар содир бўлган ҳисобот даврида қайд этилган	Баҳолаш	Активлар, мажбуриятлар ва хусусий капиталдаги улушлар тегишли қийматларда молиявий ҳисоботда акс эттирилга ва улар бўйича тузатишлар	Аниқлик ва баҳолаш	Молиявий ва бошқа маълумотлар ҳаққоний ва тегишли қийматларда баён қилинган
Таснифлаш	Операция ва ходисалар тегишли ҳисоб ёзувларида қайд этилган.				

		ўрнатилган тартибда қайд этилган		
--	--	----------------------------------	--	--

Аудитор аудит жараёнида мазкур тасдиқларга асосланиб далиллар
 белгилашда улкан аҳамият касб этади. Аудит амалларининг тавсифи уларнинг



тўплайди. Ушбу тасдиқларга мувофиқ далиллар тўплашда аудитор бир қатор амаллардан фойдаланади. Аудит амалларининг тавсифи баҳоланган рискларга нисбатан жавоб ҳаракатларини

мақсадига (назорат воситаларини тестлаш ёки моҳияти бўйича амаллар) ҳамда уларнинг турларига ҳам тааллуқлидир. Аудит амалларининг турлари қуйидаги 2-расмда келтирилган.

2-расм. Аудиторлик далилларини тўплашда қўлланиладиган аудит амаллари³

³ Муаллиф ишланмаси

Аудитор хусусий капитал билан боғлиқ ходисалар, счетлардаги қолдиқлар, тақдим этиш ва ёритиб беришга доир етарли ва мос далиллар тўплашда ўзининг профессионал мулоҳазасидан келиб чиққан ҳолда аудит амалларидан фойдаланади. Аудитор ушбу амаллардан фойдаланиши молиявий ҳисоботда хусусий капитал элементлари ишончли акс эттирилганлиги тўғрисидаги фикрга келиш имконини яратиши лозим. Шунингдек, аудитор халқаро стандартлар талабларига доир ишчи ҳужжатларда далилларни тўплаш билан боғлиқ амаллар

ҳужжатлаштириб бориши лозим. Аудит ишчи ҳужжатлари шакли ҳар бир аудиторлик ташкилоти томонидан мустақил ишлаб чиқилиши мумкин, яунки ишчи ҳужжатларнинг намунавий шакллари аудитнинг халқаро стандартлари келтириб ўтилмаган. Қуйида биз хусусий капитал аудитида раҳбарият томонидан билдирилган тасдиқларни аудит амаллари асосида тешириш, натижаларни акс эттириш бўйича ишчи ҳужжат шаклини таклиф этамиз (2-жадвал).

2-жадвал

Аудиторлик текширувида моҳияти бўйича амалларни қўллашни режалаштириш⁴

Ҳужжат номи: **Моҳияти бўйича амаллар қайдномаси**

Аудит қилинаётган ташкилот номи: **"АБС" акциядорлик жамияти**

Аудит қилинаётган давр: **01.01.2022й. – 31.12.2022й.**

Текширилаётган ҳисоб объекти: **Хусусий капитал**

_____ / _____ / 2023 й.

Тасдиқлар	Юзага келиши/ мавжудлиги	Аниқлик/ баҳолаш	Тўлиқлик	Таснифлаш	Ўз вақтидалик /ҳуқуқлар ва мажбуриятлар	Тақдим этиш ва ёритиб бериш
Кузатиш						
Сўров						
Тасдиқлаш						
Назорат						
Таҳлилий амаллар						
Қайта ҳисоблаш						
Қайта текшириш						

Аудитор

Каримов Ж.

Аудит гуруҳи раҳбари

Салимов Т.

Сана _____

⁴ Муаллиф ишланмаси

Аудитор ушбу ишчи ҳужжат асосида хусусий капитал аудити бўйича далиллар тўплаш жараёнида қўлланиладиган аудит амалларини турларини белгилаб олиши, аудиторлик ҳисоботида бажарилган амаллар асосида далилларнинг баҳолаши мумкин. Демак, ишчи ҳужжатга мувофиқ аудитор хусусий капитал ҳисоби бўйича асосан сўров,

Хулоса. Аудит амалларини қўллаш аудиторнинг профессионал мулоҳазасидан келиб чиқади, бироқ ушбу амалларнинг қўлланилиши хар доим ҳам объект ҳақида ишончли фикр чиқаришга имкон бермаслиги мумкин. Аудиторлик амалларини қўллашнинг афзалликлари сифатида молиявий ҳисобот бўйича ишончли фикр шакллантиришда етарли ва мос далилларни тўплаш, аудиторлик текшируви вақтида меҳнат ва вақт сарфини камайтириш, кўпроқ ўрганилиши лозим бўлган объектларни ва уларга нисбатан амалларни тўғри белгилаш имконини яратади.

Аудиторлик амалларини қўллашдаги камчиликлар сифатида қуйидагиларни санаб ўтишни маъқул деб ҳисоблаймиз. Яъни аудитор томонидан турли аудит амалларни қўлланилишидан қатъий назар хатоликка йўл қўйиши оқибатида нотўғри фикрга келиши, бухгалтерия ҳисобида аниқ акс эттириш бўйича кўрсатмаларнинг мавжуд эмаслиги натижасида текширилаётган субъект раҳбарияти ва ижро органи

назоратлаш, тасдиқлаш, таҳлилий амаллар ҳамда қайта ҳисоблаш каби амалларни қўллашни режалаштирилиши мумкин. Мазкур амаллар аудиторга хусусий капитал компонентлари молиявий ҳисоботда ишончли акс эттирилганилиги, ёки аксинча эканлиги тўғрисида оқилона ишонч билан фикр билдириш имконини яратади.

ходимлари ҳамда аудиторлар томонидан турли талқин қилиниши ҳолатлари, фирибгарлик омили.

Алоҳида қайд этиш лозимки, хусусий капитал аудитида аудиторлар томонидан етарли ва мос далилларни тўплашда қўлланиладиган аудит амаллари тадбиркорлик субъектининг бизнес муҳити ва бизнес моделларидан келиб чиққан ҳолда танланиши лозим. Тадбиркорлик субъекти молиявий хўжалик фаолияти натижаларини автоматлаштирилган тизимлар асосида қайд этилишини инобатга олиб, аудиторлар мазкур тизим муҳитини етарли англаган ҳолда аудит амалларини режалаштириши ва тегишли тартибда ҳужжатлаштирилиши лозим. Тизим муҳитини тушунмасдан ўтказилган аудиторлик текшируви нотўғри аудиторлик хулосасини шакллантиришга олиб келади. Бундай ҳолатлар, албатта, акциядор, мулк эгалари ва бошқа шахсларнинг манфаатига путур етказиши тайин.

Фойдаланилган адабиётлар рўйхати:

1. Қўзиев И.Н., Аудиторлик текширувлари натижалари бўйича аудиторлик ҳисоботлари ва хулосаларини тузиш масалалари. "Иқтисодиёт ва инновацион технологиялар" илмий электрон журнали. № 4, июль-август, 2015 йил.
2. Авлокулов А. З., "Аудитнинг халқаро стандартлари асосида таҳлилий амалларни қўллашни такомиллаштириш", Иқтисодиёт ва таълим / 2020 № 6, 234-б.
3. Stefan Zuca, Audit Evidence – Necessity to Qualify a Pertinent Opinion, Volume 20, 2015, Pages 700-704



4. Yasuhiro Ohta, The role of audit evidence in a strategic audit, *Journal of Accounting and Public Policy*, Volume 28, Issue 1, January–February 2009, Pages 58-67
5. Робертсон Дж. Аудит / Дж. Робертсон. – М.: КPMG, Аудиторская фирма «КОНТАКТ», 1993. – 496 с
6. Ahsan Habib, Md. Borhan Uddin Bhuiyan, Julia Wu. Audit committee ownership and the cost of equity capital. // *Managerial Auditing Journal* · February 2021
8. International standard on auditing 315 “Identifying and Assessing the Risks Of Material Misstatement” <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAASB-2021-Handbook-Volume-1.pdf>
9. International standard on auditing 315 “Identifying and Assessing the Risks Of Material Misstatement” <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAASB-2021-Handbook-Volume-1.pdf>