



## АУДИТОРЛИК ТЕКШИРУВИДА АУДИТОРЛИК ТАНЛАШ УСУЛЛАРИНИ ҚўЛЛАШНИ ТАКОМИЛЛАШТИРИШ

**Ешпанов Исламбек Тохтарбаевич -**  
Ўзбекистон Республикаси  
Банк-молия академияси докторанти

[doi.org/10.55439/ECED/vol24\\_iss3/a26](https://doi.org/10.55439/ECED/vol24_iss3/a26)

**Аннотация.** Ушбу мақолада аудиторлик текширувларида аудиторлик далилларини тўплашда аудиторлик танлаш усулларини қўллашнинг аҳамияти ва зарурлиги тўғрисида фикрлар билдирилган. Аудиторлик танлашнинг таклиф этилаётган усуллари ишончли аудиторлик далилларини тўплашда муҳим аҳамиятга эга эканлиги асосланган. Шунингдек, аудиторлик танлашнинг статистик усулларини қўллаш бўйича алгоритми ишлаб чиқилган ва амалиётда қўллаш таклиф этилган.

**Калит сўзлар.** аудиторлик далиллар, аудиторлик танлаш, аудиторлик хулосаси, аудиторлик ҳисоботи, танлаш ҳажми, муҳим бузиб кўрсатишлар, АХС.

## СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ ПРИМЕНЕНИЯ МЕТОДОВ АУДИТОРСКОЙ ВЫБОРКИ ПРИ АУДИТОРСКОЙ ПРОВЕРКЕ

**Ешпанов Исламбек Тохтарбаевич -**  
Докторант Банковско-финансовая  
Академия Республики Узбекистан

**Аннотация.** В данной статье рассматривается важность и необходимость использования методов отбора аудиторов при сборе аудиторских доказательств в ходе аудиторских проверок. Он основан на том факте, что предлагаемые методы выбора аудитора важны для сбора надежных аудиторских доказательств. Также был разработан алгоритм применения статистических методов подбора аудиторов и предложено его практическое применение.

**Ключевые слова:** аудиторские доказательства, аудиторский выбор, аудиторское заключение, аудиторский отчет, объем выборки, существенные искажения, МСА.

## IMPROVING THE APPLICATION OF AUDITOR SAMPLING METHODS IN AUDIT CHECK

**Yeshpanov Islambek Toxtarbaevich -**  
Doctoral student of the Academy of  
Banking and Finance of the Republic of Uzbekistan

**Annotation.** This article discusses the importance and necessity of using auditor selection methods when collecting audit evidence during audits. It is based on the fact that the proposed auditor selection methods are important in obtaining reliable audit evidence. An algorithm for applying statistical methods for selecting auditors was also developed and its practical application was proposed.

**Key words:** audit evidence, audit choice, auditor's report, auditor's report, sample size, material misstatements, ISA.

**Кириш.** Мамлакатимиз бозор иқтисодиётида рақобат муҳитининг кучайиши натижасида аудиторлик ташкилотларининг аудиторлик танлаш усуллари ва танлаш амалларини ўтказиш алгоритмларини самарали қўллаш жуда муҳим аҳамиятга эга. Шунинг учун, аудиторлик далилларини олиш учун аудиторлик танлаш усуллари ва алгоритмларини назарий асослаш ва амалий такомиллаштириш аудиторларга аудиторлик текшируви жараёнини оқилона режалаштириш, харажатларни камайтириш, янги мижозларни жалб қилиш ва ўз бизнесининг рентабеллигини таъминлаш имкониятини беради.

Молиявий ҳисоботларни тузиш ва унга баҳо беришда мустақил ташқи аудит текширувларини аудитнинг халқаро стандартларига асо-

сан ўтказишга алоҳида эътибор қаратилмоқда. Жумладан, Ўзбекистон Республикаси Президентининг 2018 йил 19 сентябрдаги “Ўзбекистон Республикасида аудиторлик фаолиятини янада ривожлантириш чора-тадбирлари тўғрисида”ги Қарорида “аудиторлик ташкилотларига ишонч даражаси паст, шунингдек, аудиторлик текширувига молиявий ҳисоботнинг ҳаққонийлигини тасдиқлашнинг кафолати эмас, балки ортиқча ва малол келадиган маъмурий тартиб-таомил сифатида қаралаётганлиги ҳамда аудиторлик ташкилотларини танлаб олиш бўйича мавжуд чекловлар ва танловлар ўтказиш амалиёти кўп ҳолларда инсофсиз, шу жумладан нарх борасида инсофсиз рақобатни келтириб чиқаради, бунинг оқибатида аудиторлик хизматлари сифати ва аудиторлик хулосаларининг ҳаққонийлиги па-

сайиб кетаётганлиги ушбу соҳада илмий тадқиқотлар олиб бориш долзарб эканлигини билдиради [1]. Бу эса бугунги кунда аудиторлик текширувларида хулоса ва ҳисоботларнинг ишончлигини янада ошириш ҳамда хулосалар учун етарли ва мос бўлган аудиторлик далилларини тўплаш жараёнларини янада такомиллаштириш лозим эканлигини кўрсатмоқда.

**Адабиётлар шарҳи.** Аудит соҳасининг етук олимларидан бири Р.Д.Дусмуратов фикрича, «Далил дейилганда бошқа фактнинг мавжудлигини тасдиқлайдиган ёки инкор қиладиган факт, ёки мазкур факт ҳақидаги у ёки бу даражадаги ишончлилик билан фикр шакллантиришга имкон берадиган, маълум факт тўғрисида маълумотлар олиш жараёни тушунилади» Бундан ташқари аудиторлик далилларини гуруҳларга бўлиш бўйича амалий ишлар қилинган, шу жумладан аудиторлик текширувлар жараёнида тўпланадиган далиллар турли-туман бўлиб, улар тури, манбаси ва олиниш усулларига кўра туркумланади [2].

Яна бир иқтисодчи олимлардан бири И.Қўзиёвнинг фикрича, “Аудиторлик далиллари – аудиторлик ташкилоти томонидан аудиторлик текшируви вақтида йиғилган ва аудиторлик хулосасини асословчи бухгалтерия ҳисоби маълумотлари, аналитик счётлар қолдиқлари, бошланғич ҳужжатлар ва йиғма регистрлар, бошқа аудитор томонидан тўпланган ахборотлар ҳисобланади”[3].

Иқтисодчи олимлар Г.Я.Остаев ва Г.Р.Концевойларнинг фикрича, аудиторлик далиллари хўжалик юритувчи субъектлар иқтисодий объектларининг ҳолати ва хўжалик фаолиятининг амал қилишга доир фактларнинг моҳиятини очиб бериш борасида тўпланган, ўрганилган ва баҳоланган ахборотлардир [4].

Аудиторлик далилларига иқтисодчи - олим А.Д. Шеремет томонидан қуйидагича таъриф берилган: «Аудиторлик далиллари - бу аудитор томонидан аудиторлик текшируви жараёнида олинган, ушбу ахборотларни таҳлил қилиш натижасида аудитор фикрини ташкил қилиш учун асос бўлган ахборотлар ҳисобланади» [5].

Ушбу масалага П. Камышанов томонидан бошқача ёндашилган ва шундай фикр билдирилган: «Аудиторлик назорати натижасида бошқарувнинг турли даражаси бўйича бизнеснинг ҳақиқий ҳолати тўғрисида, молиявий ташкилотлар, солиқ, бюджетдан ташқари тўловлар бўйича мажбуриятларнинг бажарилиши, ҳамда бюджет маблағларидан самарали фойдаланиш тўғрисида ҳаққоний маълумотларга эга бўлиши керак. Шундай қилиб, ташкилот билан алоқада бўладиган ҳар бир хўжалик субъекти, банк, жисмоний шахслар унинг фаолияти тўғрисида

ишончли ахборотга эга бўлиши учун ҳаракат қилади» [6].

Ушбу масалани бошқа иқтисодчи-олимлар С.М. Бычкова, Е.Ю. Итыгилова томонидан қуйидагича фикр билдиришган: «Аудиторлик далиллари етарли ва мақсадга мувофиқ бўлиши муҳим ҳисобланади. Чунки ушбу кўрсаткичлар қанчалик тўпланиши аудитни режаси ва аудиторлик текширувларининг суммасига ҳам таъсир қилади. Чунки аудиторлик далиллари етарли бўлиши аудит хулосасини қандай бўлиши кераклигига бевосита боғлиқ ҳисобланади» [7].

Иқтисодчи олима Л.А. Юдинцованинг фикрича аудиторлик далиллари бу – аудитор томонидан тайёрланган ва тўпланган барча ахборотлардир [8].

Аудит далиллари маълумот манбаи ҳисобланади. В.Б. Ивашкевич фикрига кўра, “аудит далиллари бухгалтерия ҳисобининг текшируви натижасида олинган маълумотларнинг ҳужжатлаштирилган манбалари” [9].

**Тадқиқот методологияси.** Аудиторлик текширувида аудиторлик танлаш усулларини қўллашни такомиллаштириш юзасидан дунёнинг етакчи хорижий ва маҳаллий олимлари томонидан олиб борилаётган тадқиқотларни таҳлил қилиш, мавзу юзасидан гуруҳлаш, монографик кузатув ҳамда иқтисодий таҳлил ва статистик усуллардан фойдаланилади.

**Таҳлил ва натижалар.** Аудиторлик текширувини ўтказишни олиб бориш жараёнида корхона молиявий ҳисоботлари маълумотларини кўриб чиқишда асосан бухгалтерия дастлабки ҳужжатларидан фойдаланилади. Қайсики жойда иш фаолияти бўлар экан у жойда хато ва камчиликлар бўлиши муқаррардир. Ушбу ҳолатларни олдини олиш ва хато камчиликларни аниқлаш учун №500-АХС «Аудиторлик далиллар» номли стандарт Ўзбекистон Республикасида аудиторлик далилларни меъёрий тартибга солиш элементи бўлиб ҳисобланади.

Ишончли аудиторлик хулосасини асослаш учун аудиторлик далилларни тўплаш ҳамда далил тўплаш жараёнида танлаш амалларини қўллаш муҳим аҳамиятга эга.

Аудиторлик текширувида риск даражасига таъсир қилувчи омиллар таркибида ҳам аудиторлик танлаш жараёнининг алоҳида ўринга эга эканлиги юқоридаги фикримизнинг яққол исботидир.

Аудиторлик текширувлари амалиётида аудиторлик танлашнинг турли усуллари қўлланилади. Эҳтимоллар назарияси ҳамда математик статистикага оид усуллар орқали аудитор 530-сонли “Аудиторлик танлаш” номли аудитнинг халқаро стандартига зид бўлмаган юқори сифатли аудиторлик текширувини ўтказиш учун аудиторлик танлаш усулларини қўллаши

мумкин.

Амалий қўллашга қаратилган ҳар қандай статистик танлаш моделини яратиш учун концептуал талаблар қуйидагилардир:

- унинг яратилиш соддалиги, математик ҳисоб-китобларни автоматлаштириш билан вақт харажатларини камайтиришга ёрдам беради;

- танлаш усуллари ва танлаш натижаларини баҳолаш билан боғлиқ хатоларни минималлаштириш (баҳолашнинг аниқлигини ошириш);

Фикримизча, агар ушбу икки талаб бажарилса, аудиторлик танлаш қўлланилиши ва аудитнинг тегишли сифатини таъминлаши мумкин. Тенг эҳтимолли статистик танлашнинг моделини яратишда амалий дастурлардан фойдаланган ҳолда амалиётда қўлланилиши керак ва тенг эҳтимолли танлаш учун Microsoft Excel дастури етарли бўлади. Аудиторлик текширувида мазкур статистик танлаш модели молиявий ҳисоботларнинг айрим моддалари ва бир хил элементлар гуруҳини текширишда қўлланилиши мумкин. Аудиторлик танлаш модели барча аудит процедураларига қўлланилмаслиги керак, масалан:

- бирламчи ҳужжатларнинг тўлиқлигини ҳамда тўғрилигини текшириш жараёнида;

- бирламчи ҳужжатларнинг меъёрий-ҳуқуқий ҳужжатларга мувофиқлиги тўғрисидаги аудиторнинг хулосаси билан боғлиқ текшириш жараёнида;

- меъёрий-ҳуқуқий ҳужжатларга мувофиқ таҳлилий ҳисобнинг етарлилиги тўғрисидаги аудиторнинг хулосаси билан боғлиқ текшириш жараёнида;

- бир ёки бир нечтаси муҳимлик даражасига яқин бўлган катта миқдордаги хўжалик операциялари бўйича аудиторнинг хулосаси билан боғлиқ мураккаб таҳлилий амалларни қўллаш жараёнида;

- битимларнинг ҳуқуқий моҳиятини тушуниш ёки ички назоратни баҳолаш учун аудиторнинг профессионал мулоҳазаси талаб қилинганда.

Аудитнинг статистик тенг эҳтимолли танлаб олиш модели аудитор учун Microsoft Excel дастурида амалга оширилиши мумкин, жуда содда ва шу билан бирга тенг эҳтимолли танлаб олишнинг стандарт усулларига қараганда самаралироқдир, чунки у узоқ муддатли аудиторлик танловини талаб қилмасдан қисқартиришга имкон беради. Шунингдек, умумий ва танлаш тўпламининг етарли ҳажми билан сифатни бузиш ва аудиторнинг хатоларни аниқланмаслик рискинни камайтириш имконини беради.

Аудиторлик танлашни қўллайдиган аудитор учун урта асосий муаммо мавжуд. Улардан биринчиси аудитор танлаш ҳажмини баҳолаши

керак, иккинчиси ушбу танлашга қайси элементлар тегишли эканлигини аниқлаш, учинчиси танлаш натижаларини баҳолашнинг тўғрелиги билан боғлиқ бўлган баҳолаш усулини тўғри танлаш. Шу сабабли аудиторлик текширувининг якуний натижаларига асосланган хулосалар ушбу омилларга боғлиқ. Ушбу моделни яратишда қўшимча элементларни танлаш учун танлов оралигини ўзаро боғланган тўплам оралиғи билан боғлаш лозим, шунда операциялар сони тўғрисидаги хулосалар аниқроқ бўлади ва шу билан бирга, тенг эҳтимолли танлаб олишдан фойдаланиш аудит амалларини қисқартириш имконини беради. Аудиторлик танлашнинг ушбу модели молиявий ҳисобот моддаларини, шунингдек бухгалтерия ҳисобининг индивидуал жабҳаларини текширишда фойдали бўлиши мумкин.

Кўп босқичли ва такрорланмайдиган аудиторлик танлашни асослаб берувчи ушбу статистик танлаш модели қуйидагиларни назарда тутаяди:

- муҳим бузиб кўрсатишларни аниқлаш;
- муҳим бузиб кўрсатишлар йиғиндисини муҳимлик даражасига таъсирини баҳолаш, танлаш усуллари текшириш.

Дастлаб, аудитор молиявий ҳисоботда бўлиши мумкин бўлган бузиб кўрсатишлар соҳаларини ҳамда уларнинг умумий сони ва уни таснифлаш тартибларини яратиш учун уларни аниқлайди. Бунинг учун аудитор хўжалик операциялари ташкилотнинг ҳисоб сиёсатига, қонун ҳужжатларига, бухгалтерия ҳисоби методологиясига мувофиқлигини, сана ва хўжалик операцияларини бухгалтерия ҳисобида акс эттиришнинг тўғрилигини тасдиқлаш учун уларнинг тасодифий танловини тузади. Ушбу босқични кириш ёки тажриба тариқасида танлаш деб аташ мумкин. Тажриба тариқасида танлаш элементларини текширгандан сўнг Пирсон мезонларини қўллаш жараёнига ўтиши лозим, ушбу мезон  $X^2$  -тест деб ҳам юритилади [7].

Бу аудиторлик текширувида аудиторга қуйидагиларни аниқлашга ёрдам беради:

- аудиторлик танлаш тўпламининг тўғри ва нормал тақсимланиши;

- танлаш тўпламидаги интервални.

Аудиторлик танлаш натижаларига кўра аудитор сифат ва миқдор жиҳатдан етарли ҳажмдаги аудиторлик далилларини олиш билан танлашнинг бутун тўплами бўйича фикр билдириш учун аниқроқ хулосалар чиқариши мумкин бўлади. Агар танлаш жараёни тўғри тақсимланмаган бўлса, аудитор танлаш ҳажмини кенгайтириши лозим бўлади.

Бунинг учун  $X^2$  мезони танлаш тўпламининг қайси интервалларида кўпроқ ўзгариши аниқланади. Бу шуни англатадики, ушбу интер-

валда эмпирик ва назарий частоталар ўртасида энг катта тафовут мавжуд ва бу оралиқда аниқланмаслик rischi ортади. Ушбу интервал катта хилма-хилликка эга ва аниқроқ хулосалар чиқариш учун ва кейинчалик етарли танлашга эга бўлган тўпланиннг бутун қисми бўйича аудиторлик хулосасини чиқариш учун қўшимча элементлар қўшилиши керак эканлигини кўрсатади.

Аммо бу ушбу моделни қўллашда аудитор табиркорлик riskини ва мижоз корхонаниннг назорат воситалари riskини ҳисобга олмаслик керак дегани эмас, бу эса маълумотларни нотўғри талқин қилиш хавфини оширади.

Аудитор ушбу юқори даражада riskлар мавжуд бўлган вақт оралиғида танлов ҳажмини кенгайтириши мумкин. Ушбу моделдаги статистик частота остида танлашнинг маълум бир оралиғидаги текширилган элементларнинг сонини тушунилади. Агар танлаш интервали оралиғида етарли элементлар бўлмаса, аудитор жиддий хатоларни ўтказиб юбориши мумкин. Танлаш riskининг танлаб олиш усуллари ва ба-

ҳолаш усулларига боғлиқлиги тенг эҳтимолли танлаш, яъни репрезентатив ва етарли бўлиши кераклигини англатади. Турли хил баҳолаш усуллари қўллаш, уларни баҳолашнинг аниқлиги бироз ўзгариб туради. Чегаравий ҳолатда, аниқланган нотўғри маълумотлар даражаси муҳимлик даражасига яқин бўлса, аудиторнинг хулосалари танлаш натижаларини баҳолашда қўлланиладиган усулга кўпроқ боғлиқ бўлади.

Аудитор қўшимча элементларни танлаш учун ҳар қандай усулдан фойдаланиши мумкин, шу жумладан оддий тасодифий ҳамда тизимли танлаш усуллари бунга кирилади. Танлаш усуллари ичида тасодифий танлаб олиш аудиторлик текширувларида афзалроқ усул сифатида фойдаланилади. Танлаш пайтида қўшимча элементларни танлагандан сўнг, агар танлаш ҳажми тўғри тақсимотга мос келмаса, аудитор нотўғри маълумотларни аниқлаш учун аудиторлик таҳлилий амалларини бажариши керак, молиявий ҳисоботдаги хатолар алоҳида ва жами бўлиб муҳимлик даражасидан ошиб кетишини аниқлаши ва тузатиш имкониятини баҳолаши керак.



1-расм. Аудиторлик текширувида эҳтимолли статистик танлашни ўтказиш алгоритми

Манба: муаллиф томонидан ишлаб чиқилган.

Мазкур аудиторлик текширувида эҳтимолли статистик танлашни ўтказиш алгоритми умумий аудиторлик riskини ҳам бир вақтнинг ўзида камайтиришга хизмат қилади.

Статистик танлашни қўллайдиган аудитор танлаш ҳажмини ҳисоблаб чиқиш учун жадваллар ва формулалардан фойдаланади, шу билан бирга статистик бўлмаган танлашни қўллайдиган аудитор эса фақат касбий профессио-

нал мулоҳазаларидан фойдаланади. Одатда, аудиторлик танлашнинг ностатистик ҳажми статистик танлаб олишнинг моҳирона ва самарали тузилган танлов ҳажмидан кам бўлиши мумкин эмас. Статистик танлаш аудиторга жамланганлик ҳақидаги нотўғри хулоса riskини аниқ бошқариш ва ўлчаш имконини беради, статистик бўлмаган танлаш эса бундай назорат ва ўлчовлар қилишга имкон бермайди.

Аудиторлик танлашнинг миқдорий баҳоланишига қўшимча равишда аудитор назорат ва хатоликларни кўриб чиқиши керак. Танлашлар натижалари хатолар туфайли келиб чиққанлиги ёки улар фирибгарлик эҳтимолини кўрсатаётганлигини ва ички назоратнинг самарасизлиги аудитнинг бошқа жабҳаларига қандай таъсир қилишини аниқлаш лозим. Аудиторнинг профессионал мулоҳазалари билан комбинацияланган статистик танлаб олишлар одатда фақат аудиторлик битта мулоҳазасидан фойдаланишга нисбатан анча юқори сифатли аудиторлик хулосаларин яратади.

**Хулоса ва таклифлар.** Ҳозирги вақтда мамлакатимизда фаолият юритаётган аудиторлик ташкилотлари томонидан ўтказилаётган аудиторлик текширувлари давомида аудиторлик танлаш усуллари ва алгоритмларини такомиллаштириш аудиторлик ташкилотларининг юқори рейтинг даражаларига эришиш муаммо-

сини ҳал қилиши мумкин. Фақатгина минимал харажат эвазига ўз хизматларини тўғри ва сифатли кўрсата оладиган аудиторлик ташкилотлари шиддатли рақобат ва иқтисодий инқироз шароитида фаолият юрита олади.

Мазкур мақолада аудиторлик текширувларининг танлаш жараёнларида қўллаш таклиф этилаётган статистик танлаш алгоритми аудиторнинг иш сифати ошишига ҳамда аудиторлик рисксини минималлаштиришга хизмат қилади. Аудиторлик текшируви давомида зарур аудиторлик далилларини олишда хўжалик юритувчи субъектнинг молиявий ҳисоботлари тўғрисида маълумотлар олиши, шунингдек аудиторлик танлашни ўтказиши мақсадга мувофиқ. Бундан ташқари аудиторлик далилларини олишда таҳлилий амалларни қўллаш ҳам хўжалик юритувчи субъектлар молиявий ҳисоботларига аниқ ва тўғри баҳо беришга имкон яратади.

**Манба ва фойдаланилган адабиётлар рўйхати:**

1. Ўзбекистон Республикаси Президентининг 2018 йил 19 сентябрдаги ПҚ-3946-сон "Ўзбекистон Республикасида аудиторлик фаолиятини янада ривожлантириш чора-тадбирлари тўғрисида" қарори.
2. Дусмуратов Р.Д. Аудит асослари. – Тошкент: «Ўзбекистон миллий энциклопедияси» давлат илмий нашриёти, 2003.612б. Б.139.
3. Қўзиев И.Н. Аудиторлик ҳисоботларини тузиш ва уларни умумлаштириш: назария ва методологик масалалар. Монография. – Т.: Iqtisod-moliya, 2015. 58-бет.
4. Остаев Г.Я., Концевой Г.Р. Особенности сбора аудиторских доказательств. //Бухгалтерских учет в бюджетных и некоммерческих организациях. 15 (375)-2015.
5. Шеремет А.Д., Суйц В.П. Аудит. – М.: ИНФРА-М, 2006. - 448 с. С.204.
6. Камышанов П.И. Практическое пособие по аудиту. – М.: ИНФРА-М, 1996. 522с. –С.15.
7. Бычкова С.М., Итыгилова Е.Ю. Международные стандарты аудита. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2008 432с. С.202.
8. Юдинцова Л.А. Аудиторские доказательства как объективная основа мнения аудитора. // Международный бухгалтерский учет. 9 (351)-2015.
9. Ивашкевич В.Б. Завершающая стадия аудиторской проверки / В.Б. Ивашкевич. // Аудиторские ведомости – 2007. –№11. – С. 3–7
10. Rouaud, M. Probability, Statistics and Estimation: Propagation of Uncertainties in Experimental Measurement / M. Rouaud. – Mathieu ROUAUD. – 2017. – 252 p.