

Шу боис мамлакатимизда амалда бўлиб турган “Ҳисоб сиёсати ва молиявий ҳисобот” номли 1-сонли БҲМС талаблари халқаро стандартларга яқинлаштирилиши зарур.

Ҳисоб сиёсати бўйича меъёрий ҳужжатлар мазмунини таҳлил қилишда текширишнинг дастлабки босқичида олинган маълумотлардан фойдаланиш керак. Бизнинг фикримизча, бу босқичда ҳисоб сиёсатининг солиқ жиҳатини таҳлил қилиш билан параллел равишда ҳисоб сиёсатининг услубий жиҳатининг мазмуни очиқ берилиши мақсадга мувофиқдир. Зеро, ушбу таҳлил натижаларига кўра, молиявий ва солиқ ҳисоботининг кўрсаткичларини шакллантириш

нуқтаи назаридан ҳисоб сиёсатининг асосий жиҳатлари мазмуни ва алоҳида солиқлар бўйича солиқ солинадиган базани аниқлаш қонунийлиги тўғрисида фикр шакллантирилади.

Ҳисоб сиёсати аудитини режалаштириш жараёнида умумий режа ва аудит дастурига чуқур эътибор қаратилиши зарур. Умумий режа ва дастурда текширув давомида расмийлаштирилган ишчи ҳужжатлар таркибига аниқлик киритиш зарур. Ҳисоб сиёсати бўйича ишчи ҳужжатлар шундай расмийлаштирилиши керакки, у аудитор томонидан ишончли ва ҳаққоний фикрни шакллантиришга хизмат қилиши зарур.

Манба ва фойдаланилган адабиётлар рўйхати:

1. Denis Lugovsky, [Mikhail Kuter](#). Accounting Policies, Accounting Estimates and Its Role in the Preparation of Fair Financial Statements in Digital Economy. *Integrated Science in Digital Age* (pp.165-176). DOI:[10.1007/978-3-030-22493-6_15](#)
2. Хасанов Б.А., Нурманов К.Т., Хасанова Р.Б. *Замонавий бошқарув ҳисоби*. –Т.: “LESSON PRESS” МЧЖ нашриёти, 2021. - 413 б.
3. Abdvaxidov F.T., Qo'ziyev I.N., Dadabayev Sh.X. *Buxgalteriya hisobi. Darslik*. –Т.: IQTISOD-MOLIYA, 2021. -464 б.
4. “Бошқа ахборотларга нисбатан аудиторнинг мажбуриятлари” номли 720-сонли АХС.
5. Ivana Mamic Sacera, Sanja Sever Malis, Ivana Pavic. *The Impact Of Accounting Estimates On Financial Position And Business Performance – Case Of Non-Current Intangible And Tangible Assets*. //3rd GLOBAL CONFERENCE on BUSINESS, ECONOMICS, MANAGEMENT and TOURISM, 26-28 November 2015, Rome, Italy. <https://www.sciencedirect.com>.
6. [Miguel Minutti Meza](#). The art of conversation: the expanded audit report. //Accounting and Business Research, 2021 Vol. 51, No. 5, 548–581, <https://doi.org/10.1080/00014788.2021.1932264>.
7. Лосева А.С., Акиндинов В.В., Горохова Ю.С., Солопова Е.А. *Аудит учетной политики организаций АПК*. // Наука и образование. **Том 5 № 2 (2022)**.
8. Макаренко В.В., Пудеян Л.О. *Аудит учётной политики организации*. //European science № 7 (49), 2019. Стр. 36-38.



МОЛИЯВИЙ ҲИСОБОТЛАР АУДИТИДА МУҲИМЛИК ДАРАЖАСИНИ ҲИСОБЛАШНИ ТАКОМИЛЛАШТИРИШ МАСАЛАЛАРИ

https://doi.org/10.55439/ECED/vol23_iss5/a27

Хасанова Насиба Толибой қизи -
ТДИУ докторанти

Аннотация. Мақолада молиявий ҳисоботлар аудитида муҳимлилик даражасини ҳисоблаш тадқиқ қилинган. Тадқиқотлар натижасида муҳимлиликни ҳисоблаш билан боғлиқ бўлган муаммолар аниқланган ва уларни бартараф этиш бўйича таклифлар ишлаб чиқилган.

Калит сўзлар: аудит, муҳимлилик фоизи, ХАС, молиявий ҳисоботлар, МҲХС, ҳисобот моддаларини бузиб кўрсатиш, аудиторлик rischi.

ВОПРОСЫ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ РАСЧЁТА УРОВНЯ ЗНАЧИМОСТИ ПРИ АУДИТЕ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Хасанова Насиба Толибой қизи -
Докторант ТГЭУ

Аннотация. В статье исследуется расчёт уровня существенности при аудите финансовой отчетности. В результате исследования выявлены проблемы, связанные с расчётом значимости, и выработаны предложения по их устранению.

Ключевые слова: аудит, процент существенности, МАС, финансовая отчетность, МСФО, искажение объектов отчетности, аудиторский риск.

ISSUES FOR IMPROVING THE CALCULATION OF THE LEVEL OF SIGNIFICANCE
IN THE AUDIT OF FINANCIAL STATEMENTS

*Hasanova Nasiba Toliboy kizi -
Doctorant TSUE*

Abstract. The article examines the calculation of the level of materiality in the audit of financial statements. As a result of the research, the problems related to the calculation of importance were identified and suggestions for their elimination were developed.

Key words: audit, materiality percentage, IAS, financial statements, IFRS, misrepresentation of reporting items, audit risk

Кириш. «Муҳимлик» аудиторлик амалиётида асосий тушунчалардан бири, чунки айнан у аудиторлик тартиб-таомилларининг турлари, ҳажми ва вақтини аниқлаш, аудиторлик хулосасини шакллантириш пайтидан бошлаб аудиторга ҳамроҳлик қилади. Аудиторнинг мақсади молиявий ҳисоботни тайёрлашда йўл қўйилган хатоларнинг муҳимлик даражасини белгилаш жараёнида унинг ҳақиқийлигини тасдиқлаш ёки инкор этишдир. Бундан ташқари ушбу таърифнинг аҳамияти уни тайёрлашда йўл қўйилган хатолар туфайли молиявий ҳисоботдаги тузатишларни акс эттиришнинг шошилини зарурати билан боғлиқ.

Мавзуга оид адабиётлар таҳлили. Норматив-ҳуқуқий ҳужжатлар ва иқтисодий адабиётларда мажбуриятларнинг моҳиятини очиб беришга оид кўплаб қарашлар мавжуд.

Хусусан, «Молиявий ҳисоботлар тақдим этиш» номли 1-сонли молиявий ҳисобнинг халқаро стандартларида «... моддаларнинг ўтказиб юборилиши ёки бузиб кўрсатилиши, агар улар (алоҳида ёки биргаликда) фойдаланувчиларнинг молиявий ҳисобот асосида қабул қилинган иқтисодий қарорларига таъсир қилиши мумкин бўлса, муҳим ҳисобланади. Муҳимлик муайян шароитларда баҳоланадиган ўтказиб юбориш ёки бузиб кўрсатишнинг ҳажми ва хусусиятига боғлиқ. Модданинг ҳажми ёки табиати ёки уларнинг комбинацияси ҳал қилувчи омил бўлиши мумкин» [1], деб таърифланади.

«Ҳисоб сиёсати, ҳисоб баҳоларидаги ўзгаришлар ва хатолар» номли 8-сонли молиявий ҳисобнинг халқаро стандартларида «... моддаларни ўтказиб юбориш ёки бузиб кўрсатиш улар молиявий ҳисоботлар асосида қабул қилинган фойдаланувчиларнинг иқтисодий қарорларига (алоҳида ёки биргаликда) таъсир кўрсатиши мумкин бўлган ҳолларда муҳим ҳисобланади. Муҳимлик муайян вазиятда баҳоланадиган ўтказиб юбориш ёки бузиб кўрсатиш ҳажми ва характерига боғлиқ. Модда ҳажми ёки характери ёки уларнинг бирикуви ҳал қилувчи омил бўлиши мумкин» [2], деб кўрсатилган.

320-сонли халқаро аудит стандартида (ISA-320) муҳимлиликка қуйидагича «Агар уни ўтказиб юбориш ёки бузиб кўрсатиш молиявий

ҳисобот асосида қабул қилинган фойдаланувчиларнинг иқтисодий қарорларига таъсир этиши мумкин бўлса маълумотлар муҳим ҳисобланади» [3], деб таърифланган.

Е.А. Аренс, А. Богопольская, В.Андреев ва бошқаларнинг асарларида муҳимлигини ҳисоблашнинг назарий жиҳатлари билан боғлиқ айрим масалалар ўз аксини топган. Бу олимларнинг асарларида "муҳимлик", "муҳимлик оstonаси" тушунчалари, муҳимлик даражасини ҳисоблашнинг муаммоли жиҳатлари, маълумотларнинг муҳимлик даражасини ҳисоблаш услубиятининг амалий акс эттирилиши ёритиб берилган [4].

Таниқли иқтисодчи олим Ш.И.Илхамов томонидан «Жиддийлик (муҳимлик) – аҳамиятсиз ҳисобланган, яъни фойдаланувчиларни хато фикрда бўлишига йўл қўймайдиган, молиявий ҳисобварақларда қайд этилиши мумкин бўлган нотўғри сумманинг энг кўп миқдоридир» [5], деб таърифланган.

Р.Дустмуродов томонидан чоп этилган дарсликда муҳимлик даражасини ҳисоблаш учун базавий кўрсаткичлар келтирилган ва унинг ҳисоблаш методикаси ҳам берилган [6].

Шунингдек, З.Т.Маматов ўз асарларида «Аудиторлик текширувнинг зарур самарадорлигини таъминлаш муҳимликни режалаштириш босқичида баҳоланади. Муҳимликни баҳолаш чоғида икки хил – индуктив ва дедуктив ёндашувдан фойдаланилади», деб баён этган.

К.Аҳмаджонов, И.Якубовлар ўз асарларида «Аудитор текширувни юқори сифатли, шу билан бирга, мижоз учун энг арзон қийматда ўтказиш мақсадида хатоликлар ичидан фақатгина муҳим ҳисобланганларини танлаб олади ва текширади» [7], деб кўрсатишган.

Юқориди келтириб ўтилган таърифларда турлича ёндашувлар мавжуд. Бироқ молиявий ҳисоботлар аудитида муҳимлик ва ҳисоблаш усуллари моҳиятан тўлиқ очиб берилмаган.

Тадқиқот методологияси. Молиявий ҳисоботлар аудитида муҳимлик даражасини аниқлаш норматив-ҳуқуқий ҳужжатларда ўз аксини топган. Ўзбекистон Республикасида фаолият юритувчи хўжалик юритувчи субъектларда молиявий ҳисоботлар аудитида муҳимлик

даражасини аниқлаш аудитнинг халқаро стандартлари асосида ташкил этиш аудитнинг илмий-методологик аппаратини такомиллаштиришда муҳим аҳамият касб этади.

Таҳлил ва натижалар. Меъёрий-ҳуқуқий ҳужжатларда берилган таърифларни умумлаштириб, "муҳимлик" тушунчаси, биринчи навбатда, қуйидагича кўриб чиқилади:

- бухгалтерия ҳисоби тамойилларидан бири;
- молиявий ҳисоботга асосий талаблардан бири;
- ҳисобга доир маълумотларнинг сифат хусусиятлари.

Бироқ, кўрсаткичнинг муҳимлиги маълум бир омилларга боғлиқлигини ҳисобга олсак (масалан, кўрсаткични ёки унинг нисбий ҳажмини баҳолаш, кўрсаткичнинг табиати ва унинг пайдо бўлишининг ўзига хос сабаблари), фикримизча, маҳаллий тартибга солишда берилган муҳимликнинг таърифи ҳужжатлар, муҳимлик нафақат модданинг ҳажмига, балки унинг табиатига ҳам таъсир қиладиган маълумотлар билан тўлдирилиши керак. Шунинг учун муҳимлик бухгалтерия тамойилларидан бири сифатида ҳам, молиявий ҳисобот учун муҳим талаб сифатида ҳам, бухгалтерия маълумотлари сифатининг ўзига хос хусусияти сифатида ҳам кўриб чиқилиши керак бўлган жуда кўп қиррали тушунчадир, бу унинг молиявий ҳисоботдан фойдаланувчиларнинг қарор қабул қилишига таъсир қилиш қобилиятини белгилайди.

«Муҳимлик» атамасининг мазмунига мувофиқ, ҳисобот моддаси муҳимлигини баҳолашда қуйидагилар асосий омиллар ҳисобланади:

- модданинг миқдорий хусусияти;
- модданинг сифат хусусияти;
- унинг табиати;
- учала омил комбинацияси.

Шундай қилиб, муҳимлик мезонлари бундай маълумотлар фойдаланувчилари учун муҳим аҳамиятга эга бўлган сифат ва сон хусусиятлари ҳисобланади. Айтиб ўтилган хусусиятларнинг ҳар бирини кўриб чиқамиз.

Муҳимликни миқдорий баҳолаш нуқтаи назаридан уни мутлақ ёки нисбий маънода аниқлаш мумкин. Муҳимликнинг мутлақ қийматини қабул қилиш амалда жуда кам қўлланилади. Амалда, энг оммабоп – бу муҳимлик даражасини асосий қийматлардан, яъни фоизларда ёки улушларда нисбий равишда белгилашдир. Нисбий кўрсаткичлардаги муҳимлик даражалари нуқтавий қийматлар кўринишида (масалан, 3 %, 5 %) ва диапазон қийматлари кўринишида (масалан, 3-5 %) ўрнатилиши мумкин.

Моддийлик чегарасини аниқлаш амалиётини ҳисобга олган ҳолда, таъкидлаш керакки, МҲҲС стандартлари ҳам, АҚШ GAAP стандартла-

ри ҳам моддаларнинг қайси бири аҳамиятли эканлиги тўғрисида аниқ рақамларни белгиламайди. Бундай чегарани аниқлаш фақат аудиторлик ҳулосасининг муаммоси бўлиб, ҳеч бўлмаганда "муҳимлик" атамасининг ўзи таҳлилнинг миқдорий ва сифат таркибий қисмларини ўз ичига олганлиги асосида бўлади. Таъкидлаш керакки, МҲҲС концептуал асосларида қайд этилган баъзи миқдорий кўрсаткичлар (масалан, МҲҲС 8 да ҳисобот сегментларини ташкил этиш учун ўн ва етмиш беш фоиз чегара қийматлари) ҳеч қандай маънода муҳимлик даражасининг кўрсаткичлари эмас. Масалан, МҲҲС 8 да ушбу чегара барча корхоналар томонидан таққосланадиган ва тушунарли форматда сегментлар бўйича бир хил турдаги маълумотларни мантиқий кетма-кет ошкор қилиш учун берилган, масалан, тузилиши ва фаолият турига ўхшаш иккита ташкилот бутунлай бошқача маълумотларни ошкор қилиши мумкин бўлган ҳолатларнинг олдини олиш учун ҳисобот объектлари исони: бири – 3 ва бошқаси – 33 [6].

МҲҲС билан таққослаганда муҳимлик даражасини аниқлаш масалалари халқаро аудит стандартларида (International Standards on Auditing, ISA) чуқурроқ очиб берилган, чунки аудиторларга бу қоидалар бевосита уларнинг асосий ишини бажариш учун талаб қилинади. Аудиторлик амалиётида муҳимлик ҳажми иккита услубий усул билан топиллиши мумкин:

1) дедуктив усул – муҳимлик умумий даражасини аниқлаш ва уни ҳисобот моддалари ўртасида тақсимлашдан иборат;

2) индуктив усул – дастлаб алоҳида моддаларнинг муҳимлиги аниқланади, сўнгра барча баҳолаш йиғиндисини чиқариш асосида умумий муҳимлик ҳисоблаб чиқилади [7].

Бундан ташқари аудит назарияси ва унинг хорижий амалиёти ўз арсеналида молиявий ҳисоботларни текширишда муҳимликни ҳисоблашнинг бир қанча услубий усулларига эга бўлиб, уларнинг методологияси 1-жадвалда келтирилган.

Амалиёт кўрсатишича, муҳимликнинг ягона фоиз қиймати барча тадбиркорлик субъектларига нисбатан қўлланилиши мумкин эмас. Шунинг учун баъзи олимлар муҳимлик даражасини ҳисоблаш йўли билан аниқлаш керак деб ўйлашади [8]:

$$П(\%) = 2 + \left[1 + \sqrt{\frac{ДО}{СБ}} \right]$$

бу ерда:

П – муҳимлик фоизи;

ДО – ҳисобот даври учун бухгалтерия ҳисоби счётлари бўйича пул айланмаси (баланс якуний сатри маълумотлари бўйича);

СБ – ҳисобот даври якунига баланс сальдоси.

Ҳисоботлар аудитида муҳимликни ҳисоблаб чиқишнинг услубий усуллари

Усулнинг номи	Алгоритм	Афзалликлар	Камчиликлар
Муҳимликни базавий кўрсаткич қийматининг фоиз сифатида баҳолаш усули	1.Базавий кўрсаткични танлаш (ISA-320га мувофиқ – даромад, солиққа тортишгача бўлган фойда, ялпи даромад, ялпи харажатлар, капитал ёки соф активлар ҳажми). 2.Базавий кўрсаткич қийматиغا нисбатан фоизни аниқлаш (аудиторликнинг профессионал фикри). 3.Умумий натижадаги модданинг (дебет ёки кредит айланмалари) солиштира оғирлигини ҳисобга олган ҳолда энг муҳим ҳисобот моддалари ўртасида сезиларли номувофиқлик ҳажмини тақсимлаш	– ҳисоб-китоб оддийлиги; – тежакорлик, мақсадга мувофиқлик тамойилига амал қилишга кўмаклашади	– корхона фаолияти ўзига хосликларини ҳисобга олмайди; – муҳимлик чегарасини нотўғри аниқлаш эҳтимоли (баланс валютасида солиштира оғирлиги юқори бўлган моддалар ҳажми бўйича кичик айланмага эга бўлиши мумкин ва аксинча, солиштира оғирлиги кичик бўлган моддалар катта айланмага эга бўлади)
Муҳимлик даражасини ўртача фоиз сифатида аниқлаш усули	Унга кўра, молиявий ҳисобот кўрсаткичларидаги номувофиқликлар қуйидагилардан кичик бўлганда муҳим эмас деб ҳисобланиши кутиладиган услубият: – баланс фойдасининг 5 %и – нетто-тушумнинг 2 %и – баланс валютасининг 2 %и – ўз капитали миқдорининг 10 %и - умумий харажатларнинг 2 %и	– ҳисоб-китоб оддийлиги; – тежакорлик, мақсадга мувофиқлик тамойилига амал қилишга кўмаклашади	– корхона фаолияти ўзига хосликларини ҳисобга олмайди; – барча ҳолатларда ҳам фойдаланиб бўлмайди (агар муҳимлик даражаси жуда катта диапазонга эга бўлса ёки танланган асосий кўрсаткичлар аҳамиятли бўлмаса ёки умуман йўқ бўлса)
Аудит риси билан боғлиқликда муҳимлик даражасини аниқлаш	Услубият ҳисоб тизими риси билан боғлиқликда муҳимлик нисбий даражасини белгилашни назарда тутади	- иккита дастлабки усул билан таққослаганда, у бухгалтернинг инсон омиллини, яъни ҳўжалик фаолияти ҳолатлари ҳисобини акс эттириш жараёнида бухгалтерия ҳужжатидан молиявий ҳисобот маълумотларига қадар бутун занжирдаги ҳисобварақларда ўтказиб юбориш ёки хато бўлиши мумкинлигини ҳисобга олади	-модда бўйича муҳимлик даражасини фақат худди шу модда бўйича ҳисоб тизимининг рисини олдиндан ҳисоблаш орқали аниқлаш, бунга аудитни режалаштириш босқичида ҳар доим ҳам бажариб бўлмайди
Ноаниқ мантиқ усули (fuzzy logic)	1)муҳимлик даражаси аниқланади; 2)омил муҳимлиги аниқланади; 3)модданинг муҳимлигига таъсир этувчи омиллар (ўтказиб юбориш хатолари) аниқланади ва уларнинг ҳар бирига 0 дан 1 гача вазн коэффициентини берилади; 4)ҳар бир омил таъсирининг кучи экспертлар баҳолаши ва тегишли коэффициентларни белгилаш асосида аниқланади (0 дан 1 гача). 5)ҳар бир омилнинг муҳимлик қиймати аниқланади: унинг таъсир кучини вазн коэффициентига кўпайтириш орқали; 6)якуний муҳимлик кўрсаткичи: ҳар бир омил бўйича олинган муҳимлик қийматлари орасида максимал қиймат аниқланади; 7)якуний муҳимлик қиймати талқин қилинади	– модданинг муҳимлиги борасида асослироқ ва пухтароқ ўйланган қарорлар қабул қилишга хизмат қилади; – корхона фаолияти ўзига хосликларини ҳисобга олади	– ҳисоблаш қийинлиги

Юқоридаги формуланинг камчиликлари шундаки, пул айланмаси ва баланснинг ҳар қандай миқдорий қийматлари учун моддийлик даражаси ҳар доим 3 %дан ошади, аммо бу даражадаги хатоларнинг муҳимлигини аниқлаш ҳар доим ҳам тавсия этилмайди.

Хулоса ва таклифлар.

1. «Муҳимлик» атамасининг мазмунига мувофиқ, ҳисобот моддаси муҳимлигини баҳолашда қуйидагилар модданинг миқдорий хусусияти, модданинг сифат хусусияти, унинг табиати, учала омил комбинацияси асосий омиллар ҳисобланади.

2. “Умумий эътироф этилган амалиётларни қўллашнинг мавжуд имкониятларини ҳисобга олган ҳолда ҳам, ҳар бир алоҳида ҳолатда ҳам, муҳимлик даражасини аниқлаш МҲХСга муво-

фиқ ҳар бир молиявий ҳисоботни тайёрлаш ва ХАС стандартларига мувофиқ кейинги аудит учун жуда мураккаб индивидуал жараён бўлиб қолмоқда. Ушбу муаммони ҳал қилиш индивидуал ва агрегацияланган муҳимликни аниқлашда моделларда қўлланиладиган юқори профессионал фикрлардан фойдаланишни талаб қилади.

3. Ҳисоботлар аудитида муҳимликни ҳисоблаб чиқиш усуллари, уларнинг ҳисоблаб чиқиш алгоритми, афзалликлари ва камчиликлари очиб берилган.

4. Муҳимликнинг ягона фоиз қийматини топиш формуласи ишлаб чиқилган. Бироқ ушбу қийматни барча тадбиркорлик субъектларига нисбатан қўллаш мумкин эмас.

Манба ва фойдаланилган адабиётлар рўйхати:

1. *Международный стандарт финансовой отчетности (МСФО) "Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки"*.
2. *Сборник "Международные стандарты аудита и контроля качества" 2012 г. Российская коллегия аудиторов. /Пер. с англ. СРО НП «Российская коллегия аудиторов».*
3. *Международный стандарт финансовой отчетности «Представление финансовой отчетности» Международный стандарт аудита 320 «существенность в аудите».*
4. *Постановление Правительства РФ от 07.10.2004 N 532 "О внесении изменений в федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности, утвержденные постановлением Правительства Российской Федерации от 23 сентября 2002 г. №696.*
5. *Богопольский А.Б. Существенность в МСФО. //Корпоративная финансовая отчетность. Международные стандарты. 2009. № 6.*
6. *Цветкова Н. Существенность информации финансовой отчетности и ее влияние на экономические решения пользователей. //Бухгалтерский учет и аудит. 2007. №7. – С. 38 – 45.*
7. *Шкиря Н.Л. Новые подходы к определению и распределению существенности в аудите / Н.Л. Шкиря, Н.В. Зализняк [9] Андреев В.Д. Практический аудит: справ. пособие / В.Д. Андреев. – М.: Экономика, 2005. – 366 с.*
8. *Аренс А. Аудит: учебник. /Пер. с англ. /А. Арэнс, Дж. Лоббек; /Под ред. Я.В. Соколов. – М. Финансы и статистика, 1995. – 560 с. ISBN 5-279-01213-0.*