

**ТОШКЕНТ МОЛИЯ ИНСТИТУТИ**  
**ҲУЗУРИДАГИ ИЛМИЙ ДАРАЖАЛАР БЕРУВЧИ**  
**DSc.03/30.12.2019.I.17.01 РАҚАМЛИ ИЛМИЙ КЕНГАШ**  

---

**ТОШКЕНТ МОЛИЯ ИНСТИТУТИ**

**ЧОРИЕВ ИСРОИЛ ҲАМЗАЕВИЧ**

**АУДИТОРЛИК ФАОЛИЯТИДА ТАҲЛИЛИЙ АМАЛЛАРНИ  
ТАКОМИЛЛАШТИРИШ**

**08.00.08 – Бухгалтерия ҳисоби, иқтисодий таҳлил ва аудит**

**Иқтисодиёт фанлари бўйича фалсафа доктори (Doctor of Philosophy) диссертацияси  
АВТОРЕФЕРАТИ**

**Тошкент шаҳри – 2021 йил**

УДК: 657.6:336.532.2(575.1)

**Иқтисодиёт фанлари бўйича фалсафа доктори (PhD) диссертацияси  
автореферати мундарижаси**

**Оглавление автореферата диссертации доктора философии (PhD) по  
экономическим наукам**

**Content of dissertation abstract of the doctor of philosophy (PhD) on  
economical sciences**

**Чориев Исроил Ҳамзаевич**

Аудиторлик фаолиятида таҳлилий амалларни такомиллаштириш..... 3

**Чориев Исроил Ҳамзаевич**

Совершенствование аналитических процедур в аудиторской  
деятельности..... 29

**Choriyev Isroil Khamzayevich**

Improving analytical procedures in auditing..... 55

**Эълон қилинган ишлар рўйхати**

Список опубликованных работ

List of published works ..... 59

**ТОШКЕНТ МОЛИЯ ИНСТИТУТИ**  
**ҲУЗУРИДАГИ ИЛМИЙ ДАРАЖАЛАР БЕРУВЧИ**  
**DSc.03/30.12.2019.I.17.01 РАҚАМЛИ ИЛМИЙ КЕНГАШ**  

---

**ТОШКЕНТ МОЛИЯ ИНСТИТУТИ**

**ЧОРИЕВ ИСРОИЛ ҲАМЗАЕВИЧ**

**АУДИТОРЛИК ФАОЛИЯТИДА ТАҲЛИЛИЙ АМАЛЛАРНИ  
ТАКОМИЛЛАШТИРИШ**

**08.00.08 – Бухгалтерия ҳисоби, иқтисодий таҳлил ва аудит**

**Иқтисодиёт фанлари бўйича фалсафа доктори (Doctor of Philosophy) диссертацияси  
АВТОРЕФЕРАТИ**

**Тошкент шаҳри – 2021 йил**

**Фалсафа доктори (Doctor of Philosophy) диссертацияси мавзуси Ўзбекистон Республикаси Вазирлар Маҳкамаси ҳузуридаги Олий аттестация комиссиясида № В2019.2.PhD/Iqt1017 рақам билан рўйхатга олинган.**

Диссертация Тошкент молия институтида бажарилган.

Диссертация автореферати уч тилда (ўзбек, рус, инглиз(резюме)) Илмий кенгаш веб-саҳифасида ([www.tfi.uz](http://www.tfi.uz)) ва «Ziynet» Ахборот таълим порталида ([www.ziynet.uz](http://www.ziynet.uz)) жойлаштирилган.

**Илмий раҳбар:**

**Каримов Акром Аббосович**  
иқтисодиёт фанлари доктори, профессор

**Расмий оппонентлар:**

**Аҳмеджанов Каримжон Бакиджанович**  
иқтисодиёт фанлари доктори, профессор

**Уразов Комил Бахрамович**  
иқтисодиёт фанлари доктори, профессор

**Етакчи ташкилот:**

**Тошкент давлат аграр университети**

Диссертация ҳимояси Тошкент молия институти ҳузуридаги DSc.03/30.12.2019.I.17.01 рақамли Илмий кенгашнинг 2021 йил «09» 09 куни соат 14<sup>00</sup> даги мажлисида бўлиб ўтади. Манзил: 100000, Тошкент шаҳри, А.Темур кўчаси, 60А уй. Тел.: (99871) 234-53-34; факс: (99871) 234-46-26; e-mail: [ilmiykengash@tfi.uz](mailto:ilmiykengash@tfi.uz)

Диссертация билан Тошкент молия институтининг Ахборот-ресурс марказида танишиш мумкин (212 рақами билан рўйхатга олинган). Манзил: 100000, Тошкент шаҳри, Амир Темур кўчаси, 60А. Тел.: (99871) 234-53-34; факс: (99871) 234-46-26; e-mail: [admin@tfi.uz](mailto:admin@tfi.uz)

Диссертация автореферати 2021 йил «23» 08 куни тарқатилди.  
(2021 йил «23» 08 даги 35 рақамли реестр баённомаси).



**Т.З.Тешабаев**

Илмий даражалар берувчи илмий кенгаш раиси, иқтисодиёт фанлари доктори, профессор

**Н.Н.Каландарова**

Илмий даражалар берувчи илмий кенгаш илмий котиби, иқтисодиёт фанлари бўйича фалсафа доктори, (PhD)

**И.Н.Кузиев**

Илмий даражалар берувчи илмий кенгаш қошидаги илмий семинар раиси, иқтисодиёт фанлари доктори, профессор

## КИРИШ (фалсафа доктори (PhD) диссертацияси аннотацияси)

**Диссертация мавзусининг долзарблиги ва зарурати.** Жаҳонда иқтисодий глобаллашув ва интеграция жараёнларининг кучайиб бориши аудиторлик фаолиятида ҳам умумқабул қилинган халқаро меъёрлар ва стандартларга ўтишни ҳамда уларга амал қилишни тақозо этмоқда. Аудиторлик фаолияти эволюцияси аудиторлик текширувлари сифатини оширишда таҳлилий амаллар улушининг барқарор ўсиш тенденциясини намоён қилмоқда. Ривожланган Европа ва Америка давлатлари аудит ўтказишда кўп асрлик тажрибага эга бўлиб, дастлаб ғарбда ҳам аудит фақат бухгалтерлик ҳужжатлари ва ҳисоботларини текшириш ҳамда тўғрилигини тасдиқлаш билан чекланган бўлса, ҳозирги кунда аудит тизимида мижоз корхоналар фаолияти узлуксизлиги ва самарадорлигини комплекс баҳолаш муҳим аҳамият касб этмоқда. Бу жараёнда аудиторлик фаолиятини ривожлантириш ҳамда меҳнат сарфини оптималлаштиришнинг устувор йўналишларидан бири сифатида таҳлилий амалларнинг роли ортиб бормоқда. Таҳлилий амаллардан фойдаланиш аудиторнинг профессионал фикрини шакллантириш ёки бошқарув қарорларини қабул қилиш учун зарур бўлган таҳлилий маълумотларни олиш ва қайта ишлаш вақтини қисқартиришга қаратилган бўлиб, аудит сифатини оширишда ҳамда молиявий ҳисоботнинг ҳаққонийлиги тўғрисида ишончли хулосаларни шакллантиришда муҳим аҳамият касб этади.

Халқаро амалиётда аудиторлик фаолиятида таҳлилий амаллардан фойдаланишнинг назарий ва услубий асосларини такомиллаштириш борасида қатор илмий изланишлар олиб борилган. Ушбу тадқиқотларда аудиторлик фаолиятида таҳлилий амаллардан фойдаланиш аудиторлик далилларини йиғиш усули ёки корхона молия-хўжалик фаолиятини таҳлили сифатида тавсифланган. АКШда амал қиладиган «AS 2305-Мазмуни бўйича таҳлилий амаллар (AS 2305: Substantive Analytical Procedures) аудит стандарти таҳлилий амаллар оддий таққослашлардан тортиб бир нечта ўзаро боғлиқ кўрсаткичлар ва элементларни ўз ичига олган янада мураккаб моделлардан фойдаланишга қадар бўлиши мумкинлигини таъкидлайди. Режалаштириш, рискни баҳолаш ва ишни кўриб чиқиш босқичларида таҳлилий амаллар талаб қилинади»<sup>1</sup>. Шу сабабли, аудитнинг барча босқичларида, мижоз бизнеси билан танишиш, молиявий ҳисоботдаги хатоликларни аниқлаш ҳамда корхона фаолияти узлуксизлиги ва фаолияти самарадорлигини баҳолашда иқтисодий-статистик моделлар ҳамда замонавий ахборот технологияларига асосланган таҳлилий амалларни қўллашнинг илмий ва амалий жиҳатларини тадқиқ этиш бугунги кундаги долзарб масалалардан ҳисобланади.

Ўзбекистонда амалга оширилаётган кенг кўламли ислоҳотлар, хўжалик юритувчи субъектларнинг ўзаро ва халқаро иқтисодий алоқаларининг кенг

---

<sup>1</sup> Deniz A. Appelbaum, Alex Kogan, Miklos A. Vasarhelyi «Analytical procedures in external auditing: A comprehensive literature survey and framework for external audit analytics». Journal of Accounting Literature 40 (2018) 83–101.

кўламда жадаллашиб бориши, аудиторлик фаолиятини халқаро стандартлар асосида такомиллаштиришни, аудиторлик хизматлари сифатини оширишни талаб қилмоқда. Республикамизда аудит соҳасида мавжуд «қатор муаммолар ва камчиликлар аудиторлик фаолиятининг янада ривожланишига, бошқаришга оид қарорларни қабул қилиш ва корпоратив бошқарув сифатини ошириш учун аудиторлик хизматларининг аҳамиятини оширишга тўсқинлик қилмоқда»<sup>2</sup>. Аудиторлик фаолиятига доир норматив-ҳуқуқий ҳужжатларда замонавий шароитда аудиторлик фаолиятининг самарадорлигини оширишда таҳлилий амалларнинг кенг қўлланилиши асосий талаблардан бири сифатида қайд этилган. Шу боис, хўжалик юритувчи субъектларнинг молиявий ҳисоботлари ишончилигини тасдиқлаш, уларни таҳлил этиш орқали уларнинг фаолияти самарадорлигини ошириш бўйича амалий таклифларни ишлаб чиқиш аудиторлик ташкилотларининг муҳим вазифаларидан ҳисобланади. Бу аудиторлик текширувларининг барча босқичларида қўлланиладиган, замонавий талабларга мос келадиган ҳамда хориж тажрибасида кенг қўлланиладиган таҳлилий амалларни такомиллаштириш бўйича илмий изланишлар олиб борилишини тақозо қилади.

Ўзбекистон Республикаси Президентининг 2017 йил 7 февралдаги ПФ-4947-сон «Ўзбекистон Республикасини янада ривожлантириш бўйича Ҳаракатлар стратегияси тўғрисида», 2020 йил 2 мартдаги ПФ-5953-сон «2017–2021 йилларда Ўзбекистон Республикасини ривожлантиришнинг бешта устувор йўналиши бўйича ҳаракатлар стратегиясини «Илм, маърифат ва рақамли иқтисодиётни ривожлантириш йили»да амалга оширишга оид давлат дастури тўғрисида»ги фармонлари, 2018 йил 3 июлдаги ПҚ-3832-сон «Ўзбекистон Республикасида рақамли иқтисодиётни ривожлантириш чора-тадбирлари тўғрисида», 2018 йил 19 сентябрдаги ПҚ-3946-сон «Ўзбекистон Республикасида аудиторлик фаолиятини янада ривожлантириш чора-тадбирлари тўғрисида», 2020 йил 24 февралдаги ПҚ-4611-сон «Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартларига ўтишнинг қўшимча чора-тадбирлари тўғрисида»ги қарорлари, Вазирлар Маҳкамасининг 2017 йил 12 майдаги 274-сон «Аудиторлик ташкилотлари фаолиятининг ҳуқуқий асосларини янада такомиллаштиришни таъминлаш бўйича қўшимча чора-тадбирлар тўғрисида»ги қарори, шунингдек мазкур соҳага тегишли бошқа меъёрий ҳужжатларда белгиланган вазифаларни амалга оширишга мазкур диссертация тадқиқоти муайян даражада хизмат қилади.

**Тадқиқотнинг республика фан ва технологиялари ривожланишининг устувор йўналишларига мослиги.** Мазкур диссертация тадқиқоти республика фан ва технологиялари ривожланишининг I. «Демократик ва ҳуқуқий жамиятни маънавий-ахлоқий ва маданий ривожлантириш, инновацион иқтисодиётни шакллантириш» устувор йўналишига мувофиқ бажарилган.

---

<sup>2</sup> Ўзбекистон Республикаси Президентининг 2018 йил 19 сентябрдаги «Ўзбекистон Республикасида аудиторлик фаолиятини янада ривожлантириш чора-тадбирлари тўғрисида» ПҚ-3946 - сон қарори. <http://www.lex.uz/ru/docs/3914502>

**Муаммонинг ўрганилганлик даражаси.** Аудиторлик текширувларида тахлилий амаллардан фойдаланиш масалалари кўплаб хорижий ва республикамиз иқтисодчи олимларининг ишларида ўз аксини топган. Бундай олимлар қаторига Р.Адамс, А.И.Алексеева, А.А.Кравченко, Б.А.Аманжолова, А.В.Наумова, Э.А.Аренс, Дж.К.Лоббек, М.Венеиш, Deniz A.Appelbaum, Alex Kogan, Miklos A.Vasarhelyi, И.А.Дмитриева, Р.Додж, Б.Т.Жарылгасова, А.Е.Суглобов, Е.А.Железнякова, И.П.Малецкая, Ю.П.Маркин, А.В.Коровин, М.В.Мельник, В.Г.Когденко, Е.Ю.Мечева, Т.В.Миргородская, И.А.Налетова, Т.Е.Слободчикова, Т.Ю.Новикова, О.Ю.Попель, Maria L.Roxas, Puttick G., Sandy van Esch, Suresh Kana, Э.А. Сиротенко, Я.В.Степанова, Н.П.Таранова, М.В. Тарасова, А.У.Хомидов, А.Д.Шеремет, В.П.Суйц, Т.Г.Шешукова, А.В.Береснева, И.Д.Юцковская<sup>3</sup> ва бошқаларни киритиш мумкин.

Ишнинг муҳим жиҳати хорижий ва ички аудиторлик амалиётларини таққослашда намоён бўлади. Республикамиз иқтисодчи олимлари томонидан аудитга доир яратилаётган дарслик, монография ва ўқув қўлланмалар,

---

<sup>3</sup> Адамс Р. Основы аудита: Пер. с англ. /Под ред. Я.В. Соколова. - М.: Аудит, ЮНИТИ, 1995. - 398 с.; Алексеева А.И., Кравченко А.А. Аналитическая процедура прогнозирования продаж на основе факторов влияния// Аудит и финансовый анализ. 2013. №3. с. 243–245; Аманжолова Б.А., Наумова А.В. Планирование аудита с применением аналитических процедур // Аудиторские ведомости. - 2004. - №8; Арэнс А., Лоббек Дж. Аудит: пер. с англ. / гл. ред. Я.В. Соколов. М.: Финансы и статистика, 2003. 560 с.; Messod D. Beneish. The Detection of Earnings Manipulation, 55 FIN. ANALYSTS J. NO. 5 (Sept./Oct. 1999).; Deniz A. Appelbaum, Alex Kogan, Miklos A. Vasarhelyi «Analytical procedures in external auditing: A comprehensive literature survey and framework for external audit analytics». Journal of Accounting Literature 40 (2018) 83–101; Дмитриева И.А. Аналитические процедуры на стадии планирования аудита// Системное управление: электрон. периодич. науч. изд. 2011. №1. URL: <http://sisupr.mrsu.ru/2011-1/PDF/Dmitrieva.pdf>. (дата обращения: 24.03.2014).; Додж Р. Краткое руководство по стандартам и нормам аудита: пер. с англ. / предисл. С.А. Стукова. М.: Финансы и статистика; ЮНИТИ, 1992. 240 с. (Аудит: теория и практика); Жарылгасова Б.Т., Суглобов А.Е. Международные стандарты аудита: учебное пособие / 3-е изд., стер. - М.: КНОРУС, 2007. - 400 с., п. 118; Жарылгасова Б.Т. О роли применения аналитических процедур в аудите// Образование. Наука. Научные кадры. 2012. №2. с. 47–50.; Железнякова Е.А. Первичные аналитические процедуры на этапе планирования аудиторской проверки// Аудиторские ведомости. 2012. №12. с. 3–20.; И.П.Малецкая Аналитические процедуры в аудите: учебное пособие / - СПб. : Изд-во СПбГЭУ, 2018. - 100 с., Маркин Ю.П., Коровин А.В. Методы экономического анализа при оказании сопутствующих аудиту услуг//Аудит и финансовый анализ. 2003. №4. С. 151–162.; Мельник М.В., Когденко В.Г. Экономический анализ в аудите. Учебное пособие. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2007. –543 с.; Мечева Е.Ю. Финансовый анализ в аудите// Аудит и финансовый анализ. 2010. №2. С. 209–213, Мечева Е.Ю. Эволюция нормативного регулирования аналитических процедур в международной аудиторской практике// Там же. 2011. №2. С. 187 – 191.; Миргородская Т.В. Применение аналитических процедур в системе аудита // Экономические науки. 2013. № 104. С. 81–84.; Налетова И.А., Слободчикова Т.Е. Аудит. М.: ФОРУМ: ИНФРА-М, 2005. 176 с. (Профессиональное образование); Новикова Т.Ю. Аналитические процедуры в аудите: дисс. ... канд. экон. наук: 08.00.12. М., 1997. 184 с.; Попель О.Ю. Аналитические процедуры и их значение в аудите//Аудит. 2003. №5. С. 8–10.; Maria L. Roxas. Financial Statement Fraud Detection Using Ratio and Digital Analysis. Journal of Leadership, Accountability and Ethics vol. 8(4) 2011.; Puttick G., Sandy van Esch, Suresh Kana: The Principles and Practice of Auditing: Ninth Edition, 2008 Juta & Co Ltd., 1271 pages; Сиротенко Э.А. Использование средств и методов финансового анализа при осуществлении аналитических процедур в ходе аудиторской проверки//Аудит и финансовый анализ. 2003. №3. С. 23–27.; Степанова Я.В. Аналитические процедуры в аудите. Обзор подходов// Инновационное развитие экономики. 2012. №3 (9). С. 85–93.; Таранова Н. П. Место и роль аналитических процедур в ситуационном аудите// Учет и статистика. 2013. №2 (30). с. 100–111.; Тарасова М. В. Аналитические процедуры в аудите: теоретический и методический аспекты: дисс. канд. экон. наук: 08.00.12. Иркутск, 2005. 249 с.; Хомидов А.У. Аналитические процедуры в аудиторской практике//Аудиторские ведомости. 2001. №8. С. 72–75.; Шеремет А.Д., Суйц В.П. Аудит: учебник. 5-е изд., пе-рераб. и доп. М.: ИНФРА-М, 2005. 448 с. (Классический университетский учебник).; Т.Г.Шешукова, А.В.Береснева Совершенствование применения аналитических процедур в аудиторской проверке предприятия / Зап.-Урал. ин-т экономики и права; Перм. гос. нац. исслед. ун-т. – Пермь, 2014. – 149 с.; Юцковская И.Д. Аналитические процедуры в ходе проведения аудита//Финансовые и бухгалтерские консультации. 2001. №12. С. 54–76.

шунингдек эълон қилинаётган илмий мақола ва тезисларда аудиторлик фаолиятида таҳлилий амаллардан фойдаланишнинг назарий жиҳатлари ўрганилган. Масалан, Р.Д.Дўсмуратов, А.К.Ибрагимов, А.А.Каримов, Н.Ф.Каримов, М.Қ.Пардаев, К.Б.Ўразов, Б.К.Ҳамдамов, А.Ж.Туйчиев, К.Б.Ахмеджанов, М.М.Тўлахўжаева, Ш.И.Илхомов, И.Н.Кўзиев, А.З.Авлокулов, О.А.Машарипов, Ш.Н.Файзиев, М.М.Якубов, И.Х.Шеримбетов, И.Р.Авазов, З.У.Ғаниевларнинг асарларида аудиторлик текширувларида аудиторлик далиллари йиғиш ва таҳлил қилишнинг айрим жиҳатлари тадқиқ қилинган<sup>4</sup>.

Юқорида таъкидланган олимларнинг ишларида ушбу масала аудиторлик рискинни баҳолаш, аудиторлик танланмасини шакллантириш жараёнида таҳлилий амалларни қўллаш ёки аудитда молиявий таҳлилни қўллаш нуқтаи назаридан тадқиқ этилган. Бироқ, аудиторлик текширувларида таҳлилий амаллардан комплекс фойдаланиш масалалари етарлича ўрганилмаган.

Аудиторлик текширувининг барча босқичларида таҳлилий амаллардан фойдаланишнинг аҳамияти ва зарурлигини илмий асослаш, молиявий ҳисоботдаги фирибгарликларни аниқлаш, шунингдек, турдош аудиторлик хизматларини кўрсатишда таҳлилий амаллардан фойдаланиш бўйича назарий, услубий ва амалий тавсиялар ишлаб чиқишнинг зарурлиги мазкур тадқиқот ишининг долзарблигини белгилайди.

**Диссертация тадқиқотининг диссертация бажарилган олий таълим муассасаси илмий-тадқиқот ишлари режалари билан боғлиқлиги.** Мазкур диссертация иши Тошкент молия институтининг №ОТ-А2-31 «Корпоратив бошқарув тизими самарадорлигини ошириш ҳамда барқарор иқтисодий ўсишни таъминлашда молиявий таҳлилнинг замонавий усуллари қўллаш» мавзусидаги лойиҳа доирасида бажарилган.

---

<sup>4</sup> Дусмуратов Р.Д. Ўзбекистонда аудиторлик фаолиятининг шаклланиши ва унинг услубиётини такомиллаштириш. Дисс. Банк-молия академияси. 2008 й.; Ибрагимов А.К. Аудитнинг халқаро стандартлари асосида тижорат банклари молиявий барқарорлиги ва ликвидлигини баҳолашни такомиллаштириш. Монография. -Т.:Молия, 2015.; Каримов А.А. Корпоратив бошқарув тизимида бухгалтерия ҳисоби ва аудит. Монография. - Тошкент: «IQTISOD-MOLIYA», 2008. — 152 б.; Пардаев М.К. Иқтисодиётни эркинлаштириш шароитида иқтисодий таҳлилнинг назарий ва методологик муаммолари: Иқт.фан.док. дис. автореф. - Тошкент: Ўз.Р БМА. 2002. - 43 б.; Fayziyev Sh.N., Dusmuratov R.D., Karimov A.A., Qo'ziyev I.N., Avlokulov A.Z. Audit: Darslik - Т.: «Iqtisod-Moliya», 2015 у. – 430 б.; Ўразов К.Б. Иқтисодиётни эркинлаштириш шароитида бухгалтерия ҳисобининг концептуал масалалари. - Тошкент: Фан, 2005. -236 б.; Каримов Н.Ф. Тижорат банкларида ички аудит: Монография. –Т.: ЎзРФА «Фан» нашриёти, 2006. -262 б.; Hamdamov B.Q. Auditning xalqaro standartlari. Darslik. -Т.: «IQTISOD-MOLIYA», 2020. – 281 б.; А.Туйчиев, И.Кўзиев, О.Машарипов, А.Авлокулов М.Якубов, И.Шеримбетов, И.Авазов «Аудит» Дарслик. IQTISOD-MOLIYA 2018 й. 460 б.; Tulaxodjaeva M.M., Ilhamov Sh.I. «Audit» (darslik). Toshkent Davlat iqtisodiyot universiteti. Iqtisodiyot, 2011 у. – 581 б.; Ахмеджанов К.Б. Хўжалик юритувчи субъектларда ички аудит методологиясини такомиллаштириш. и.ф.д. илмий даражасини олиш учун ёзилган дисс. автореф. - Тошкент-2016. - 44 бет.; Кўзиев И.Н. Иқтисодиётни модернизациялаш шароитида аудиторлик ҳисоботини тузиш ва умумлаштириш методологиясини такомиллаштириш. и.ф.д. илмий даражасини олиш учун ёзилган дис. автореф. – Т.: 2017. – 70 б.; Авлокулов А.З. Молиявий натижалар ҳисоби ва аудити методологиясини такомиллаштириш. и.ф.д. илмий даражасини олиш учун ёзилган дис. автореф. – Т.: 2019. – 71 б.; Авазов И.Р. Консолидациялашган молиявий ҳисоботни тузиш ва аудитини такомиллаштириш. Иқтисодиёт фанлари бўйича фалсафа доктори (PhD) диссертацияси автореферати. – Тошкент:, «Иқтисод-молия»нашриёти, 2020, - 19 б.; Ғаниев З.У. Аудиторлик далиллари йиғиш ва таҳлилий амалларни такомиллаштириш. Иқтисодиёт фанлари бўйича фалсафа доктори (PhD) диссертацияси автореферати. - Тошкент, 2021. -22 б.



**Тадқиқотнинг мақсади** аудиторлик фаолиятида таҳлилий амалларни такомиллаштириш бўйича таклиф ва тавсиялар ишлаб чиқишдан иборат.

**Тадқиқотнинг вазифалари** қуйидагилардан иборат:

аудиторлик фаолиятида таҳлилий амалларни қўллашнинг назарий-услубий асосларини тадқиқ этиш ва умумлаштириш;

амалдаги норматив-ҳуқуқий ҳужжатлардаги таҳлилий амалларнинг турлари(таснифи)ни танқидий баҳолаш асосида аудиторлик фаолиятида замонавий талабларга мос таҳлилий амалларни қўллаш бўйича тавсиялар ишлаб чиқиш;

аудиторлик текширувларининг барча босқичларида комплекс ёндошув асосида таҳлилий амалларни қўллаш бўйича таклиф ва тавсиялар ишлаб чиқиш;

хўжалик юритувчи субъектлар фаолияти самарадорлиги ва уларнинг молиявий ҳолатини баҳолашда таҳлилий амалларнинг услубий асосларини такомиллаштиришга доир тавсиялар ишлаб чиқиш;

аудиторлик текширувларида хориж тажрибаси асосида, таҳлилий амаллардан фойдаланган ҳолда, молиявий ҳисоботни сохталаштириш билан боғлиқ фирибгарликларни аниқлашга доир таклифлар ишлаб чиқиш;

аудиторлик фаолиятида замонавий рақамли технологияларни қўллаган ҳолда таҳлилий амаллардан фойдаланиш бўйича амалий таклифлар ишлаб чиқиш.

**Тадқиқотнинг объекти** сифатида аудиторлик ташкилотлари, «Ўзбекқўмир», «Uzbek Leasing International A.O.» акциядорлик жамиятларида таҳлилий амалларни қўллаш жараёнлари олинган.

**Тадқиқот предмети** аудиторлик фаолиятида таҳлилий амалларни такомиллаштиришда вужудга келадиган иқтисодий муносабатлар ҳисобланади.

**Тадқиқотнинг усуллари.** Диссертация ишида индукция ва дедукция, гуруҳлаш, қиёсий ва таркибий таҳлил, омилли таҳлил, молиявий коэффицентлар таҳлили, эконометрик-статистик таҳлил каби усуллардан фойдаланилган.

**Тадқиқотнинг илмий янгилиги** қуйидагилардан иборат:

аудитда қўлланиладиган таҳлилий амаллар таркибига корхона фаолияти узлуксизлиги ва самарадорлигини комплекс баҳолашни киритиш орқали молиявий ҳисоботдаги хатоликларни 27 фоизгача аниқлаш имконияти асосланган;

корхона ҳисоб сиёсатида молиявий ҳамда номолиявий кўрсаткичлар мажмуи бўйича тартиблаш ва гуруҳлаш таҳлили усулини киритиш асосида ички аудитнинг ахборот таъминотини 30 фоизга ошириш имконияти асосланган;

аудиторлик текширувларида молиявий ҳисоботдаги сохталаштириш ва фирибгарлик ҳолатларини аниқлаш асосида аниқланмаслик рискини икки баробар пасайтириш асосланган;

аудиторлик текширувида меҳнат сарфини 50 фоизгача қисқартириш мақсадида молиявий ҳисоботдаги хатолар эҳтимоллиги мавжуд моддаларни аниқлашда прогнозлаш усулларидан фойдаланиш таклиф этилган.

**Тадқиқотнинг амалий натижалари** қуйидагилардан иборат:

аудиторлик текширувларида таҳлилий амаллардан фойдаланиш бўйича хорижий ва республикамиз иқтисодчи олимларининг ишларини танқидий ўрганиш орқали таҳлилий амаллар тушунчасига такомиллаштирилган муаллифлик таърифи ишлаб чиқилган;

турли таснифлаш белгилари ҳамда амалларнинг турлари бўйича таҳлилий амалларнинг тавсифи ва таснифи келтирилган;

фойдаланиладиган маълумотларнинг хилма-хиллигидан келиб чиқиб, аудиторлик фаолиятида таҳлилий амаллардан фойдаланишнинг ахборот таъминотини такомиллаштириш бўйича таклифлар ишлаб чиқилган;

аудитнинг шартнома тузишдан олдинги ҳамда бевосита режалаштириш босқичларида таҳлилий амаллардан фойдаланиш бўйича амалий тавсиялар ишлаб чиқилган;

аудиторлик текширувларида молиявий ҳисоботлардаги хатоликларни аниқлашда таҳлилий амаллардан фойдаланиш бўйича амалий тавсиялар ишлаб чиқилган;

хўжалик юритувчи субъектлар фаолияти самарадорлигини баҳолаш мезонларини такомиллаштириш бўйича таклифлар ишлаб чиқилган;

корхоналар молиявий ҳолатини комплекс таҳлил қилиш ҳамда рейтинг баҳолаш имконини берадиган «Рейтинг эксперт-корхоналар инвестицион жозибадорлигини таҳлил қилиш ҳамда молиявий ҳолатини рейтинг баҳолаш» номли электрон дастури ишлаб чиқилган.

**Тадқиқот натижаларининг ишончлилиги** амалга оширилган ёндашув, усуллар ва назарий маълумотларнинг расмий манбалардан олинганлиги, далилларнинг асосланганлиги, келтирилган таҳлиллар ва тажриба-синов ишлари самарадорлигининг математик-статистик ишончлилик интервалида текширилганлиги, хулоса, таклиф ва тавсиялар амалиётга жорий этилганлиги, «Ўзбеккўмир», «Uzbek Leasing International A.O.» акциядорлик жамиятларининг амалий маълумотларига асосланганлиги билан белгиланади.

**Тадқиқот натижаларининг илмий ва амалий аҳамияти.** Тадқиқот натижаларининг илмий аҳамияти ишлаб чиқилган таклифлар аудиторлик фаолиятида таҳлилий амаллардан фойдаланишнинг назарий ҳамда услубий жиҳатларини халқаро амалиёт тажрибаларидан келиб чиққан ҳолда такомиллаштиришга хизмат қилиши билан изоҳланади.

Тадқиқот натижаларининг амалий аҳамияти ишлаб чиқилган тавсиялардан Ўзбекистон Республикасидаги аудиторлик ташкилотлари томонидан мижоз бизнеси билан танишиш, молиявий ҳисоботлардаги хатоликларни аниқлаш, хўжалик юритувчи субъектлар фаолияти самарадорлиги ва уларнинг молиявий ҳолатини баҳолашда таҳлилий амаллардан фойдаланишда йўриқнома сифатида хизмат қилиши билан изоҳланади.

**Тадқиқот натижаларининг жорий қилиниши.** Аудиторлик фаолиятида таҳлилий амалларни такомиллаштириш бўйича олинган илмий натижалар асосида:

аудитда қўлланиладиган таҳлилий амаллар таркибига корхона фаолияти узлуксизлиги ва самарадорлигини комплекс баҳолашни киритиш орқали молиявий ҳисоботдаги хатоликларни 27 фоизгача аниқлаш бўйича таклифи Ўзбекистон Аудиторлар Палатаси томонидан аудиторлик текширувини ўтказиш бўйича услубий тавсиялар ишлаб чиқишда фойдаланилган (Ўзбекистон Аудиторлар Палатасининг 2020 йил 14 декабрдаги 10-сон маълумотномаси). Таклифни қўллаш натижасида мижоз бизнеси билан танишиш, молиявий ҳисоботдаги хатоларни аниқлаш, корхона фаолияти узлуксизлигини баҳолаш, фаолият самарадорлиги ва иқтисодий барқарорликни баҳолаш ҳамда корхона раҳбарияти учун аудитор маълумотларини тайёрлашда таҳлилий амаллардан кенг фойдаланиш асосида аудитни режалаштиришда мижозни яхшироқ тушуниш, молиявий ҳисоботни текширишда аудит rischi даражасини белгилаш, молиявий ҳисоботдаги ноодатий оғишишларни аниқлаш ҳамда бошқа аудиторлик амаллари сони ва ҳажмини қисқартириш орқали аудиторлик текширувлари самарадорлигининг ошишига эришилган;

корхона ҳисоб сиёсатига молиявий ҳамда номолиявий кўрсаткичлар мажмуи бўйича тартиблаш ва гуруҳлаш таҳлили усулини киритиш асосида ички аудитнинг ахборот таъминотини 30 фоизга ошириш бўйича таклифи «Ўзбеккўмир», «Uzbek Leasing International A.O.» акциядорлик жамиятлари ҳисоб сиёсатининг ички назорат тизимини ташкил этиш бўлимида акс эттирилган («Ўзбеккўмир» АЖнинг 2021 йил 5 мартдаги 1-сон, «Uzbek Leasing International A.O.» АЖнинг 2021 йил 26 февралдаги 236-сон маълумотномалари). Натижада, корхоналар молиявий ҳолати ва инвестицион жозибadorлигини комплекс баҳолашда молиявий ҳамда номолиявий кўрсаткичлар мажмуи бўйича тартиблаш ва гуруҳлаш таҳлили усулини киритиш асосида бошқарув қарорларининг самарадорлиги ортишига, молиявий ресурслардан самарали фойдаланишга ҳамда ички аудитнинг ахборот таъминотини 30 фоизга оширишга эришилган;

аудиторлик текширувларида молиявий ҳисоботдаги сохталаштириш ва фирибгарлик ҳолатларини аниқлаш асосида аниқланмаслик рискини икки баробар пасайтириш бўйича таклифи Ўзбекистон Аудиторлар Палатаси томонидан аудиторлик текширувини ўтказиш бўйича услубий тавсиялар ишлаб чиқишда фойдаланилган (Ўзбекистон Аудиторлар Палатасининг 2020 йил 14 декабрдаги 10-сон маълумотномаси). Натижада, М.Бениш (саккизта индексга асосланган) ҳамда Мария М.Роксаснинг (бешта индексга асосланган) M-Score моделларидан фойдаланиш асосида M-score умумий индекси ҳисобланиб, унинг чегара қийматидан ошишига мувофиқ, молиявий ҳисоботни сохталаштириш ва фирибгарлик фактлари мавжудлиги аниқланган ҳамда аудитда аниқланмаслик рискини икки баробар пасайтиришга имкон берган;

аудиторлик текширувида меҳнат сарфини 50 фоизгача қисқартириш

мақсадида молиявий ҳисоботдаги хатолар эҳтимоллиги мавжуд моддаларни аниқлашда прогнозлаш усулларида фойдаланиш бўйича таклифи Ўзбекистон Аудиторлар Палатаси томонидан аудиторлик текширувини ўтказиш бўйича услубий тавсиялар ишлаб чиқишда фойдаланилган (Ўзбекистон Аудиторлар Палатасининг 2020 йил 14 декабрдаги 10-сон маълумотномаси). Натижада, аудитор томонидан аниқланган прогноз кўрсаткичларини ҳақиқий кўрсаткичлар билан таққослаб, энг катта фарқланиш мавжуд қаторлар («риск зоналари»)ни аниқлаш орқали аудитор асосий эътибор қаратиши лозим бўлган моддаларни аниқлаш асосида аудиторлик текшируви иш ҳажми ва вақтини қисқартиришга ҳамда аудиторлик рискинни пасайтиришга эришилган.

**Тадқиқот натижаларининг апробацияси.** Ушбу тадқиқот натижалари 7 та республика ва 4 та халқаро илмий-амалий анжуманларида муҳокамадан ўтказилган.

**Тадқиқот натижаларининг эълон қилинганлиги.** Диссертация мавзуси бўйича жами 19 та илмий иш, жумладан Ўзбекистон Республикаси Олий аттестация комиссиясининг докторлик диссертациялари асосий илмий натижаларини чоп этиш бўйича тавсия этилган илмий нашрларда 8 та илмий мақола, жумладан 2 таси хорижий журналларда нашр этилган.

**Диссертациянинг тузилиши ва ҳажми.** Диссертация кириш, учта боб, хулоса, фойдаланилган адабиётлар рўйхати ва иловалардан таркиб топган. Диссертация ҳажми 130 бетни ташкил этади.

## ДИССЕРТАЦИЯНИНГ АСОСИЙ МАЗМУНИ

Диссертациянинг кириш қисмида тадқиқотнинг долзарблиги ва зарурияти асосланган, унинг мақсади ва вазифалари, объекти ва предмети тавсифланган, республика фан ва технологиялари ривожланишининг устувор йўналишларига мослиги кўрсатилган. Шунингдек, илмий янгилиги ва амалий натижалари келтирилиб, олинган натижаларнинг илмий ва амалий аҳамияти очиб берилган, тадқиқот натижаларини амалиётга жорий қилинганлиги, нашр этилган ишлар сони ва диссертация тузилиши бўйича маълумотлар келтирилган.

Диссертациянинг биринчи боби «**Аудиторлик фаолиятида таҳлилий амаллардан фойдаланишнинг назарий-услубий асослари**» деб номланиб, унда аудиторлик фаолиятида таҳлилий амаллардан фойдаланишнинг аҳамияти ва унинг назарий жиҳатлари ҳамда меъёрий-услубий асослари, таҳлилий амалларнинг ахборот таъминоти ва унинг хусусиятлари тадқиқ этилган.

Республикамизда барча соҳаларда рақобат муҳити ҳукм сураётган бир шароитда аудиторлик хизматлари бозорида ҳам рақобатдош ташкилотларнинг вужудга келиши кузатилмоқда. Аудиторлик хизматлари бозорида кундан-кунга рақобат кенгайиб бораётган ҳозирги шароитда аудиторлик ташкилотлари раҳбарлари аудиторлик текширувларида юзага келадиган харажатларни бошқариш ва оптималлаштириш, ўзини оқламайдиган харажатларни максимал даражада пасайтиришлари талаб этилади. Аудиторлик ташкилотлари томонидан аудиторлик далилларини йиғишда меҳнат сарфини максимал даражада пасайтиришга эришиш, шу орқали хизматлар самарадорлигини ошириш учун ҳам таҳлилий амаллардан кенг фойдаланиш мақсадга мувофиқ ҳисобланади.

«Таҳлилий амаллар» деб номланган 520-сонли халқаро аудиторлик стандартига мувофиқ, аудитор режалаштириш босқичида ҳам, якуний босқичда ҳам, аудитнинг бошқа босқичларида ҳам таҳлилий амалларни қўллаши керак. Ҳозирги вақтда аудиторлик текширувининг оддий тартиби молиявий ҳисоботларнинг ишончилиги тўғрисида етарли фикрни шакллантиришга имкон бермайди. Мазкур стандартга кўра, «Таҳлилий амаллар» молиявий ҳамда номолиявий маълумотлар орасидаги боғлиқликни ўрганиш орқали молиявий ахборотни баҳолашдан иборат<sup>5</sup>. Таҳлилий амаллар муҳим коэффициентлар ва тенденцияларни, уларнинг сўнгги ўзгаришлари ва ўзаро боғлиқлигини таҳлил қилиш орқали бошқа тегишли маълумотлардан ёки олдиндан аниқланган (башорат қилинган) қийматлардан оғишишларни ўрганишни назарда тутди. Кўрсаткичлардаги муҳим оғишишлар шу моддаларни батафсил ўрганишни тақозо этади. Бу орқали аудитор асосий эътиборини риск даражаси юқори бўлган моддаларга қаратади ва ортиқча текширувларни қисқартиради.

Аудиторлик текширувларида таҳлилий амаллардан фойдаланиш масалалари кўплаб хорижий ва республикамиз иқтисодчи олимларининг ишларида ўз аксини топган.

---

<sup>5</sup> Жарылгасова Б.Т., Суглобов А.Е. Международные стандарты аудита : учебное пособие / 3-е изд., стер. - М.: КНОРУС, 2007. - 400 с.

Р.Додж тахлилий амалларни қуйидаги босқичлар мажмуаси сифатида белгилайди: ҳар хил молиявий маълумотлар (масалан, даромадлар ва харажатлар) ёки молиявий ва молиявий бўлмаган кўрсаткичлар (масалан, иш ҳақи ва ходимлар сони) нисбатларини таҳлил қилиш; ҳақиқий маълумотларни бошқа тахмин қилинган маълумотлар билан солиштириш; сўнгги ҳисобот маълумотларини ўтган даврлар, ўхшаш корхоналар кўрсаткичлари, ўртача саноат кўрсаткичлари билан таққослаш; кутилмаган оғишларни ўрганиш; кутилмаган омилларни таҳлил қилиш; бошқа шахслардан олинган маълумотлар асосида таҳлил натижаларини баҳолаш<sup>6</sup>. Р.Доджнинг тахлилий амаллар бўйича ёндошувида аудиторлик фаолиятида тахлилий амалларни қўллашнинг мақсади ва ўрни етарлича ёритилмаган.

Э.Аренс ва Дж.Лоббек тахлилий амаллар таърифини АҚШда қўлланиладиган «Тахлилий амаллар» номли 56-сонли Низомдаги расмий таърифдан чиқаришади: «Тахлилий амаллар молиявий ҳамда номолиявий маълумотлар орасидаги эҳтимолий муносабатларни ўрганиш асосида молиявий ахборотни баҳолаш, жумладан молиявий ҳисобот маълумотларини аудитор томонидан аниқланган кутиладиган кўрсаткичлар билан таққослашни англатади»<sup>7</sup>. Мазкур таърифда ҳам тахлилий амаллар молиявий ҳисоботни баҳолаш усули сифатида келтирилиб, бошқа мақсадларда ва босқичларда уларнинг қўлланилиши назарда тутилмаган.

И.А. Налетова, Т.Е. Слободчиковалар фикрича, «тахлилий амаллар аудитор томонидан олинган маълумотларни таҳлил қилиш ва баҳолаш, хатолар ва бузилишларнинг сабабларини аниқлаш учун энг муҳим молиявий кўрсаткичларни ўрганиш»<sup>8</sup>. Ушбу таърифда муҳим аҳамиятга эга бўлган номолиявий кўрсаткичларни ўрганиш ҳисобга олинмаган.

А.Д.Шеремет, В.П.Суйцлар тахлилий амалларни аудиторлик текшируви давомида текшириладиган субъект фаолияти тўғрисидаги маълумотлар асосида муносабатлар ва қонуниятларни таҳлил қилиш, шунингдек, бу муносабатлар ва қонуниятларнинг аудиторда мавжуд бўлган бошқа маълумотлар билан ўзаро алоқасини ёки ундан юз бериши мумкин бўлган оғиш сабабларини ўрганишга оид «аудиторнинг хатти-ҳаракатлари» сифатида тавсифлайди»<sup>9</sup>. Ушбу ёндошувнинг камчилиги тахлилий амалларни тавсифлашда текширишнинг якуний босқичида аудиторга текширилаётган объектнинг прогноз ҳолатини баҳолашда ёрдам берадиган баҳолаш функциясининг мавжуд эмаслиги билан изоҳланади.

Республикамиз иқтисодчи олимлари томонидан ҳам аудиторлик фаолиятида тахлилий амаллардан фойдаланиш масалари тадқиқ этилган.

А.Ж.Туйчиев «Тахлилий амаллар бошқа тегишли маълумотларга зид

<sup>6</sup> Додж Р. Краткое руководство по стандартам и нормам аудита: пер. с англ. / предисл. С. А. Стукова. М.: Финансы и статистика; ЮНИТИ, 1992. 240 с. (Аудит: теория и практика), п. 125

<sup>7</sup> Аренс А., Лоббек Дж. Аудит: пер. с англ. / гл. ред. Я.В. Соколов. М.: Финансы и статистика, 2003. 560 с., п. 205.

<sup>8</sup> Налетова И.А., Слободчикова Т.Е. Аудит. М.: ФОРУМ: ИНФРА-М, 2005. 176 с. (Профессиональное образование), п. 51.

<sup>9</sup> Шеремет А.Д., Суйц В.П. Аудит: учебник. 5-е изд., перераб. и доп. М.: ИНФРА-М, 2005. 448 с. (Классический университетский учебник), п. 221

келувчи ёки башорат қилинаётган миқдорга мос келмайдиган, жумладан, четга чиқишлар ва турли муносабатлар натижасида юзага келувчи муҳим коэффициентлар ва тенденциялар таҳлилидан иборат»<sup>10</sup>лигини қайд этган. Фикримизча, мазкур таърифда таҳлилий амалларнинг ўрни ва мақсади аниқ ёритилмаган. Яъни таҳлилий амалларнинг қаерда ва нима мақсадда қўлланилиши ақс эттирилмаган.

Маҳаллий иқтисодчи олимлардан И.Р.Авазовнинг илмий тадқиқотида таҳлилий амаллар таркибига сўровнома ўтказиш, ёзувларни хужжатлар бўйича текшириш, кузатиш, сканерлаш, мос соҳа мутахассисларини жалб қилиб махсус текширув ўтказиш каби амаллар киритилган<sup>11</sup>. Фикримизча, бу амаллар таҳлилий амаллардан бошқа турдаги аудиторлик амаллари ҳисобланади ва уларни танлаш аудиторнинг фикри ва малакасига боғлиқ бўлади.

З.У.Ғаниевнинг илмий тадқиқотида аудиторлик далилларини олишда таҳлилий амаллар гуруҳлаштирилиб, инвентаризация комиссияси фаолиятини ўрганиш, банк, мол етказиб берувчилар, харидор ва бошқа ташкилотларга қарши текшириш, инвесторлар ҳақида маълумот олиш, ўтказилган аудит харажатлари тўғрисида маълумот олиш каби тадбирлар таҳлилий амаллар сифатида эътироф этилган<sup>12</sup>. Фикримизча, бу ерда таҳлилий амаллар фақат аудиторлик далиллари олиш усули сифатида баҳоланган, шунингдек, таҳлилий амаллар таркибига кирмайдиган тадбирлар гуруҳлаштирилган.

Таҳлилий амаллар тўғрисидаги хорижий ҳамда республикамиз иқтисодчи олимларининг ишларини ўрганиб чиқиш асосида, қуйидаги таърифни таклиф этамиз:

Таҳлилий амаллар – бу аудиторлик текшируви ўтказилаётган ташкилотнинг фаолияти тўғрисидаги молиявий ва молиявий бўлмаган маълумотларни таҳлил қилиш ва баҳолаш, оғишишларни аниқлаш, номувофиқликларнинг сабабларини ўрганиш ва молиявий-иқтисодий кўрсаткичларни аниқлашни ўз ичига олган ишончли ва етарли даражада аудиторлик далилларини олишга қаратилган ҳаракатлар мажмуидир.

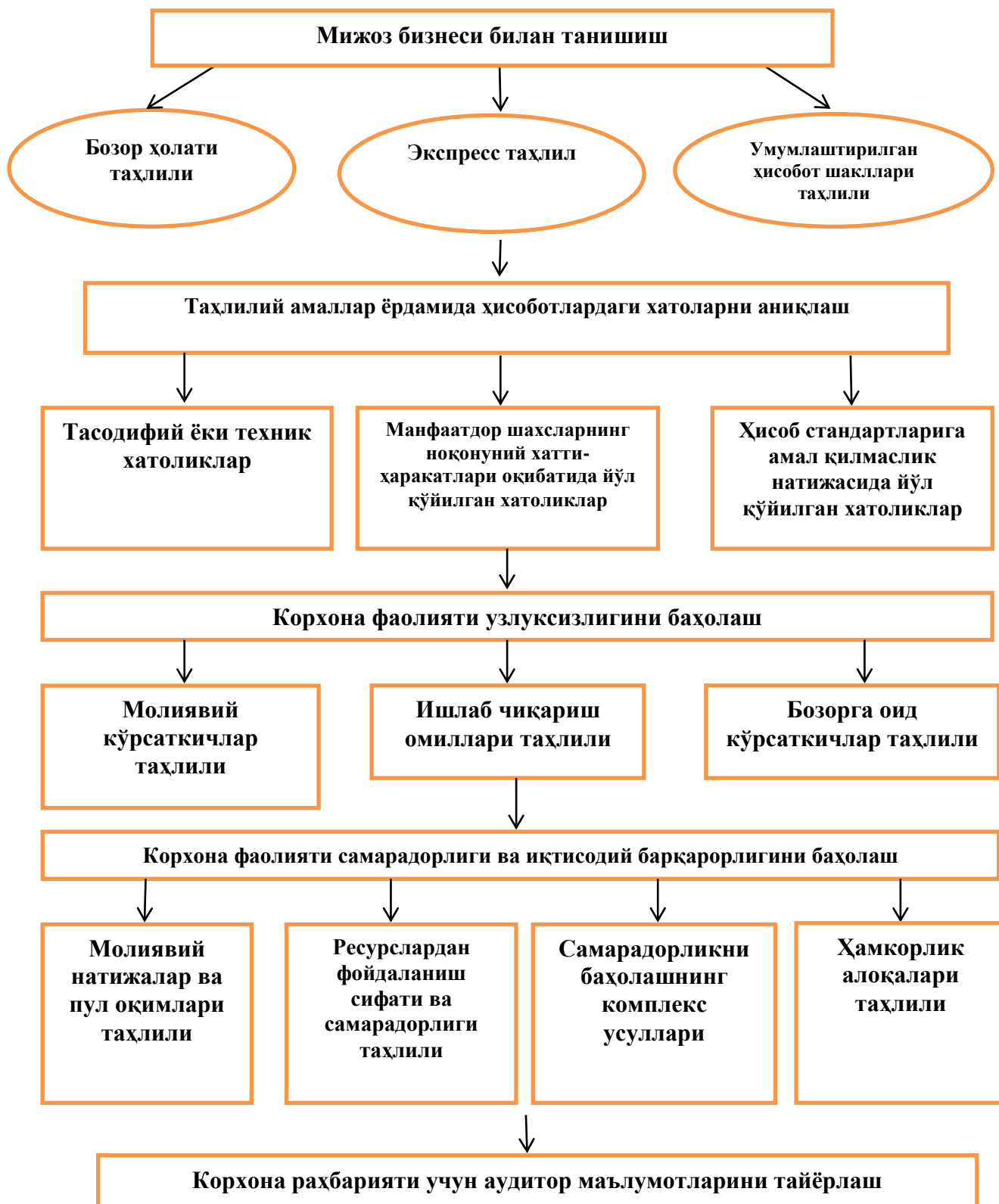
1-расмдан кўриниб турибдики, аудиторлик фаолиятида таҳлилий амаллардан турли мақсадларда фойдаланиш мумкин:

1. Мижоз бизнеси билан танишиш;
2. Таҳлилий амаллар ёрдамида ҳисоботлардаги хатоларни аниқлаш;
3. Корхона фаолияти узлуксизлигини баҳолаш;
4. Корхона фаолияти самарадорлиги ва иқтисодий барқарорлигини баҳолаш;
5. Корхона раҳбарияти учун аудитор маълумотларини тайёрлаш.

<sup>10</sup> А.Туйчиев, И.Қўзиев, О.Машарипов, А.Авлоқулов М.Якубов, И.Шеримбетов, И.Авазов «Аудит» Дарслик. IQTISOD-MOLIYA 2018 й. 460 б.

<sup>11</sup> Авазов И.Р. Консолидациялашган молиявий ҳисоботни тузиш ва аудитини такомиллаштириш. Иқтисодиёт фанлари бўйича фалсафа доктори (PhD) диссертацияси автореферати. – Тошкент: «Иқтисод-молия» нашриёти, 2020, - 19 б.

<sup>12</sup> Ғаниев З.У. Аудиторлик далилларини йиғиш ва таҳлилий амалларни такомиллаштириш. Иқтисодиёт фанлари бўйича фалсафа доктори (PhD) диссертацияси автореферати. - Тошкент, 2021. -22 б.



**1-расм. Аудитда таҳлилий амаллардан фойдаланиш алгоритми<sup>13</sup>**

Халқаро аудиторлик стандартларига мувофиқ, аудитнинг 3 та босқичида таҳлилий амаллардан фойдаланиш талаб этилади. Биз корхона раҳбарияти ҳамда ахборотдан ташқи фойдаланувчилар учун жуда муҳим бўлган корхона

<sup>13</sup> Тадқиқот натижасида муаллиф томонидан ишлаб чиқилган



фаолияти узлуксизлигини ҳамда фаолияти самарадорлиги ва иқтисодий барқарорлигини баҳолашда ҳам таҳлилий амаллардан фойдаланишни таклиф этдик.

Диссертациянинг «**Аудиторлик фаолиятида таҳлилий амаллардан фойдаланишнинг амалдаги ҳолати**» номли иккинчи бобида аудиторлик фаолиятида корхона бизнеси билан танишишда, молиявий ҳисоботлардаги хатоликлар ва уларни аниқлашда, шунингдек, хўжалик юритувчи субъектлар фаолияти самарадорлиги ва уларнинг молиявий ҳолатини баҳолашда таҳлилий амаллардан фойдаланиш масалалари тадқиқ қилинган. Аудиторлик фаолиятида таҳлилий амалларни такомиллаштиришга доир қатор хулоса ва тавсиялар шакллантирилган.

Аудитни режалаштириш босқичида таҳлилий амаллардан фойдаланишнинг асосий мақсади, асосий кўрсаткичлардан четга чиқадиган ва энг муҳим бўлган кўрсаткичларга аудиторнинг эътиборини жалб қилиш ҳисобланади. Аудитни режалаштириш жараёнида қуйидаги вазифалар бажарилади:

1. Ҳисобот даври кўрсаткичларининг ўзгаришини баҳолаш. Агар аудит биринчи марта ўтказилмаётган бўлса, унда жорий йилнинг бухгалтерия ва ҳисобот маълумотлари ўтган йилларнинг тасдиқланган маълумотлари билан таққосланади;

2. Аудит қилинган сегмент учун молиявий ҳисоботда потенциал риск соҳаларини аниқлаш. Агар ноодатий тебранишлар йиғиндиси катта бўлса, унда аудитор бу нормал иқтисодий ходисалар оқибатлари ёки бузилишларнинг оқибати эканлигини аниқлаши керак;

3. Батафсил тестни қисқартириш. Агар режалаштириш босқичида таҳлилий амаллардан фойдаланиш пайтида ноодатий тебранишлар аниқланмаса, харажатларни ҳисобга олишда жиддий хатолар эҳтимоли минимал деб ҳисобланади. Шундай қилиб, аудитор таҳлил қилинаётган сегмент учун айланма ва счётлар қолдиқларини батафсил текширишни камайтириши мумкин.

Аудиторлик ташкилотлари томонидан молиявий ҳисоботларнинг ҳаққонийлигини аниқлашда икки муҳим жиҳатга эътибор бериш зарур. Биринчидан, молиявий ҳисобот бухгалтерия ҳисобини юритиш ва ҳисоботни тайёрлаш бўйича белгиланган меъёрий ҳужжатлар талаблари асосида тузилган бўлиши керак. Иккинчидан, молиявий ҳисоботда акс этган маълумотлар реал асосга эга бўлиши, яъни объектив маълумотни акс эттириши керак<sup>14</sup>.

Ҳаққоний бўлмаган маълумотлар билан боғлиқ муаммолар ва уларни қандай аниқлаш мумкинлиги бугунги кунда долзарб бўлиб қолмоқда, чунки молиявий ҳисоботни нотўғри тақдим этиш унинг барча фойдаланувчилари (сармоядорлар, қарз берувчилар, қарз олувчилар, компания раҳбарлари)га хавф туғдиради. Халқаро аудит стандартларида, шунингдек, маҳаллий ва

---

<sup>14</sup> Жарьылгасова Б.Т., Суглобов А.Е. Международные стандарты аудита : учебное пособие / 3-е изд., стер. - М.: КНОРУС, 2007. - 400 с.

хорижий экспертларнинг ишларида молиявий ҳисоботлардаги хатоликлар турлари ва уларни аниқлаш усуллари кўриб чиқилган. Корхона фаолияти узлуксизлигини баҳолаш принципига мувофиқлигини ўрганишда таҳлилий амаллардан фойдаланишга катта эътибор берилади

Бухгалтерия ҳисобини юритиш ва ҳисоботни тайёрлаш бўйича белгиланган меъёрий ҳужжатлар талабларининг бузилиши уч хил ҳолатда содир бўлади:

1. Бухгалтерия ҳисоби стандартларига риоя қилмаслик натижасида бухгалтерия ҳисобида акс этган маълумотларнинг реал ҳолатни ифодаламаслиги.

2. Манфаатдор шахсларнинг ноқонуний хатти-ҳаракатлари оқибатида молиявий ҳисоботда бузилишларга йўл қўйилади.

3. Молиявий ҳисоботлардаги ноаниқликлар ҳисоб ходимларининг малакасининг пастлиги ҳамда бухгалтерия ҳисобини ташкил этиш ва юритишга доир меъёрий ҳужжатларни яхши билмаслиги, шунингдек, техник хатоликлар оқибатида ҳам содир этилиши мумкин.

Рақобатдош иқтисодиётда корхоналар молиявий ҳолатини, уларнинг фаолияти самарадорлигини аниқлаш, нафақат, хўжалик субъектларининг ўзига, шунингдек кредиторлар ва инвесторлар учун ҳам ўта муҳим аҳамиятига эга бўлиб, улар фаолияти самарадорлигини таҳлил этиш корхона фаолияти кўрсаткичларини барча қизиқувчилар учун очиб берувчи вазифани бажаради. Аудиторлик текширувларида ҳамда касбга доир хизматларни кўрсатишда корхона фаолияти самарадорлиги ва узлуксизлигини, унинг молиявий ҳолатини ишончли баҳолашда замонавий усуллардан ҳамда комплекс кўрсаткичлар тизимидан фойдаланиш талаб этилади.

Миллий ва жаҳон амалиётида корхоналар молиявий ҳолатини рейтинг баҳолашнинг «ўринлар йиғиндиси», таксонометрик усул, баллар усули, масофалар усули каби турли усулларидан фойдаланилади. Бу усуллар корхоналар молия-хўжалик фаолиятининг турли томондан таҳлил қилиш ҳамда уларнинг рақобатчилар орасидаги ўрнини белгилаш имконини беради. Инвесторлар учун рейтинги юқори корхоналарни аниқлаш имкони туғилади. Корхоналар молия-хўжалик фаолиятини рейтинг баҳолашда уларнинг молиявий ҳисоботлари асосий ахборот манбаси бўлиб ҳисобланади. Бунда ахборотнинг ишончлилиги жуда муҳим ҳисобланади<sup>15</sup>.

Тадқиқот ишимизда молиявий ҳолатни рейтинг баҳолаш жараёнини таксонометрик усулни қўллаш асосида такомиллаштириш тартибини ёритишга ҳаракат қиламиз. 1-жадвалда саноатнинг турли тармоғига мансуб бўлган олти корхона молиявий кўрсаткичлари асосида уларнинг молиявий ҳолатини рейтинг баҳолаш тартибини ёритамиз.

---

<sup>15</sup> Чориев И.Х. Корхоналар молиявий ҳолатини рейтинг баҳолаш усулларини такомиллаштириш // Бозор, пул ва кредит.– Т., 2016. №6. – Б. 61-65.

Корхоналар фаолиятининг муҳим кўрсаткичлари<sup>16</sup>

Кўрсаткичлар	«Ўзбеккўмир» АЖ	«Шарғункўмир» АЖ	«Еростигаз» АЖ	«Uzbek Leasing International A.O.» АЖ ҚК	«Ўзметкомбинат» АЖ	«Ўзбеккимёмаш заводи» АЖ	Қаторлар бўйича ўртача, $x_i$	Ўртача квадратик тафоввут, $\sigma_i$
Сотиш рентабеллиги, фоизда	25,5	27,6	39,5	83,03	21,52	12,36	34,92	56,27
ТМЗ айланувчанлиги, кунда	165,04	42,07	25,34	0,375	71,18	232,9	89,48	202,27
Маҳсулот сотишдан соф тушум, минг сўм	485107873	62255767	24902329	82360384	5260718862	107125049	1003745044	4678485100
Устав капитали рентабеллиги коэффициенти	-2	0,38	7,6	2,51	1,59	0,13	1,70	7,31
Жорий ликвидлик коэффициенти	2,5	1,388	11,37	1,33	1,9	1,19	3,28	8,93
Мутлоқ ликвидлик коэффициенти	0,15	0,078	1,52	0,2	0,07	0,002	0,34	1,31
Қарз ва ўз маблағлари нисбати коэффициенти	2,2	0,75	0,07	3,11	1,28	1,37	1,46	2,40
Ўз ва қарз маблағлари нисбати коэффициенти	0,45	1,33	14,38	0,32	0,78	0,73	3,00	12,49

<sup>16</sup> Муаллиф томонидан корхоналар молиявий ҳисоботлари маълумотлари асосида тузилган. Манба: <https://openinfo.uz/>

Корхоналар молиявий ҳолатини таксонометрик усулда баҳолаш учун берилган маълумотларни қуйидаги X матрица кўринишида ифодалаймиз.

$$X = \begin{bmatrix} 25,5 & 27,6 & 39,5 & 83,03 & 21,52 & 12,36 \\ 165,04 & 42,07 & 25,34 & 0,375 & 71,18 & 232,9 \\ 485107873 & 62255767 & 24902329 & 82360384 & 5260718862 & 107125049 \\ -2 & 0,38 & 7,6 & 2,51 & 1,59 & 0,13 \\ 2,5 & 1,388 & 11,37 & 1,33 & 1,9 & 1,19 \\ 0,15 & 0,078 & 1,52 & 0,2 & 0,07 & 0,002 \\ 2,2 & 0,75 & 0,07 & 3,11 & 1,28 & 1,37 \\ 0,45 & 1,33 & 14,38 & 0,32 & 0,78 & 0,73 \end{bmatrix}$$

X матрицанинг ҳар бир элементининг қатор бўйича ўртача кўрсаткичдан фарқини ўртача квадратик тафовутга бўлиб Z матрицани ҳосил қиламиз.

$$Z = \begin{bmatrix} -0,17 & -0,13 & 0,08 & 0,86 & -0,24 & -0,40 \\ 0,37 & -0,23 & -0,32 & -0,44 & -0,09 & 0,71 \\ -0,11 & -0,20 & -0,21 & -0,20 & 0,91 & -0,19 \\ -0,51 & -0,18 & 0,81 & 0,11 & -0,02 & -0,22 \\ -0,09 & -0,21 & 0,91 & -0,22 & -0,15 & -0,23 \\ -0,14 & -0,20 & 0,91 & -0,10 & -0,20 & -0,26 \\ 0,31 & -0,30 & -0,58 & 0,69 & -0,08 & -0,04 \\ -0,20 & -0,13 & 0,91 & -0,21 & -0,18 & -0,18 \end{bmatrix}$$

Эталон корхона  $Z^3 = (Z^3_1, Z^3_2, Z^3_3, Z^3_4, Z^3_5, Z^3_6, Z^3_7, Z^3_8) = (0,86; -0,44; 0,91; 0,81; 0,91; 0,91; -0,58; 0,91)$ . Эталон Z матрицанинг ҳар бир қаторидаги энг яхши кўрсаткичлардан ташкил топган. Шунини таъкидлаш керакки, эталон сифатида жорий ликвидлик коэффициенти, сотиш рентабеллиги ва маҳсулот сотишдан соф тушум каби кўрсаткичлари бўйича қатордаги энг катта миқдорлар олинган. Чунки бў кўрсаткичларнинг юқори бўлиши барқарор молиявий ҳолатни ақс эттиради. Аксинча, кун ҳисобида ТМЗ айланувчанлиги кўрсаткичининг энг кичик миқдори айланишнинг тезлигидан далолат беради.

Ўрганилаётган корхоналарнинг кўрсаткичларини Z эталон корхона

кўрсаткичларидан фарқларининг квадратлари йиғиндисини ҳисоблаш асосида корхоналарнинг рейтинг кўрсаткичларини аниқлаймиз.

$$R_{\text{«Ўзбеккўмир» АЖ}} = (-0,17-0,86)^2 + (0,37-(-0,44))^2 + (-0,11-0,91)^2 + (-0,51-0,81)^2 + (-0,09-0,91)^2 + (-0,14-0,91)^2 + (0,31-(-0,58))^2 + (-0,20-0,91)^2 = \mathbf{8,62}$$

$$R_{\text{«Шарғункўмир» АЖ}} = (-0,13-0,86)^2 + (-0,23-(-0,44))^2 + (-0,20-0,91)^2 + (-0,18-0,81)^2 + (-0,21-0,91)^2 + (-0,20-0,91)^2 + (-0,30-(-0,58))^2 + (-0,13-0,91)^2 = \mathbf{6,89}$$

$$R_{\text{«Еростигаз» АЖ}} = (\mathbf{0,08-0,86})^2 + (\mathbf{-0,32-(-0,44)})^2 + (\mathbf{-0,21-0,91})^2 + (\mathbf{0,81-0,81})^2 + (\mathbf{0,91-0,91})^2 + (\mathbf{-0,58-(-0,58)})^2 + (\mathbf{0,91-0,91})^2 = \mathbf{1,87}$$

$$R_{\text{«Uzbek Leasing International A.O.» АЖ}} = (0,86-0,86)^2 + (-0,44-(-0,44))^2 + (-0,20-0,91)^2 + (0,11-0,81)^2 + (-0,22-0,91)^2 + (-0,10-0,91)^2 + (0,69-(-0,58))^2 + (-0,21-0,91)^2 = \mathbf{6,886}$$

$$R_{\text{«Ўзметкомбинат» АЖ}} = (-0,24-0,86)^2 + (-0,09-(-0,44))^2 + (0,91-0,91)^2 + (-0,02-0,81)^2 + (-0,15-0,91)^2 + (-0,20-0,91)^2 + (-0,08-(-0,58))^2 + (-0,18-0,91)^2 = \mathbf{5,82}$$

$$R_{\text{«Ўзбеккимёмаш заводи» АЖ}} = (-0,40-0,86)^2 + (0,71-(-0,44))^2 + (-0,19-0,91)^2 + (-0,22-0,81)^2 + (-0,23-0,91)^2 + (-0,26-0,91)^2 + (-0,04-(-0,58))^2 + (-0,18-0,91)^2 = \mathbf{9,33}$$

Бунда, Z эталон корхона кўрсаткичларига энг яқин бўлган, яъни кўрсаткичлар тафовути энг кичик корхона юқори рейтингга эга, деб баҳоланади.

Демак, аниқланган рейтинг кўрсаткичлари ичида энг кичик қийматга эга бўлган «Еростигаз» акциядорлик жамияти молиявий ҳолати ва инвестицион жозибадорлиги бўйича 1-ўринда ва, аксинча энг катта қийматга эга бўлган «Ўзбеккимёмаш заводи» акциядорлик жамияти рейтинги энг паст, деб баҳолаш мумкин.

Мазкур таклиф этилган корхоналар молиявий ҳолатини комплекс баҳолашнинг такомиллаштирилган услубини қўллаш асосида бошқарув қарорларининг самарадорлиги ортишига ҳамда молиявий ресурслардан самарали фойдаланишга эришилади.

Диссертациянинг учинчи боби «**Аудиторлик фаолиятида таҳлилий амаллардан фойдаланишни такомиллаштириш йўналишлари**» деб номланиб, ушбу бобда аудиторлик ташкилотлари фаолиятида хориж тажрибаси асосида ҳамда замонавий рақамли технологияларни қўллаган ҳолда таҳлилий амаллардан фойдаланишни такомиллаштириш бўйича тавсиялар ишлаб чиқилган.

«Аудит давомида аниқланган бузилишларни баҳолаш» номли 450-сонли халқаро аудиторлик стандартига мувофиқ, (4 (а) банд), бузилишлар - ҳисобот тизимига мувофиқ ҳисобот суммаси, таснифлаш ёки ошкор қилиш ўртасидаги фарқни англатади. Шу билан бирга, бузилишлар техник хатоликлар ва фирибгарликлар натижасида бўлиши мумкинлиги таъкидланган.

И.Малецкаянинг фикрича, таҳлилий амаллардан икки босқичда фойдаланиш мақсадга мувофиқдир. Биринчи босқичда кўрсаткичларнинг ноодатий ўзгаришини, улар ўртасидаги табиий муносабатларга риоя қилинмаслиги ва молиявий ҳисоботларни сохталаштириш мумкин бўлган хавф зоналари аниқланади<sup>17</sup>.

<sup>17</sup> Малецкая И.П. Аналитические процедуры в выявлении возможных искажений бухгалтерской финансовой

Иккинчи босқичда ҳисоботни бузиш фактларини тасдиқлаш (тасдиқламаслик) учун ажралмас кўрсаткич ҳисоблаб чиқилади, бу умуман ҳисоботни сохталаштириш эҳтимолини баҳолашга имкон беради<sup>18</sup>. И.Малецкая томонидан интеграл кўрсаткични ҳисоблаш учун М.Бенишнинг М-score моделидан фойдаланилган<sup>19</sup>.

М.Бениш молиявий ҳисоботларни сохталаштириш белгиларини 8 та индексни ҳисоблаш асосида аниқлади ва М-score комплекс индексида ифодалади:

$$M\text{-score} = -4,84 + DSRI \times 0,920 + GMI \times 0,528 + AQI \times 0,404 + SGI \times 0,892 + DEPI \times 0,115 - SGAI \times 0,172 + TATA \times 4,679 - LVGI \times 0,327$$

кундалик сотувлар бўйича дебиторлик қарздорлиги индекси (DSRI);

ялпи фойда бўйича сотиш рентабеллиги индекси (GMI);

активлар сифати индекси (AQI);

даромаднинг ўсиш индекси (SGI);

амортизация индекси (DEPI);

сотиш ва маъмурий харажатлар индекси (SGAI);

молиявий қарамлик коэффиценти индекси (LVGI);

активларга ажратмалар индекси (TATA).

Ҳисоботни сохталаштирамаган ташкилотлар учун М-score умумий индексининг қиймати -2,22 дан ошмаслиги кераклиги таъкидланади, акс ҳолда компания ҳисоботни сохталаштираган деган хулосага келиш мумкин.

М.Бениш модели М.Роксаснинг тадқиқотларида такомиллаштирилган<sup>20</sup>. Ушбу умумлашган индекс модели саккиз эмас, балки бешта кўрсаткични ўз ичига олган (сотиш ва маъмурий харажатлар, молиявий қарамлик ва активларга ажратмалар индекслари модел учун аҳамиятсиз деб ҳисобланади). Ушбу моделда М-score умумий индекси -2,76 га тенг. Агар умумлашган индекснинг қиймати чегара қийматидан ошиб кетса, бундай компания молиявий ҳисоботларни сохталаштириш учун фирибгарликка йўл қўйган бўлиши мумкин, деб баҳоланади.

2-жадвалда тадқиқотимиз объекти ҳисобланган «Ўзбекқўмир» акциядорлик жамияти молиявий кўрсаткичларини М.Бениш ҳамда М.Роксаснинг М-score модели бўйича ҳисоб-китоблари асосида молиявий ҳисоботда сохталаштириш ҳолатларининг мавжуд ёки мавжуд эмаслиги эҳтимоллигига баҳо берамиз.

Жадвал маълумотлари «Ўзбекқўмир» акциядорлик жамиятида М.Бениш ҳамда М.Роксаснинг М-score модели бўйича ҳисоб-китоблар юқори

---

отчетности / И.П. Малецкая // Современный научный потенциал и перспективные направления теоретических и практических аспектов 27-28 февраля 2017 года, г. Санкт-Петербург. — СПб.: КультИнформПресс, 2017. —125-128.

<sup>18</sup> Малецкая И.П. Анализ признаков преднамеренного искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности на основе данных финансовых индикаторов / И.П. Малецкая // Направления и механизмы развития науки нового времени: от теории до внедрения результатов, Санкт-Петербург. — СПб.: КультИнформПресс, 2017. — С. 198-200.

<sup>19</sup> Beneish M.D. The Detection of Earnings Manipulation // Financial Analysts Journal. —1999. — Vol. 55. No.5. — pp. 24-36.

<sup>20</sup> Roxas M.L. Financial Statement Fraud Detection Using Ratio and Digital Analysis // Journal of Leadership, Accountability and Ethics. — 2011. — Vol. 8(4). — pp. 56-66.

ЭХТИМОЛЛИК билан 2020 йил учун молиявий ҳисобот шаклларида сохталаштириш фактлари мажудлигини кўрсатмоқда.

**2-жадвал**

**Молиявий кўрсаткичлар ҳисоб-китоби**

Кўрсаткичлар	Ҳисоблаш усули	Кўрсаткич миқдори		Ўсиш суръати	Бениш бўйича белгиланган меъёр	Меъёрдан четланиш
		01.07.2019	01.07.2020			
1. Кундалик сотувлар бўйича дебиторлик қарздорлиги индекси (DSRI)	1-қатор / 2-қатор	0,300	0,317	1,056	<1,031	0,025
2. Ялпи фойда бўйича сотиш рентабеллиги индекси (GMI)	(2-қатор – 3-қатор / 2-қатор	0,030	0,255	8,415	<1,014	7,401
3. Активлар сифати индекси (AQI)	(4-қатор - 5-қатор - 6-қатор) / 4-қатор	-0,006	-0,033	1,036	<1,039	-0,003
4. Даромаднинг ўсиш индекси (SGI)	2-қатор	165089449	224339326	1,359	<1,411	-0,052
5. Амортизация индекси (DEPI)	7-қатор / (7-қатор +6-қатор)	0,274	0,292	1,089	<0,018	1,071
6. Сотиш ва маъмурий харажатлар индекси (SGAI)	(8-қатор +9-қатор) / 2-қатор	0,090	0,101	1,129	1,0	0,129
7. Молиявий қарамлик коэффициенти индекси (LVGI)	(10-қатор +11-қатор) / 4-қатор	0,662	0,702	1,060	1,0	0,060
8. Активларга ажратмалар индекси (TATA)	(Δ5-қатор - Δ11-қатор -Δ12-қатор +Δ13-қатор +Δ14-қатор -7к-қатор) / 4к-қатор	x	x	-0,354	0,0	-0,354
М.Бенишнинг М-score индекси		x	0,494	x	-2,22	2,714
М.Роксаснинг М-score индекси		x	4,133	x	-2,76	6,893

2-жадвал маълумотларига асосланиб, «Ўзбеккўмир» акциядорлик жамияти молиявий ҳисоботида қуйидаги қоидабузарликлар содир бўлган, деб тахмин қилиш мумкин:

даромаддаги ялпи фойданинг улуши кескин ортганлигига қарамасдан фойда солиғи бўйича мажбуриятлар мавжуд эмаслиги молиявий ҳисоботда фирибгарлик белгилари мавжудлигини англатади;

асосий воситалар ҳажмининг кўпайиши билан боғлиқ бўлмаган узоқ муддатли активларнинг ўсиши, харажатларни асоссиз капиталлаштиришни кўрсатиши мумкин;

амортизация ажратмаларининг кескин ўзгариши молиявий ҳисоботда юзага келиши мумкин бўлган фирибгарликни кўрсатади;

савдо тушумларига тегишли харажатлар улушининг ўсиш суръатлари биридан сезиларли даражада четга чиқса, бу, эҳтимол, сотилган маҳсулотлар таннархи ёки савдо тушумларининг бузилишини кўрсатади;

жами активларга нисбатан тузатилган айланма маблағларнинг динамикаси барқарор эмас, бу ҳисоб-китоб принципи доирасида даромадлар ёки харажатлар манипуляциясини аниқлашга имкон беради.

Фикримизча, ҳисоботларни сохталаштириш фактининг мавжудлиги ёки йўқлигини аниқлашга имкон берадиган янги моделларни яратишга қаратилган тадқиқотларда нафақат таҳлил қилинаётган ташкилотнинг молиявий аҳволи ва молиявий натижаларини тавсифловчи кўрсаткичларни, балки Ўзбекистон қонунчилигининг ўзига хос хусусиятларини, бизнес амалиёти ва молиявий ҳисоботларни, шунингдек, маълум бир соҳанинг ва умуман иқтисодийнинг маълум бир вақтдаги ҳолатини ҳисобга олиш зарур.

«Таҳлилий амаллар» деб номланган 520-сонли халқаро аудиторлик стандартига мувофиқ, молиявий ҳисоботларнинг амалдаги кўрсаткичларини прогноз кўрсаткичлари билан солиштириш назарда тутилган.

Бугунги кунда прогнозлашнинг кучли математик аппарат билан боғланган жуда кўп самарали усуллари мавжуд. Илмий адабиётларда 100 дан ортиқ прогнозлаш усуллари ва моделлари мавжудлиги келтирилган.

Регрессион прогнозлаш моделларидан фойдаланишда MS Excel дастурининг «Предсказ», «Тенденция» ҳамда «Линейн» функцияларидан фойдаланган ҳолда охириги йил кўрсаткичларини прогнозлаш имкониятига эга бўламиз.

MS Excel дастуридаги «Предсказ» функцияси мавжуд рақамли қийматлар асосида келажакдаги қийматларни маълум даражада аниқлик билан прогноз қилишга имкон беради. Масалан, баъзи бир объектлар кўрсаткичлари вақт ўтиши давомида ўзгариб туриш хусусиятига эга. Бундай ўзгаришларни эмпирик тарзда маълум  $x$  қийматлари ва уларга мос келадиган  $y$  қийматлари жадвалида акс эттирилади.

«Ўзбеккўмир кўмир қазиб олиш ва сотиш» акциядорлик жамияти молиявий ҳисоботлари маълумотларидан фойдаланиб, MS Excel дастурининг «Предсказ» функцияси ёрдамида баланси актив моддаларининг 2020 йил 4-чораги учун прогноз кўрсаткичини аниқлаб оламиз (2-расм).

$x$  ни 8 билан белгилаб,  $y$  нинг ҳақиқий қийматларига корхона мол-мулкунинг 2019-2020 йиллардаги чорақлар бўйича ҳақиқий кўрсаткичларини,  $x$  нинг ҳақиқий қийматларига 1 дан 7 гача даврлар



жойлашган қаторларни киритамиз. Ушбу функция ёрдамида ўтган даврлар кўрсаткичларининг ўзгариш тенденцияларига асосланган прогноз кўрсаткичи аниқланади.

Баланс активи	2019 йил				2020 йил				2020 йиллик прогноз	Прогноздан фарқи
	1-чорак	2-чорак	3-чорак	4-чорак (йиллик)	1-чорак	2-чорак	3-чорак	4-чорак (йиллик)		
Корхона мол-мулки қиймати, жами	2417656006	2461224385	2498899059	2498396842	2463992639	2429010772	2576535974	2401889454	ПРЕДСКАЗ (8;B6:H6; B5:H5)	
1. Узоқ муддатли активлар	1830596094	1874109301	1986193272	1878669459	1983536249	1946765499	2066791453	1910903815		
2. Жорий активлар	587059912	587115084	512705787	619727383	480456390	482245273	509744521	490985639		
2.1 Захира ва харажатлар	252505667	330930278	383922889	348587484	341018237	350289272	357167466	354784031		
2.2 Дебиторлик қарзлар	272037375	198205292	61782568	202947362	78889848	71113609	92277550	49574006		
2.3 Пул маблағлари ва қимматли қозғалар	62516870	57979514	67000330	68192537	60548305	60842392	60299505	86627602		

## 2-расм. Молиявий ҳисобот кўрсаткичларини прогнозлашда MS Excel дастурининг «Предсказ» функциясининг қўлланилиши<sup>21</sup>

Бизнинг мисолимизда «Ўзбекқўмир кўмир қазиб олиш ва сотиш» акциядорлик жамияти мол-мулкининг 2020 йил 4-чораги учун прогноз кўрсаткичи 2531860276 минг сўмни ташкил этди (3-расм). Шу тартибда баланс активининг бошқа кўрсаткичлари бўйича ҳам прогноз кўрсаткичларни аниқлаб оламиз.

Баланс активи	2019 йил				2020 йил				2020 йиллик прогноз	Прогноздан фарқи
	1-чорак	2-чорак	3-чорак	4-чорак (йиллик)	1-чорак	2-чорак	3-чорак	4-чорак (йиллик)		
Корхона мол-мулки қиймати, жами	2417656006	2461224385	2498899059	2498396842	2463992639	2429010772	2576535974	2401889454	2531860276	-129970822
1. Узоқ муддатли активлар	1830596094	1874109301	1986193272	1878669459	1983536249	1946765499	2066791453	1910903815	2059700397	-148796582
2. Жорий активлар	587059912	587115084	512705787	619727383	480456390	482245273	509744521	490985639	472159880	18825759,29
2.1 Захира ва харажатлар	252505667	330930278	383922889	348587484	341018237	350289272	357167466	354784031	382031432	-27247401,3
2.2 Дебиторлик қарзлар	272037375	198205292	61782568	202947362	78889848	71113609	92277550	49574006	28699720,4	20874285,57
2.3 Пул маблағлари ва қимматли қозғалар	62516870	57979514	67000330	68192537	60548305	60842392	60299505	86627602	61428727	25198875

## 3-расм. Баланс актив моддаларининг MS Excel дастурининг «Предсказ» функцияси ёрдамида аниқланган прогноз кўрсаткичлари<sup>22</sup>

<sup>21</sup> Тадқиқот натижасида муаллиф томонидан ишлаб чиқилган.

<sup>22</sup> Тадқиқот натижасида муаллиф томонидан ишлаб чиқилган.

Аудитор томонидан аниқланган прогноз кўрсаткичларини ҳақиқий кўрсаткичлар билан таққослаб, энг катта фарқланиш мавжуд қаторлар («риск зоналари»)ни аниқлаш орқали аудитор асосий эътибор қаратиши лозим бўлган моддаларни аниқлаш асосида аудиторлик текшируви иш ҳажми ва вақтини қисқартиришга ҳамда аниқланмаслик рискинни пасайтиришга эришилади. 3-расмдан кўриниб турибдики, «Ўзбеккўмир кўмир қазиб олиш ва сотиш» акциядорлик жамиятининг баланси актив моддаларининг таҳлили корхона узоқ муддатли активларининг прогноз кўрсаткичларга нисбатан катта оғишиши (-148796582 минг сўм) мавжудлигини кўрсатмоқда. Аудитор узоқ муддатли активлар таркибини чуқурроқ ўрганиши ҳамда оғишиш сабабларини аниқлаши талаб этилади. Шунингдек, жорий активлар таркибидаги захира ва харажатлар суммаси ҳам прогноз кўрсаткичга нисбатан жиддий фарқланишга эгалиги (-27247401 минг сўм) аудитор томонидан бошқа аудиторлик амалларини қўллаган ҳолда уларнинг таркибини ҳам синчиклаб ўрганишни тақозо этади. Шу тариқа аудит қилинган сегмент учун молиявий ҳисоботда потенциал риск соҳаларини аниқлаш зарур. Аудитор ноодатий оғишишлар нормал иқтисодий ҳодисалар оқибатлари ёки бузилишларнинг оқибати эканлигини аниқлаши керак.

## ХУЛОСА

Тадқиқотларимиз натижасида Республикамизда аудиторлик фаолиятида таҳлилий амалларни такомиллаштириш бўйича қуйидаги илмий-назарий хулосаларни шакллантиришга муваффақ бўлдик:

1. Аудиторлик хизматлари бозорида кундан кунга рақобат кенгайиб бораётган шароитда аудиторлик ташкилотлари раҳбарлари харажатларни бошқариш ва оптималлаштириш, ўзини оқламайдиган харажатларни пасайтиришларида, аудиторлик далилларини йиғишда меҳнат сарфини пасайтиришга эришиш, шу орқали хизматлар самарадорлигини ошириш учун таҳлилий амаллардан фойдаланиш зарурлиги асосланди. Шунингдек, таҳлилий амалларни қўллаш орқали молиявий ҳисоботлардаги «риск зона»ларини аниқлаш асосида аниқланмаслик рискинни минималлаштириш, аудиторлик текширувларининг сифатини оширишга эришилади.

2. Аудиторлик фаолиятида мижоз бизнеси билан танишиш, молиявий ҳисоботлардаги хатоликларни аниқлаш, корхоналар фаолияти узлуксизлигини, самарадорлиги ва иқтисодий барқарорлигини баҳолаш, шунингдек корхона раҳбарияти учун аудитор маълумотларини тайёрлашдан иборат таҳлилий амаллардан фойдаланишнинг 5 босқичли тартиби ишлаб чиқилди. Мазкур тартиб аудиторлик далилларини йиғиш, шунингдек аудиторлик ташкилотларининг касбга доир хизматлар кўрсатиш жараёнида таҳлилий амаллардан фойдаланиш йўналишларини белгилаб беради.

4. Аудитни режалаштириш жараёнида таҳлилий амаллардан фойдаланишнинг мақсади ҳамда вазифалари белгиланди. Шунингдек, шартнома тузишдан олдинги босқичда ҳамда режалаштириш босқичида таҳлилий амаллардан фойдаланиш йўналишлари белгилаб берилди. Бу аудитнинг дастлабки босқичда таҳлилий амаллардан фойдаланишда аудиторнинг хатти-ҳаракати траекториясини белгилашга хизмат қилади.

5. Аудитнинг асосий босқичида молиявий ҳисоботдаги хатоликларни аниқлашда таҳлилий амаллардан фойдаланишда аудитор эътибор бериши зарур бўлган муҳим жиҳатлар очиқ берилди. Молиявий ҳисоботдаги тасодифий ёки техник хатоликлар, манфаатдор шахсларнинг ноқонуний хатти-ҳаракатлари оқибатида йўл қўйиладиган хатоликлар ҳамда ҳисоб стандартларига риоя қилмаслик натижасида йўл қўйиладиган хатоликларни таҳлилий амаллардан фойдаланиш асосида аниқлаш тартиби ёритилди.

6. Корхоналар молиявий ҳолатини рейтинг баҳолашни тўрт босқичли таксонометрик усул асосида такомиллаштириш бўйича таклиф ишлаб чиқилди. Мазкур таклиф асосида корхоналарда молиявий ва номолиявий кўрсаткичлар орқали молиявий ҳолатни рейтинг баҳолашда математик-статистик усулларнинг қўлланилиши ҳисоб-китобларнинг аниқлиги ва рейтинг натижаларининг объективлигини таъминлайди. Корхоналар молиявий ҳолатини комплекс баҳолашнинг такомиллаштирилган услубини қўллаш мақбул молиявий ҳамда бошқарув қарорларини қабул қилишга, ресурслардан самарали фойдаланиш резервларини аниқлашга ёрдам беради.

7. Мамлакатимизда аудиторлик фаолиятини такомиллаштиришда хориж тажрибасидан кенг фойдаланиш, халқаро аудиторлик стандартларини кенг жорий этиш ҳамда аудиторлик фаолиятида замонавий рақамли технологияларни қўллаш талаб этилади. Молиявий ҳисоботларни сохталаштириш, манипуляция ва қалбакилаштириш сингари фирибгарликларни аниқлашда М.Бениш ва Мария М.Роксаснинг M-score моделлардан фойдаланиш таклиф этилди.

8. Республикамизда рақамли иқтисодиётни ривожлантириш шароитида аудиторлик фаолиятида ҳам замонавий ахборот технологияларидан фойдаланиш фаолият самарадорлигини оширишга, таҳлилий амалларнинг мураккаб миқдорий усулларидан фойдаланишга имкон беради. Шу мақсадда корхоналар молиявий ҳолатини рейтинг баҳолаш дастури ишлаб чиқилиб, интеллектуал мулк агентлигидан гувоҳнома олинди. Мазкур дастурдан фойдаланиш таҳлилий амаллар самарадорлигини оширишга, инсон омили иштирокини камайтиришга, аниқликни оширишга, корхоналар ва уларнинг тизимда қиёсий таҳлилни амалга оширишга имкон беради. Шунингдек, аудитор томонидан молиявий ҳисобот кўрсаткичларини прогнозлашда тавсия этилган MS Excel дастурининг «Предсказ», «Тенденция» ҳамда «Линейн» функцияларидан фойдаланган ҳолда аниқланган прогноз кўрсаткичларини ҳақиқий кўрсаткичлар билан таққослаш асосида молиявий ҳисоботда потенциал риск соҳаларини аниқлаш мумкин бўлади.

Тадқиқот ишида ишлаб чиқилган илмий таклиф ва амалий тавсияларнинг амалиётга жорий қилиниши, аудиторлик фаолиятининг барча босқичларида таҳлилий амаллардан фойдаланишни такомиллаштириш, Республикамизда аудиторлик фаолиятини ривожлантиришга, аудитнинг халқаро стандартларига ўтишда белгиланган вазифаларни самарали амалга оширишга хизмат қилади.

**НАУЧНЫЙ СОВЕТ ПО ПРИСУЖДЕНИЮ УЧЁНЫХ  
СТЕПЕНЕЙ № DSc.03/30.12.2019.I.17.01 ПРИ  
ТАШКЕНТСКОМ ФИНАНСОВОМ ИНСТИТУТЕ**

---

**ТАШКЕНТСКИЙ ФИНАНСОВЫЙ ИНСТИТУТ**

**ЧОРИЕВ ИСРОИЛ ХАМЗАЕВИЧ**

**СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ АНАЛИТИЧЕСКИХ ПРОЦЕДУР В  
АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ**

**08.00.08 – Бухгалтерский учёт, экономический анализ и аудит**

**АВТОРЕФЕРАТ**

**диссертации доктора философии (Doctor of Philosophy) по экономическим наукам**

**город Ташкент – 2021 год**

Тема диссертации доктора философии (Doctor of Philosophy) зарегистрирована под номером № В2019.2.PhD/Iqt1017 в Высшей аттестационной комиссии при Кабинете Министров Республики Узбекистан.

Диссертация выполнена в Ташкентском финансовом институте.

Автореферат диссертации на трёх языках (русский, узбекский, английский (резюме)) размещен на веб-странице Научного совета (www.tfi.uz) и информационно-образовательном портале «Ziyonet» (www.ziyonet.uz).

**Научный руководитель**

**Каримов Акром Аббосович**  
доктор экономических наук, профессор

**Официальные оппоненты:**

**Ахмеджанов Каримжон Бакиджанович**  
доктор экономических наук, профессор

**Уразов Комил Бахрамович**  
доктор экономических наук, профессор

**Ведущая организация:**


**Ташкентский государственный аграрный университет**

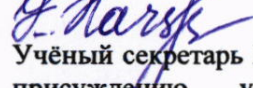
Защита диссертации состоится «09» 09 2021 года в 14<sup>00</sup> часов на заседании Научного совета DSc.03/30.12.2019.I.17.01 при Ташкентском финансовом институте по адресу: 100000, г. Ташкент, ул. Амира Темура, 60А. Тел.: (99871) 234-53-34, факс: (99871) 234-46-26, e-mail: ilmiykengash@tfi.uz.


С диссертацией можно ознакомиться в Информационно-ресурсном центре Ташкентского финансового института (зарегистрировано под номером 212). Адрес: 100000, г. Ташкент, ул. Амира Темура, 60А. Тел.: (99871) 234-53-34, факс: (99871) 234-46-26, e-mail: admin@tfi.uz.

Автореферат диссертации разослан «23» 08 2021 года  
(протокол реестра № 35 от «23» 08 2021 года).



  
**Т.З. Тешабаев**  
Председатель Научного совета по присуждению учёных степеней, доктор экономических наук, профессор

  
**Н.Н. Каландарова**  
Учёный секретарь Научного совета по присуждению учёных степеней, доктор философии по экономическим наукам (PhD)

  
**И.Н. Кузиев**  
Председатель Научного семинара при Научном совете по присуждению учёных степеней, доктор экономических наук, профессор

## ВВЕДЕНИЕ (аннотация диссертации доктора философии (PhD))

**Актуальность и необходимость темы диссертации.** Усиление процессов экономической глобализации и интеграции в мире требует перехода к общепринятым международным нормам и стандартам в аудиторской деятельности и их соблюдения. Эволюция аудиторской деятельности демонстрирует тенденцию устойчивого роста доли аналитических процедур в повышении качества аудиторских проверок. Развитые страны Европы и Америки имеют многовековой опыт в проведении аудита, и если первоначально на Западе аудит ограничивался только проверкой бухгалтерских документов и отчётов, а также подтверждением их правильности, то в настоящее время в системе аудита важное значение имеет комплексная оценка непрерывности и эффективности деятельности предприятий клиентов. В этом процессе возрастает роль аналитических процедур как одного из приоритетных направлений развития аудиторской деятельности и оптимизации затрат труда. Использование аналитических процедур направлено на сокращение времени для сбора и обработки аналитических данных, необходимых для формирования профессионального мнения аудитора или принятия управленческих решений, и имеет важное значение в повышении качества аудита, а также в формировании достоверных заключений о правдивости финансовой отчётности.

В международной практике проведено множество научных исследований по совершенствованию теоретических и методологических основ использования аудиторских процедур в аудиторской деятельности. В этих исследованиях использование аналитических процедур в аудиторской деятельности охарактеризовано в качестве метода сбора аудиторских доказательств или анализа финансово-хозяйственной деятельности предприятия. В действующем в США «стандарте аудита AS 2305 – Аналитические процедуры по содержанию (AS 2305: Substantive Analytical Procedures) отмечено, что аналитические процедуры могут включать от простых сопоставлений до использования более сложных моделей, состоящих из нескольких взаимосвязанных показателей и элементов. На этапах планирования, оценки риска и рассмотрения работы требуются аналитические процедуры»<sup>1</sup>. Поэтому исследование научных и практических аспектов применения аналитических процедур, основанных на экономико-статистических моделях и современных информационных технологиях, на всех этапах аудита, знакомства с бизнесом клиента, выявления ошибок в финансовой отчётности, а также при оценке эффективности и непрерывности деятельности предприятия является одним из актуальных вопросов сегодняшнего дня.

Проводимые в Узбекистане широкомасштабные реформы, ускоренное расширение взаимных и международных экономических связей хозяйствующих субъектов требуют совершенствования аудиторской

---

<sup>1</sup> Deniz A. Appelbaum, Alex Kogan, Miklos A. Vasarhelyi «Analytical procedures in external auditing: A comprehensive literature survey and framework for external audit analytics». Journal of Accounting Literature 40 (2018) 83–101.

деятельности на основе международных стандартов, повышения качества аудиторских услуг. Имеющиеся в нашей республике в области аудита «ряд проблем и недостатков препятствуют повышению значимости аудиторских услуг для дальнейшего развития аудиторской деятельности, принятия управленческих решений и повышения качества корпоративного управления»<sup>2</sup>. В нормативно-правовых актах по аудиторской деятельности в качестве одного из основных требований в повышении эффективности аудиторской деятельности в современных условиях отмечено широкое применение аналитических процедур. Поэтому подтверждение правдивости финансовой отчётности хозяйствующих субъектов, разработка практических предложений по повышению эффективности их деятельности посредством анализа данной отчётности является одной из важнейших задач аудиторских организаций. Это требует проведения исследований по совершенствованию аналитических процедур, применяемых на всех этапах аудиторских проверок, отвечающих современным требованиям и широко используемых в зарубежной практике.

Данное диссертационное исследование в определённой степени служат реализации задач, поставленных в Указах Президента Республики Узбекистан №УП-4947 «О стратегии действий по дальнейшему развитию Республики Узбекистан» от 7 февраля 2017 года, №УП-5953 «О Государственной программе по реализации Стратегии действий по пяти приоритетным направлениям развития Республики Узбекистан в 2017-2021 годах в «Год развития науки, просвещения и цифровой экономики» от 2 марта 2020 года, в Постановлениях Президента Республики Узбекистан №ПП-3832 «О мерах по развитию цифровой экономики в Республике Узбекистан» от 3 июля 2018 года, №ПП-3946 «О мерах по дальнейшему развитию аудиторской деятельности в Республике Узбекистан» от 19 сентября 2018 года, №ПП-4611 «О дополнительных мерах по переходу на международные стандарты финансовой отчётности» от 24 февраля 2020 года, в Постановлении Кабинета Министров №274 «О дополнительных мерах по обеспечению дальнейшего совершенствования правовых основ деятельности аудиторских организаций» от 12 мая 2017 года, а также в других нормативно-правовых документах данной сферы.

**Соответствие исследования приоритетным направлениям развития науки и технологий республики.** Данное диссертационное исследование выполнено в соответствии с приоритетным направлением развития науки и технологий республики I. «Духовно-нравственное и культурное развитие демократического и правового общества, формирование инновационной экономики».

**Степень изученности проблемы.** Вопросы использования аналитических процедур в аудиторских проверках отражены в работах многих зарубежных и отечественных учёных-экономистов. К таким учёным можно отнести Р.Адамс, А.И.Алексеева, А.А.Кравченко, Б.А.Аманжолова,

---

<sup>2</sup> Постановление Президента Республики Узбекистан №ПП-3946 «О мерах по дальнейшему развитию аудиторской деятельности в Республике Узбекистан» от 19 сентября 2018 года. <http://www.lex.uz/ru/docs/3914502>



А.В.Наумова, Э.А.Аренс, Дж.К.Лоббек, М.Beneish, Deniz A.Appelbaum, Alex Kogan, Miklos A.Vasarhelyi, И.А.Дмитриева, Р.Додж, Б.Т.Жарылгасова, А.Е.Суглобов, Е.А.Железнякова, И.П.Малецкая, Ю.П.Маркин, А.В.Коровин, М.В.Мельник, В.Г.Когденко, Е.Ю.Мечева, Т.В.Миргородская, И.А.Налетова, Т.Е.Слободчикова, Т.Ю.Новикова, О.Ю.Попель, Maria L.Roxas, Puttick G., Sandy van Esch, Suresh Kana, Э.А. Сиротенко, Я.В.Степанова, Н.П.Таранова, М.В. Тарасова, А.У.Хомидов, А.Д.Шеремет, В.П.Суйц, Т.Г.Шешукова, А.В.Береснева, И.Д.Юцковская<sup>3</sup> и других.

Важным аспектом исследовательской работы является сопоставление зарубежной и внутренней аудиторской практики. В учебниках, монографиях и учебных пособиях по аудиту, созданных учёными-экономистами нашей республики, а также в опубликованных научных статьях и тезисах изучены теоретические аспекты использования аналитических процедур в аудиторской деятельности. Например, в произведениях Р.Д.Дусмуратова, А.К.Ибрагимова, А.А.Каримова, Н.Ф.Каримова, М.К.Пардаева, К.Б.Уразова,

---

<sup>3</sup> Адамс Р. Основы аудита: Пер. с англ. /Под ред. Я.В. Соколова. - М.: Аудит, ЮНИТИ, 1995. - 398 с.; Алексеева А.И., Кравченко А.А. Аналитическая процедура прогнозирования продаж на основе факторов влияния// Аудит и финансовый анализ. 2013. №3. с. 243–245; Аманжолова Б.А., Наумова А.В. Планирование аудита с применением аналитических процедур // Аудиторские ведомости. - 2004. - №8; Аренс А., Лоббек Дж. Аудит: пер. с англ. / гл. ред. Я.В. Соколов. М.: Финансы и статистика, 2003. 560 с.; Messod D. Beneish. The Detection of Earnings Manipulation, 55 FIN. ANALYSTS J. NO. 5 (Sept./Oct. 1999).; Deniz A. Appelbaum, Alex Kogan, Miklos A. Vasarhelyi «Analytical procedures in external auditing: A comprehensive literature survey and framework for external audit analytics». Journal of Accounting Literature 40 (2018) 83–101; Дмитриева И.А. Аналитические процедуры на стадии планирования аудита// Системное управление: электрон. периодич. науч. изд. 2011. №1. URL: <http://sisupr.mrsu.ru/2011-1/PDF/Dmitrieva.pdf>. (дата обращения: 24.03.2014).; Додж Р. Краткое руководство по стандартам и нормам аудита: пер. с англ. / предисл. С.А. Стукова. М.: Финансы и статистика; ЮНИТИ, 1992. 240 с. (Аудит: теория и практика); Жарылгасова Б.Т., Суглобов А.Е. Международные стандарты аудита: учебное пособие / 3-е изд., стер. - М.: КНОРУС, 2007. - 400 с., п. 118; Жарылгасова Б.Т. О роли применения аналитических процедур в аудите// Образование. Наука. Научные кадры. 2012. №2. с. 47–50.; Железнякова Е.А. Первичные аналитические процедуры на этапе планирования аудиторской проверки// Аудиторские ведомости. 2012. №12. с. 3–20.; И.П.Малецкая Аналитические процедуры в аудите: учебное пособие / - СПб. : Изд-во СПбГЭУ, 2018. - 100 с., Маркин Ю.П., Коровин А.В. Методы экономического анализа при оказании сопутствующих аудиту услуг//Аудит и финансовый анализ. 2003. №4. С. 151–162.; Мельник М.В., Когденко В.Г. Экономический анализ в аудите. Учебное пособие. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2007. –543 с.; Мечева Е.Ю. Финансовый анализ в аудите// Аудит и финансовый анализ. 2010. №2. С. 209–213, Мечева Е.Ю. Эволюция нормативного регулирования аналитических процедур в международной аудиторской практике// Там же. 2011. №2. С. 187 – 191.; Миргородская Т.В. Применение аналитических процедур в системе аудита // Экономические науки. 2013. № 104. С. 81–84.; Налетова И.А., Слободчикова Т.Е. Аудит. М.: ФОРУМ: ИНФРА-М, 2005. 176 с. (Профессиональное образование).; Новикова Т.Ю. Аналитические процедуры в аудите: дисс. ... канд. экон. наук: 08.00.12. М., 1997. 184 с.; Попель О.Ю. Аналитические процедуры и их значение в аудите//Аудит. 2003. № 5. С. 8–10; Maria L. Roxas. Financial Statement Fraud Detection Using Ratio and Digital Analysis. Journal of Leadership, Accountability and Ethics vol. 8(4) 2011; Puttick G., Sandy van Esch, Suresh Kana: The Principles and Practice of Auditing: Ninth Edition, 2008 Juta & Co Ltd., 1271 pages; Сиротенко Э.А. Использование средств и методов финансового анализа при осуществлении аналитических процедур в ходе аудиторской проверки//Аудит и финансовый анализ. 2003. №3. С. 23–27.; Степанова Я.В. Аналитические процедуры в аудите. Обзор подходов// Инновационное развитие экономики. 2012. №3 (9). С. 85–93.; Таранова Н. П. Место и роль аналитических процедур в ситуационном аудите// Учет и статистика. 2013. №2 (30). с. 100–111.; Тарасова М. В. Аналитические процедуры в аудите: теоретический и методический аспекты: дисс. канд. экон. наук: 08.00.12. Иркутск, 2005. 249 с.; Хомидов А.У. Аналитические процедуры в аудиторской практике//Аудиторские ведомости. 2001. №8. С. 72–75.; Шеремет А.Д., Суйц В.П. Аудит: учебник. 5-е изд., пе-рераб. и доп. М.: ИНФРА-М, 2005. 448 с. (Классический университетский учебник).; Т.Г.Шешукова, А.В.Береснева Совершенствование применения аналитических процедур в аудиторской проверке предприятия / Зап.-Урал. ин-т экономики и права; Перм. гос. нац. исслед. ун-т. – Пермь, 2014. – 149 с.; Юцковская И.Д. Аналитические процедуры в ходе проведения аудита//Финансовые и бухгалтерские консультации. 2001. №12. С. 54–76.

Б.К.Хамдамова, А.Ж.Туйчиева, К.Б.Ахмеджанова, М.М.Тулахужаевой, Ш.И.Илхомова, И.Н.Кузиева, А.З.Авлокулова, О.А.Машарипова, Ш.Н.Файзиева, М.М.Якубова, И.Х.Шеримбетова, И.Р.Авазова, З.У.Ганиева исследованы некоторые аспекты сбора и анализа аудиторских доказательств в аудиторских проверках<sup>4</sup>.

В работах приведённых выше учёных данный вопрос исследован с точки зрения оценки аудиторского риска, применения в процессе формирования аудиторской выборки аналитических процедур или финансового анализа в аудите. Однако вопросы комплексного использования аналитических процедур при аудиторских проверках изучены недостаточно.

Необходимость научного обоснования значения и необходимости использования аналитических процедур на всех этапах аудиторской проверки, выявления мошенничества в финансовой отчётности, а также разработки теоретических, методологических и практических рекомендаций по использованию аналитических процедур при оказании смежных аудиторских услуг определяет актуальность данной исследовательской работы.

**Связь диссертационного исследования с планом научно-исследовательских работ высшего учебного заведения, в котором выполнена диссертация.** Данное диссертационное исследование выполнено в соответствии с планом научно-исследовательских работ Ташкентского финансового института в рамках проекта №ОТ-А2-31 по теме «Применение современных методов финансового анализа в повышении эффективности системы корпоративного управления и обеспечении устойчивого экономического роста».

**Целью исследования** является разработка предложений и рекомендаций по совершенствованию аналитических процедур в

---

<sup>4</sup> Дусмуратов Р.Д. Ўзбекистонда аудиторлик фаолиятининг шаклланиши ва унинг услубиётини такомиллаштириш. Дисс. Банк-молия академияси. 2008 й.; Ибрагимов А.К. Аудитнинг халқаро стандартлари асосида тижорат банклари молиявий барқарорлиги ва ликвидлигини баҳолашни такомиллаштириш. Монография. -Т.:Молия, 2015.; Каримов А.А. Корпоратив бошқарув тизимида бухгалтерия ҳисоби ва аудит. Монография. - Тошкент: «IQTISOD-MOLIYA», 2008. — 152 б.; Пардаев М.К. Иқтисодиётни эркинлаштириш шароитида иқтисодий таҳлилнинг назарий ва методологик муаммолари: Иқт.фан.док. дис. автореф. - Тошкент: Ўз.Р БМА. 2002. - 43 б.; Fayziyev Sh.N., Dusmuratov R.D., Karimov A.A., Qo'ziyev I.N., Avlokulov A.Z. Audit: Darslik - Т.: «Iqtisod-Moliya», 2015 у. – 430 б.; Ўразов К.Б. Иқтисодиётни эркинлаштириш шароитида бухгалтерия ҳисобининг концептуал масалалари. - Тошкент: Фан, 2005. -236 б.; Каримов Н.Ф. Тижорат банкларида ички аудит: Монография. –Т.: ЎзРФА «Фан» нашриёти, 2006. -262 б.; Hamdamov B.Q. Auditning xalqaro standartlari. Darslik. -Т.: «IQTISOD-MOLIYA», 2020. – 281 б.; А.Туйчиев, И.Кўзиев, О.Машарипов, А.Авлокулов М.Якубов, И.Шеримбетов, И.Авазов «Аудит» Дарслик. IQTISOD-MOLIYA 2018 й. 460 б.; Tulaxodjaeva M.M., Ilhamov Sh.I. «Audit» (darslik). Toshkent Davlat iqtisodiyot universiteti. Iqtisodiyot, 2011 у. – 581 б.; Ахмеджанов К.Б. Хўжалик юритувчи субъектларда ички аудит методологиясини такомиллаштириш. и.ф.д. илмий даражасини олиш учун ёзилган дисс. автореф. - Тошкент-2016. - 44 бет.; Кўзиев И.Н. Иқтисодиётни модернизациялаш шароитида аудиторлик ҳисоботини тузиш ва умумлаштириш методологиясини такомиллаштириш. и.ф.д. илмий даражасини олиш учун ёзилган дис. автореф. – Т.: 2017. – 70 б.; Авлокулов А.З. Молиявий натижалар ҳисоби ва аудити методологиясини такомиллаштириш. и.ф.д. илмий даражасини олиш учун ёзилган дис. автореф. – Т.: 2019. – 71 б.; Авазов И.Р. Консолидациялашган молиявий ҳисоботни тузиш ва аудитини такомиллаштириш. Иқтисодиёт фанлари бўйича фалсафа доктори (PhD) диссертацияси автореферати. – Тошкент:, «Иқтисод-молия»нашриёти, 2020, - 19 б.; Ганиев З.У. Аудиторлик далиллари йиғиш ва таҳлилий амалларни такомиллаштириш. Иқтисодиёт фанлари бўйича фалсафа доктори (PhD) диссертацияси автореферати. - Тошкент, 2021. -22 б.

аудиторской деятельности

**Задачи исследования** заключаются в следующем:

исследование и обобщение теоретико-методологических основ применения аналитических процедур в аудиторской деятельности;

разработка рекомендаций по применению аналитических процедур в аудиторской деятельности, соответствующих современным требованиям, на основе критической оценки видов (классификации) аналитических процедур в действующих нормативно-правовых актах;

выявление проблем и перспектив использования аналитических процедур в аудиторской деятельности;

разработка предложений и рекомендаций по применению на основе комплексного подхода аналитических процедур на всех этапах аудиторских проверок;

при оценке эффективности деятельности хозяйствующих субъектов и их финансового состояния разработка рекомендаций по совершенствованию методологических основ аналитических процедур;

на основе зарубежной практики разработка предложений по выявлению случаев мошенничества, связанных с фальсификацией финансовой отчётности, с использованием аналитических процедур при аудиторских проверках;

разработка практических предложений по использованию аналитических процедур с использованием современных цифровых технологий в аудиторской деятельности.

**Объектом исследования** являются аудиторские организации, процессы применения аналитических процедур в акционерных обществах «Узбеккумир», «Uzbek Leasing International A.O.»

**Предметом исследования** считаются экономические отношения, возникающие при совершенствовании аналитических процедур в аудиторской деятельности.

**Методы исследования.** В диссертационной работе использованы такие методы, как индукция и дедукция, группировка, сравнительный и структурный анализ, факторный анализ, анализ финансовых коэффициентов, эконометрический и статистический анализ.

**Научная новизна исследования** заключается в следующем:

обоснована возможность выявления до 27 процентов ошибок в финансовой отчётности посредством введения в состав аналитических процедур, применяемых в аудите, комплексной оценки непрерывности и эффективности деятельности предприятия;

обоснована возможность повышения до 30 процентов информационного обеспечения внутреннего аудита на основе введения в учётную политику предприятия метода анализа упорядочения и группировки по комплексу финансовых и нефинансовых показателей;

в целях сокращения до 50 процентов трудозатрат при аудиторской проверке предложено использование методов прогнозирования при выявлении статей финансовой отчётности, имеющих вероятность ошибок;

обосновано снижение в два раза риска необнаружения на основе выявления при аудиторских проверках случаев мошенничества и фальсификации финансовой отчётности.

**Практические результаты исследования** заключаются в следующем:

разработано усовершенствованное авторское определение понятия аналитических процедур посредством критического изучения работ зарубежных и отечественных учёных-экономистов по использованию аналитических процедур в аудиторских проверках;

приведены характеристика и классификация аналитических процедур по различным классификационным признакам и видам процедур;

исходя из разнообразия используемой информации разработаны предложения по совершенствованию информационного обеспечения использования аналитических процедур в аудиторской деятельности;

разработаны практические рекомендации по использованию аналитических процедур на этапах аудита до заключения договора и непосредственно этапе планирования;

разработаны практические рекомендации по использованию аналитических процедур при аудиторских проверках в выявлении ошибок в финансовой отчётности;

рекомендован 4-этапный усовершенствованный метод рейтинговой оценки финансового состояния хозяйствующих субъектов;

разработаны предложения по совершенствованию критериев оценки эффективности деятельности хозяйствующих субъектов;

разработана электронная программа под названием «Рейтинг эксперт – по анализу инвестиционной привлекательности и рейтинговой оценке финансового состояния предприятий», позволяющая провести комплексный анализ и рейтинговую оценку финансового состояния предприятий.

**Достоверность результатов исследования** подтверждается использованием подходов, методов и теоретических данных из официальных источников, обоснованием доводов, проверенностью эффективности приведённого анализа и экспериментов в интервале математико-статистической достоверности, внедрением выводов, предложений и рекомендаций в практику, основанностью на практических данных акционерных обществ «Узбеккумир» и «Uzbek Leasing International A.O.».

**Научная и практическая значимость результатов исследования.** Научная значимость результатов исследования заключается в том, что разработанные предложения послужат совершенствованию теоретических и методологических аспектов использования аналитических процедур в аудиторской деятельности исходя из опыта международной практики.

Практическая значимость результатов исследования заключается в возможности применения разработанных рекомендаций аудиторскими организациями Республики Узбекистан в качестве инструкции при использовании аналитических процедур в знакомстве с бизнесом клиента, выявлении ошибок в финансовой отчётности, при оценке эффективности деятельности хозяйствующих субъектов и их финансового состояния.

**Внедрение результатов исследования.** На основе полученных научных результатов по совершенствованию аналитических процедур в аудиторской деятельности:

предложение по выявлению до 27 процентов ошибок в финансовой отчётности посредством введения в состав аналитических процедур, применяемых в аудите, комплексной оценки непрерывности и эффективности деятельности предприятия использовано при разработке методических рекомендаций по проведению аудиторской проверки Палатой Аудиторов Узбекистана (справка №10 Палаты Аудиторов Узбекистана от 14 декабря 2020 года). В результате применения предложения, на основе широкого использования аналитических процедур при ознакомлении с бизнесом клиента, выявлении ошибок в финансовой отчётности, при оценке непрерывности, эффективности деятельности и финансовой стабильности предприятия, а также при подготовке аудиторской информации для руководства предприятия достигнуто повышение эффективности аудиторских проверок посредством лучшего понимания клиента при планировании аудита, установления уровня аудиторского риска при проверке финансовой отчётности, выявления нетрадиционных отклонений в финансовой отчётности и сокращения количества и объёма других аудиторских процедур;

предложение по повышению до 30 процентов информационного обеспечения внутреннего аудита на основе введения в учётную политику предприятия метода анализа упорядочения и группировки по комплексу финансовых и нефинансовых показателей отражено в разделе организации системы внутреннего контроля учётной политики акционерных обществ «Узбеккумир», «Uzbek Leasing International A.O.» (справка №1 АО «Узбеккумир» от 5 марта 2021 года (исходящее письмо № 01-13/767), справка №236 АО «Uzbek Leasing International A.O.» от 26 февраля 2021 года). На основе введения метода анализа упорядочения и группировки по комплексу финансовых и нефинансовых показателей при комплексной оценке финансового состояния и инвестиционной привлекательности предприятий достигнуто повышение эффективности управленческих решений, эффективное использование финансовых ресурсов, а также повышение до 30 процентов информационного обеспечения внутреннего аудита;

предложение по использованию методов прогнозирования при выявлении статей финансовой отчётности, имеющих вероятность ошибок, в целях сокращения до 50 процентов трудозатрат при аудиторской проверке использовано при разработке методических рекомендаций по проведению аудиторской проверки Палатой Аудиторов Узбекистана (справка №10 Палаты Аудиторов Узбекистана от 14 декабря 2020 года). Сравнив полученные аудитором прогнозные показатели с фактическими показателями, посредством выявления рядов с самыми значительными отклонениями («зон риска») аудитором достигнуто сокращение объёма работы и времени проведения аудиторской проверки и снижения

аудиторского риска на основе определения статей, которым аудитор должен уделить основное внимание;

предложение по снижению в два раза риска необнаружения на основе выявления при аудиторских проверках случаев мошенничества и фальсификации финансовой отчётности использовано при разработке методических рекомендаций по проведению аудиторской проверки Палатой Аудиторов Узбекистана (справка №10 Палаты Аудиторов Узбекистана от 14 декабря 2020 года). На основе использования M-Score моделей М.Бениша (основанной на восьми индексах) и Марии М.Роксас (основанной на пяти индексах) рассчитан общий индекс M-Score, благодаря которому в соответствии с превышением его предельных значений выявлено наличие фактов мошенничества и фальсификации финансовой отчётности. Это позволило снизить при аудите риск необнаружения в два раза.

**Апробация результатов исследования.** Результаты данного исследования прошли обсуждение на 7 республиканских и 4 международных научно-практических конференциях.

**Публикация результатов исследования.** По теме диссертации опубликовано всего 19 научных работ, из них 8 статей в научных изданиях, рекомендованных Высшей аттестационной комиссией Республики Узбекистан для публикации основных научных результатов докторских диссертаций, в том числе 2 научные статьи в зарубежных журналах.

**Структура и объём диссертации.** Диссертация состоит из введения, трёх глав, заключения, списка использованной литературы и приложений. Объём диссертации составляет 130 страниц.

## ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ ДИССЕРТАЦИИ

**Во введении** диссертации обоснована актуальность и необходимость исследования, дана характеристика его цели и задачам, объекту и предмету, показано соответствие приоритетным направлениям развития науки и технологий республики. А также приведена научная новизна и практические результаты, раскрыты научная и практическая значимость полученных результатов, приведены сведения о внедрении результатов исследования в практику, о количестве опубликованных работ и структуре диссертации.

В первой главе диссертации под названием **«Теоретико-методологические основы использования аналитических процедур в аудиторской деятельности»** исследовано значение использования аналитических процедур в аудиторской деятельности, его теоретические аспекты, нормативно-методологические основы, а также информационное обеспечение аналитических процедур и его особенности.

В условиях, когда во всех сферах в нашей республике правит конкурентная среда, на рынке аудиторских услуг также наблюдается появление конкурентоспособных организаций. В современных условиях, когда изо дня в день усиливается конкуренция на рынке аудиторских услуг от руководителей аудиторских организаций требуется управление и оптимизация расходов, возникающих при аудиторских проверках, максимальное уменьшение затрат, не оправдывающих себя. Для достижения максимального снижения трудовых затрат при сборе аудиторских доказательств аудиторскими организациями и тем самым повышения эффективности услуг целесообразно широкое использование аналитических процедур.

Согласно международному стандарту аудита №520 «Аналитические процедуры», аудитор должен применять аналитические процедуры и на этапе планирования, и на заключительном этапе, и на других этапах аудита. В настоящее время обычный порядок аудиторской проверки не позволяет сформировать достаточное мнение о достоверности финансовой отчётности.

Согласно этому стандарту, «Аналитические процедуры» состоят из оценки финансовой информации посредством изучения связи между финансовыми и нефинансовыми данными<sup>5</sup>. Аналитические процедуры посредством анализа важных коэффициентов и тенденций, их последних изменений и взаимосвязи предусматривают изучение отклонений от прочей соответствующей информации или от заранее определённых (прогнозируемых) значений. Важнейшие отклонения в показателях требуют подробного изучения этих статей. Таким образом аудитор уделяет основное внимание статьям с высоким уровнем риска и сокращает лишние проверки.

---

<sup>5</sup> Жарылгасова Б.Т., Суглобов А.Е. Международные стандарты аудита : учебное пособие / 3-е изд., стер. - М.: КНОРУС, 2007. - 400 с.

Вопросы использования аналитических процедур в аудиторских проверках отражены в работах многих зарубежных и отечественных учёных-экономистов.

Р.Додж определяет аналитические процедуры в качестве совокупности следующих этапов: анализ соотношений различных финансовых данных (например, доходов и расходов) или финансовых и нефинансовых показателей (например, заработной платы и количества сотрудников); сравнение фактических данных с другими предполагаемыми данными; сопоставление данных последней отчётности с показателями прошлых лет, аналогичных предприятий, среднеотраслевыми показателями; изучение неожиданных отклонений; анализ неожиданных факторов; оценка результатов анализа на основе данных, полученных от других лиц<sup>6</sup>. В подходе Р.Доджа по аналитическим процедурам недостаточно освещены цел и значение применения аналитических процедур в аудиторской деятельности.

Э.Аренс и Дж.Лоббек вывели определение аналитических процедур из официального определения, имеющегося в Положении № 56 «Аналитические процедуры», применяемого в США: «Аналитические процедуры предполагают оценку финансовой информации, в том числе сравнение данных финансовой отчётности с ожидаемыми показателями, рассчитанными аудитором, на основе изучения вероятностных отношений между финансовыми и нефинансовыми данными»<sup>7</sup>. И в данном определении аналитические процедуры приведены как метод оценки финансовой отчётности, их применение для других целей и этапов не предусмотрено.

По мнению И.А. Налетовой, Т.Е. Слободчиковой, «аналитические процедуры предполагают изучение наиболее важных финансовых показателей для анализа и оценки информации, полученной аудитором, выявления причин ошибок и расхождений»<sup>8</sup>. В данном определении не учитывается изучение нефинансовых показателей, которые имеют важное значение.

А.Д.Шеремет, В.П.Суйц характеризуют аналитические процедуры как «действия аудитора» по анализу отношений и закономерностей на основе данных о деятельности проверяемого субъекта на протяжении аудиторской проверки, а также изучению взаимосвязи этих отношений и закономерностей с другими данными, имеющимися у аудитора или причин возможных отклонений от них<sup>9</sup>. Недостатком этого подхода является отсутствие при характеристике аналитических процедур оценочной функции, которая

---

<sup>6</sup> Додж Р. Краткое руководство по стандартам и нормам аудита: пер. с англ. / предисл. С. А. Стукова. М.: Финансы и статистика; ЮНИТИ, 1992. 240 с. (Аудит: теория и практика), п. 125

<sup>7</sup> Аренс А., Лоббек Дж. Аудит: пер. с англ. / гл. ред. Я.В. Соколов. М.: Финансы и статистика, 2003. 560 с., п. 205.

<sup>8</sup> Налетова И.А., Слободчикова Т.Е. Аудит. М.: ФОРУМ: ИНФРА-М, 2005. 176 с. (Профессиональное образование), п. 51.

<sup>9</sup> Шеремет А.Д., Суйц В.П. Аудит: учебник. 5-е изд., перераб. и доп. М.: ИНФРА-М, 2005. 448 с. (Классический университетский учебник), п. 221



поможет аудитору провести оценку прогнозного состояния проверяемого объекта на заключительном этапе проверки.

Учёными-экономистами нашей республики также исследованы вопросы использования аналитических процедур в аудиторской деятельности.

А.Ж. Туйчиев отмечал, что: «Аналитические процедуры состоят из анализа важнейших коэффициентов и тенденций, которые противоречат другим соответствующим данным или не соответствуют прогнозным значениям, в том числе возникающих в результате отклонений и различных отношений»<sup>10</sup>. По нашему мнению, в данном определении не совсем точно раскрыты роль и цель аналитических процедур. То есть не отражено где и для чего применяются аналитические процедуры.

Из отечественных учёных-экономистов в научном исследовании И.Р.Авазова в состав аналитических процедур включены такие процедуры, как проведение опроса, проверка записей по документам, наблюдение, сканирование, проведение специальной проверки с привлечением специалистов соответствующей сферы<sup>11</sup>. На наш взгляд, эти процедуры являются другими видами аудиторских процедур, отличающимися от аналитических процедур, и их выбор зависит от мнения и квалификации аудитора.

В научном исследовании З.У.Ганиева проведена группировка аналитических процедур при получении аудиторских доказательств и в качестве аналитических процедур признаны такие мероприятия, как изучение деятельности инвентаризационной комиссии, проверка по банку, поставщикам, покупателям и другим организациям, получение информации об инвесторах, а также сведений о расходах по проведённому аудиту<sup>12</sup>. По нашему мнению, здесь аналитические процедуры оценены только как способ получения аудиторских доказательств, также сгруппированы мероприятия, которые не входят в состав аналитических процедур.

На основе изучения работ зарубежных и отечественных учёных-экономистов об аналитических процедурах, мы предлагаем следующее определение:

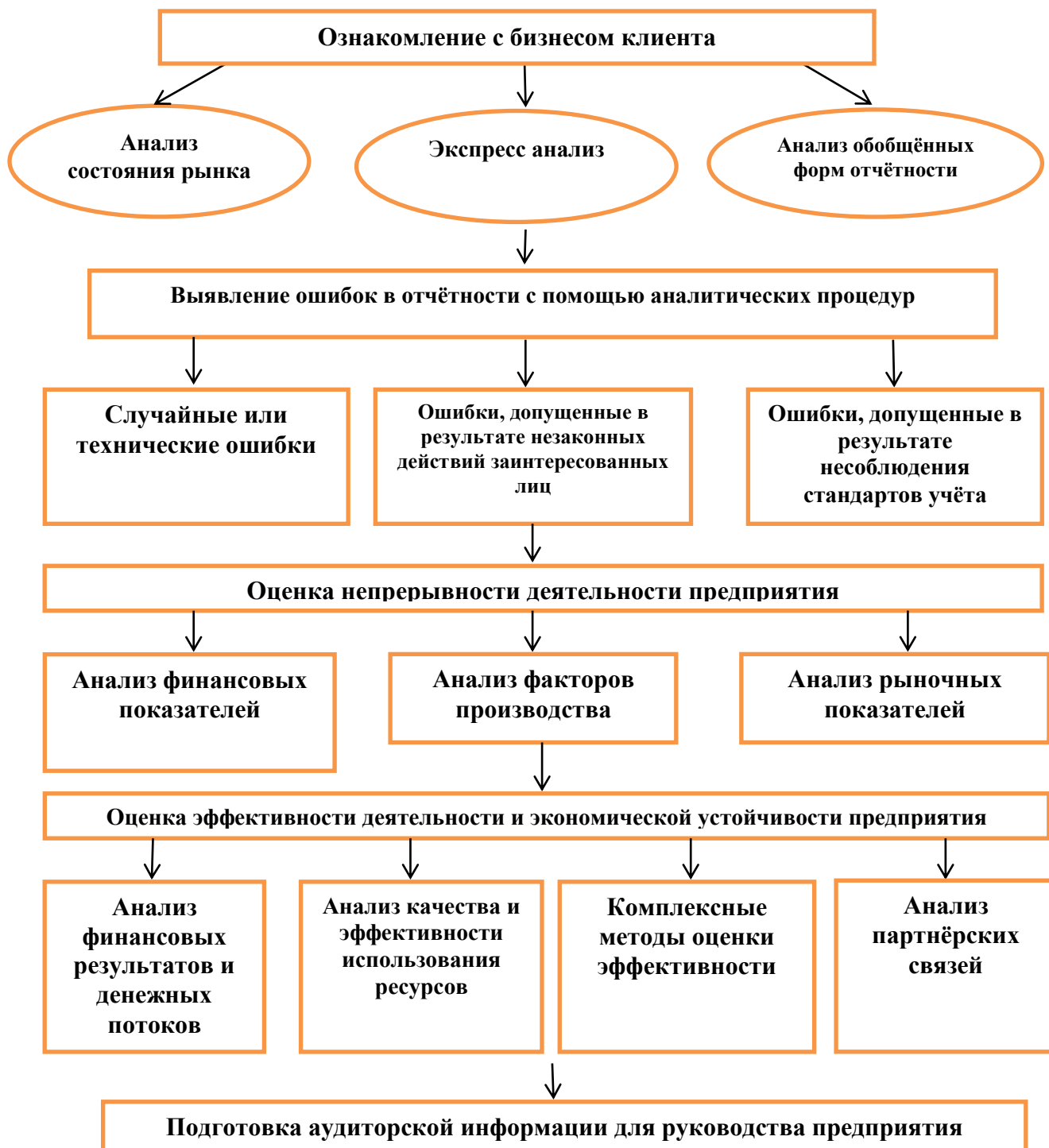
Аналитические процедуры – это совокупность действий, направленных на получение правдивых и достаточных аудиторских доказательств, и включающих анализ и оценку финансовых и нефинансовых данных о деятельности организации, в которой осуществляется аудиторская проверка, выявление отклонений, изучение причин расхождений и определение финансово-экономических показателей.

---

<sup>10</sup> А.Туйчиев, И.Кўзиев, О.Машарипов, А.Авлокулов М.Якубов, И.Шеримбетов, И.Авазов «Аудит» Дарслик. IQTISOD-MOLIYA 2018 й. 460 б.

<sup>11</sup> Авазов И.Р. Консолидациялашган молиявий ҳисоботни тузиш ва аудитини такомиллаштириш. Иқтисодиёт фанлари бўйича фалсафа доктори (PhD) диссертацияси автореферати. – Тошкент, «Иқтисод-молия»нашриёти, 2020, - 19 б.

<sup>12</sup> Ганиев З.У. Аудиторлик далилларини йиғиш ва таҳлилий амалларни такомиллаштириш. Иқтисодиёт фанлари бўйича фалсафа доктори (PhD) диссертацияси автореферати. - Тошкент, 2021. -22 б.



**Рисунок 1. Алгоритм использования аналитических процедур в аудите<sup>13</sup>**

Как видно из рисунка 1, аналитические процедуры в аудиторской деятельности могут быть использованы для различных целей:

1. Ознакомление с бизнесом клиента;
2. Выявление ошибок в отчётности с помощью аналитических процедур;
3. Оценка непрерывности деятельности предприятия;
4. Оценка эффективности деятельности и экономической устойчивости предприятия;

<sup>13</sup> Разработано автором в результате исследований.

## 5. Подготовка аудиторской информации для руководства предприятия.

В соответствии с международными стандартами аудита, требуется использование аналитических процедур на 3-х этапах аудита. Мы предложили использование аналитических процедур также при оценке непрерывности деятельности предприятия, а также её эффективности и экономической устойчивости, которые очень важны для руководства предприятия и внешних пользователей информации (рисунок 1).

Во второй главе диссертации под названием «**Современное состояние использования аналитических процедур в аудиторской деятельности**» исследованы вопросы использования аналитических процедур в аудиторской деятельности при знакомстве с бизнесом предприятия, выявлении ошибок в финансовой отчётности, а также при оценке эффективности деятельности и финансового состояния хозяйствующих субъектов. Сформирован ряд выводов и рекомендаций по совершенствованию аналитических процедур в аудиторской деятельности.

Основной целью использования аналитических процедур на этапе планирования аудита является привлечение внимания аудитора к наиболее важным показателям и к тем, которые имеют расхождения с основными показателями.

В процессе планирования аудита выполняются следующие задачи:

1. Оценка изменения показателей отчётного периода. Если аудит проводится не в первый раз, то бухгалтерские и отчётные данные текущего года сравниваются с утверждёнными данными предыдущих лет;

2. Определение в финансовой отчётности областей потенциального риска для проверяемого сегмента. Если совокупность нетрадиционных колебаний высока, тогда аудитор должен определить, является ли это последствием нормальных экономических событий или последствием нарушений;

3. Сокращение детального теста. Если на этапе планирования во время использования аналитических процедур нетрадиционные колебания не были выявлены, то вероятность серьёзных ошибок при учёте расходов считается минимальной. Таким образом, для анализируемого сегмента можно уменьшить детальную проверку аудитором остатков оборота и счетов.

При определении достоверности финансовой отчётности аудиторскими организациями необходимо обратить внимание на два важных аспекта. Во-первых, финансовая отчётность должна быть составлена на основе требований, установленных нормативными документами по ведению бухгалтерского учёта и подготовки отчётности. Во-вторых, информация, отраженная в финансовой отчётности, должна иметь реальную основу, то есть должна отражаться объективная информация<sup>14</sup>.

Проблемы, связанные с недостоверной информацией, и способы их выявления остаются актуальными на сегодняшний день, поскольку

---

<sup>14</sup> Жарылгасова Б.Т., Суглобов А.Е. Международные стандарты аудита : учебное пособие / 3-е изд., стер. - М.: КНОРУС, 2007. - 400 с.

неправильное предоставление финансовой отчётности создает риск для всех её пользователей (инвесторов, кредиторов, заёмщиков, руководителей компании). В международных стандартах аудита, а также в работах отечественных и зарубежных экспертов рассмотрены типы ошибок в финансовой отчетности и методы их обнаружения. При изучении соблюдения принципа оценки непрерывности деятельности предприятия большое внимание уделяется использованию аналитических процедур.

Нарушение установленных в нормативных документах требований по ведению бухгалтерского учёта и подготовке отчётности происходит в трёх случаях:

1. В результате несоблюдения стандартов бухгалтерского учёта искажение реального состояния данных, отраженных в бухгалтерском учёте.

2. Нарушения, допущенные в финансовой отчётности в результате незаконных действий заинтересованных лиц.

3. Неопределённости в бухгалтерской отчётности могут быть допущены из-за низкой квалификации сотрудников бухгалтерии и недостаточным знанием нормативных документов по организации и ведению бухгалтерского учёта, а также в результате технических ошибок.

В конкурентной экономике определение финансового состояния предприятий, эффективности их деятельности имеет очень важное значение не только для самих хозяйствующих субъектов, но и для кредиторов и инвесторов, а анализ эффективности их деятельности выполняет функцию раскрытия показателей деятельности предприятия для всех заинтересованных лиц. При аудиторских проверках и оказании профессиональных услуг требуется использование современных методов и комплексной системы показателей для достоверной оценки эффективности и непрерывности деятельности предприятия, его финансового состояния.

В национальной и мировой практике используются различные методы рейтинговой оценки финансового состояния предприятий. К таким методам можно отнести «суммы мест», таксонометрический метод, метод суммы показателей, балльный метод, пространственный метод и так далее. Эти методы позволяют провести анализ финансово-экономической деятельности предприятий с различных сторон и определить их место среди конкурентов.

В нашей исследовательской работе мы постараемся осветить порядок совершенствования процесса рейтинговой оценки финансового состояния на основе применения таксонометрического метода. В Таблице 1 на основе финансовых показателей шести предприятий, относящихся к различным отраслям промышленности, рассмотрим порядок рейтинговой оценки их финансового состояния.

Таблица 1

Важные показатели деятельности предприятий<sup>15</sup>

Показатели	АО «Узбеккумир»	АО «Шаргункумир»	АО «Еростигаз»	АО СП «Uzbek Leasing International A.O.»	АО «Узметкомбинат»	АО «Узбеккимёмаш заводы»	Среднее значение по рядам, $\bar{x}_i$	Среднее квадратическое отклонение, $\sigma_i$
Рентабельность продаж, в процентах	25,5	27,6	39,5	83,03	21,52	12,36	34,92	56,27
Оборачиваемость ТМЗ, в днях	165,04	42,07	25,34	0,375	71,18	232,9	89,48	202,27
Чистая выручка от реализации продукции, тысяч сум	485107873	62255767	24902329	82360384	5260718862	107125049	1003745044	4678485100
Коэффициент рентабельности уставного капитала	-2	0,38	7,6	2,51	1,59	0,13	1,70	7,31
Коэффициент текущей ликвидности	2,5	1,388	11,37	1,33	1,9	1,19	3,28	8,93
Коэффициент абсолютной ликвидности	0,15	0,078	1,52	0,2	0,07	0,002	0,34	1,31
Коэффициент соотношения заёмных и собственных средств	2,2	0,75	0,07	3,11	1,28	1,37	1,46	2,40
Коэффициент соотношения собственных и заёмных средств	0,45	1,33	14,38	0,32	0,78	0,73	3,00	12,49

<sup>15</sup> Составлено автором на основе данных финансовой отчётности предприятий. Источник: <https://openinfo.uz/>

Для оценки финансового состояния предприятий таксонометрическим методом представим данную информацию в виде следующей матрицы X.

$$X = \begin{bmatrix} 25,5 & 27,6 & 39,5 & 83,03 & 21,52 & 12,36 \\ 165,04 & 42,07 & 25,34 & 0,375 & 71,18 & 232,9 \\ 485107873 & 62255767 & 24902329 & 82360384 & 5260718862 & 107125049 \\ -2 & 0,38 & 7,6 & 2,51 & 1,59 & 0,13 \\ 2,5 & 1,388 & 11,37 & 1,33 & 1,9 & 1,19 \\ 0,15 & 0,078 & 1,52 & 0,2 & 0,07 & 0,002 \\ 2,2 & 0,75 & 0,07 & 3,11 & 1,28 & 1,37 \\ 0,45 & 1,33 & 14,38 & 0,32 & 0,78 & 0,73 \end{bmatrix}$$

Разделив разницу каждого элемента матрицы X от среднего показателя по ряду на среднее квадратическое отклонение образуем матрицу Z.

$$Z = \begin{bmatrix} -0,17 & -0,13 & 0,08 & 0,86 & -0,24 & -0,40 \\ 0,37 & -0,23 & -0,32 & -0,44 & -0,09 & 0,71 \\ -0,11 & -0,20 & -0,21 & -0,20 & 0,91 & -0,19 \\ -0,51 & -0,18 & 0,81 & 0,11 & -0,02 & -0,22 \\ -0,09 & -0,21 & 0,91 & -0,22 & -0,15 & -0,23 \\ -0,14 & -0,20 & 0,91 & -0,10 & -0,20 & -0,26 \\ 0,31 & -0,30 & -0,58 & 0,69 & -0,08 & -0,04 \\ -0,20 & -0,13 & 0,91 & -0,21 & -0,18 & -0,18 \end{bmatrix}$$

Эталонное предприятие  $Z^3 = (Z^3_1, Z^3_2, Z^3_3, Z^3_4, Z^3_5, Z^3_6, Z^3_7, Z^3_8) = (0,86; -0,44; 0,91; 0,81; 0,91; -0,58; 0,91)$ . Эталон состоит из лучших показателей каждого ряда матрицы Z. Следует отметить, что в качестве эталона взяты наибольшие значения в ряду по коэффициенту текущей ликвидности, рентабельности продаж и показателям чистой выручки от реализации продукции. Поскольку высокое значение этих показателей отражает устойчивое финансовое состояние. И наоборот, наименьшее значение показателя оборачиваемости ТМЗ в днях свидетельствует о скорости оборота.

На основе расчёта суммы квадратов разницы между показателями изучаемых предприятий и показателями эталонного предприятия Z определим рейтинговые показатели предприятий.

$$R_{\text{«Узбеккумир» АО}} = (-0,17-0,86)^2 + (0,37-(-0,44))^2 + (-0,11-0,91)^2 + (-0,51-0,81)^2 + (-0,09-0,91)^2 + (-0,14-0,91)^2 + (0,31-(-0,58))^2 + (-0,20-0,91)^2 = \mathbf{8,62}$$

$$R_{\text{«Шаргункумир» АО}} = (-0,13-0,86)^2 + (-0,23-(-0,44))^2 + (-0,20-0,91)^2 + (-0,18-0,81)^2 + (-0,21-0,91)^2 + (-0,20-0,91)^2 + (-0,30-(-0,58))^2 + (-0,13-0,91)^2 = \mathbf{6,89}$$

$$R_{\text{«Еростигаз» АО}} = (0,08-0,86)^2 + (-0,32-(-0,44))^2 + (-0,21-0,91)^2 + (0,81-0,81)^2 + (0,91-0,91)^2 + (0,91-0,91)^2 + (-0,58-(-0,58))^2 + (0,91-0,91)^2 = \mathbf{1,87}$$

$$R_{\text{«Uzbek Leasing International A.O.» АО}} = (0,86-0,86)^2 + (-0,44-(-0,44))^2 + (-0,20-0,91)^2 + (0,11-0,81)^2 + (-0,22-0,91)^2 + (-0,10-0,91)^2 + (0,69-(-0,58))^2 + (-0,21-0,91)^2 = \mathbf{6,886}$$

$$R_{\text{«Узметкомбинат» АО}} = (-0,24-0,86)^2 + (-0,09-(-0,44))^2 + (0,91-0,91)^2 + (-0,02-0,81)^2 + (-0,15-0,91)^2 + (-0,20-0,91)^2 + (-0,08-(-0,58))^2 + (-0,18-0,91)^2 = \mathbf{5,82}$$

$$R_{\text{«Узбеккимёмаш заводи» АО}} = (-0,40-0,86)^2 + (0,71-(-0,44))^2 + (-0,19-0,91)^2 + (-0,22-0,81)^2 + (-0,23-0,91)^2 + (-0,26-0,91)^2 + (-0,04-(-0,58))^2 + (-0,18-0,91)^2 = \mathbf{9,33}$$

При этом наиболее близкое к показателям эталонного предприятия Z, то есть предприятие с наименьшей разницей в показателях считается предприятием, имеющим высокий рейтинг.

Следовательно, можно оценить, что предприятие с наименьшим значением определённых рейтинговых показателей - акционерное общество «Еростигаз» на 1 месте по финансовому состоянию и инвестиционной привлекательности, и, наоборот, предприятие с наибольшим значением акционерное общество «Узбеккимёмаш заводи» имеет самый низкий рейтинг.

На основе применения предложенной усовершенствованной методики комплексной оценки финансового состояния предприятий будет достигнуто повышение эффективности управленческих решений и эффективное использование финансовых ресурсов.

В третьей главе диссертации под названием **«Направления совершенствования использования аналитических процедур в аудиторской деятельности»** разработаны рекомендации по совершенствованию использования аналитических процедур в деятельности аудиторских организаций на основе зарубежного опыта и использования современных цифровых технологий.

В совершенствовании аудиторской деятельности в нашей республике, в повышении качества аудиторских проверок требуется широкое использование зарубежного опыта и внедрение международных стандартов аудита. Согласно международному стандарту аудита № 450 под названием «Оценка искажений, выявленных в ходе аудита» (пункт 4 (а)) нарушения представляют собой разницу между отчётной суммой, классификацией или раскрытием в соответствии с системой отчётности. Также отмечено, что нарушения могут быть в результате технических ошибок и мошенничества.

По мнению И.Малецкой, целесообразно использовать аналитические процедуры в два этапа. На первом этапе определяется нетрадиционное изменение показателей, не соблюдение естественных отношений между ними и зон риска, в которых возможна фальсификация финансовой отчётности<sup>16</sup>.

<sup>16</sup> Малецкая И.П. Аналитические процедуры в выявлении возможных искажений бухгалтерской финансовой отчетности / И.П. Малецкая // Современный научный потенциал и перспективные направления

На втором этапе рассчитывается интегральный показатель для подтверждения (не подтверждения) фактов нарушения отчётности, что в целом позволит оценить вероятность искажения отчётности<sup>17</sup>. И.Малецкая использовала M-score модель М.Бениша для расчёта интегрального показателя<sup>18</sup>.

М.Бениш выявил признаки фальсификации финансовой отчётности на основе расчёта 8 индексов и отразил в комплексном индексе M-score:

$$M\text{-score} = -4,84 + DSRI \times 0,920 + GMI \times 0,528 + AQI \times 0,404 + SGI \times 0,892 + DEPI \times 0,115 - SGAI \times 0,172 + TATA \times 4,679 - LVGI \times 0,327$$

индекс дебиторской задолженности по ежедневным продажам (DSRI);

индекс рентабельности продаж по валовой прибыли (GMI);

индекс качества активов (AQI);

индекс роста дохода (SGI);

индекс амортизации (DEPI);

индекс расходов на реализацию и административных расходов (SGAI);

индекс коэффициента финансовой зависимости (LVGI);

индекс начислений к сумме активов (TATA).

Значение общего индекса M-score для организаций, которые не подделывали отчётность, не должен превышать 2,22, в противном случае можно сделать вывод, что компания фальсифицировала отчётность.

Модель М.Бениша усовершенствована в исследованиях М.Роксаса<sup>19</sup>. Эта модель обобщённого индекса включает не восемь, а пять показателей (индексы расходов на реализацию и административных расходов, финансовой зависимости и индекс начислений к сумме активов считаются незначительными для модели). В этой модели общий индекс M-score равен 2,76. Если значение обобщённого индекса превышает пороговое значение, то это оценивается как то, что такая компания, возможно, прибегла к мошенничеству для фальсификации финансовой отчётности.

В таблице 2 оценим вероятность наличия или отсутствия случаев фальсификации финансовой отчётности на основе расчётов финансовых показателей по модели M-score М.Бениша и М.Роксаса акционерного общества «Узбеккумир», являющегося объектом нашего исследования.

Из данных таблицы видно, что расчёты по модели M-score М.Бениша и М.Роксаса в акционерном обществе «Узбеккумир» свидетельствуют о высокой вероятности фактов подделки в формах финансовой отчётности для 2020 года.

---

теоретических и практических аспектов 27-28 февраля 2017 года, г. Санкт-Петербург. — СПб.: КультИнформПресс, 2017. — 125-128.

<sup>17</sup> Малецкая И.П. Анализ признаков преднамеренного искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности на основе данных финансовых индикаторов / И.П. Малецкая // Направления и механизмы развития науки нового времени: от теории до внедрения результатов, Санкт-Петербург. — СПб.: КультИнформПресс, 2017. — С. 198-200.

<sup>18</sup> Beneish M.D. The Detection of Earnings Manipulation // Financial Analysts Journal. — 1999. — Vol. 55. No.5. — pp. 24-36.

<sup>19</sup> Roxas M.L. Financial Statement Fraud Detection Using Ratio and Digital Analysis // Journal of Leadership, Accountability and Ethics. — 2011. — Vol. 8(4). — pp. 56-66.



Таблица 2

## Расчёт финансовых показателей

Показатели	Метод расчёта	Значение показателя		Темп роста	Установленная норма по Бенишу	Отклонение от нормы
		01.07.2019	01.07.2020			
1. Индекс дебиторской задолженности по ежедневным продажам (DSRI)	1-строка / 2-строка	0,300	0,317	1,056	<1,031	0,025
2. Индекс рентабельности продаж по валовой прибыли (GMI)	(2-строка – 3-строка / 2-строка)	0,030	0,255	8,415	<1,014	7,401
3. Индекс качества активов (AQI)	(4- строка – 5-строка - 6-строка) / 4-строка	-0,006	-0,033	1,036	<1,039	-0,003
4. Индекс роста дохода (SGI)	2-строка	165089449	224339326	1,359	<1,411	-0,052
5. Индекс амортизации (DEPI)	7-строка/ (7-строка +6-строка)	0,274	0,292	1,089	<0,018	1,071
6. Индекс расходов на реализацию и административных расходов (SGAI)	(8-строка +9-строка) / 2-строка	0,090	0,101	1,129	1,0	0,129
7. Индекс коэффициента финансовой зависимости (LVGI)	(10-строка +11-строка) / 4-строка	0,662	0,702	1,060	1,0	0,060
8. Индекс начислений к сумме активов (TATA)	(Δ5-строка - Δ11-строка - Δ12-строка +Δ13-строка +Δ14-строка -7к-строка) / 4к-строка	x	x	-0,354	0,0	-0,354
Индекс M-score М.Бениша		x	0,494	x	-2,22	2,714
Индекс M-score М.Роксас		x	4,133	x	-2,76	6,893

Основываясь на данных таблицы 2, можно предположить, что в финансовой отчётности акционерного общества «Узбеккумир» совершены следующие правонарушения:

отсутствие обязательств по налогу на прибыль, несмотря на резкое

увеличение доли валовой прибыли в доходах, означает наличие признаков мошенничества в финансовой отчётности;

рост долгосрочных активов, не связанный с увеличением объёма основных средств, может свидетельствовать о необоснованной капитализации расходов;

резкое изменение амортизационных отчислений указывает на возможное мошенничество в финансовой отчётности;

если темп роста доли расходов, относящихся к выручке от реализации, вдруг существенно отклоняется, вероятно, это свидетельствует о нарушении в себестоимости реализованной продукции или выручке от реализации;

динамика оборотных средств по отношению к совокупным активам нестабильна, что позволяет определить манипулирование доходами или расходами в рамках расчётного принципа.

По нашему мнению, в исследованиях, направленных на создание новых моделей, позволяющих выявить факты наличия или отсутствия фальсификации отчётности, должны учитываться не только показатели, характеризующие финансовое состояние и финансовые результаты анализируемой организации, но и особенности законодательства Узбекистана, бизнес практики и финансовой отчётности, состояние определённой сферы и экономики в целом на определённый момент времени.

В соответствии с международным стандартом аудита №520 под названием «Аналитические процедуры», в составе аналитических процедур предусмотрено сравнение фактических показателей финансовой отчётности с прогнозными показателями, рассчитанными аудитором.

На сегодняшний день существует множество эффективных методов прогнозирования, связанных с сильным математическим аппаратом. В научной литературе приведено наличие более 100 методов и моделей прогнозирования.

При использовании моделей регрессионного прогнозирования имеется возможность прогнозировать показатели последнего года с помощью применения функций «Предсказ», «Тенденция» и «Линейн» программы MS Excel.

Функция «Предсказ» программы MS Excel на основе имеющихся числовых значений позволяет прогнозировать будущие их значения с определённой степенью точности. Например, показатели некоторых объектов с течением времени имеют свойство изменяться. Такие изменения эмпирически отражаются в таблице значений  $x$  и соответствующих им значений  $y$ .

Используя данные финансовой отчётности акционерного общества «Узбеккумир кумир казиб олиш ва сотиш», определим прогнозный показатель для статей актива баланса за 4-й квартал 2020 года с помощью функции «Предсказ» программы MS Excel (рис. 2).

Обозначим  $x$  через  $8$ , в фактические значения  $y$  введём фактические показатели имущества предприятия за 2019-2020 годы по кварталам, а в

фактические значения  $x$  – ряды, где расположены периоды от 1 до 7. С помощью этой функции определяется прогнозный показатель, основанный на тенденциях изменения показателей за предыдущие периоды.

The screenshot shows the MS Excel interface with the 'Forecast' function dialog box open. The dialog box displays the formula `=ПРЕДСКАЗ(8;B6:H6;B5:H5)` and the calculated value 2531860276. The table below shows the financial data for the company 'Uzbekkumir kumir kazib oliysh va sotish'.

Анализ динамики статей актива бухгалтерского баланса акционерного общества "Узбеккумир кумир казиб олиш ва сотиш"										
Актив баланса	2019 год				2020 год				Годовой прогноз на 2020 год	Разница от прогноза
	1- квартал	2- квартал	3- квартал	4- квартал (годовой)	1- квартал	2- квартал	3- квартал	4- квартал (годовой)		
A	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Стоимость имущества предприятия, всего	2417656006	2461224385	2498899059	2498396842	2463992639	2429010772	2576535974	2401889454	+ ПРЕДСКАЗ(8;B6:H6;B5:H5)	
1. Долгосрочные активы	1830596094	1874109301	1986193272	1878669459	1983536249	1946765499	2066791453	1910903815		
2. Текущие активы	587059912	587115084	512705787	619727383	480456390	482245273	509744521	490985639		
2.1 Резервы и расходы	252505667	330930278	383922889	348587484	341018237	350289272	357167466	354784031		
2.2 Дебиторская задолженность	272037375	198205292	61782568	202947362	78889848	71113609	92277550	49574006		
2.3 Денежные средства и ценные бумаги	62516870	57979514	67000330	68192537	60548305	60842392	60299505	86627602		

**Рис. 2. Применение функции «Предсказ» программы MS Excel при прогнозировании показателей финансовой отчётности<sup>20</sup>**

В нашем примере прогнозный показатель имущества акционерного общества «Узбеккумир кумир казиб олиш ва сотиш» для 4 квартала 2020 года составил 2531860276 тысяч сумов (рис. 3). В том же порядке определим прогнозные показатели и по другим показателям актива баланса.

The screenshot shows the MS Excel interface with the completed table. The forecasted values for 2020 are highlighted in red in the original image.

Анализ динамики статей актива бухгалтерского баланса акционерного общества "Узбеккумир кумир казиб олиш ва сотиш"										
Актив баланса	2019 год				2020 год				Годовой прогноз на 2020 год	Разница от прогноза
	1- квартал	2- квартал	3- квартал	4- квартал (годовой)	1- квартал	2- квартал	3- квартал	4- квартал (годовой)		
A	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Стоимость имущества предприятия, всего	2417656006	2461224385	2498899059	2498396842	2463992639	2429010772	2576535974	2401889454	2531860276	-129970822
1. Долгосрочные активы	1830596094	1874109301	1986193272	1878669459	1983536249	1946765499	2066791453	1910903815	2059700397	-148796582
2. Текущие активы	587059912	587115084	512705787	619727383	480456390	482245273	509744521	490985639	472159879,7	18825759,29
2.1 Резервы и расходы	252505667	330930278	383922889	348587484	341018237	350289272	357167466	354784031	382031432,3	-27247401,3
2.2 Дебиторская задолженность	272037375	198205292	61782568	202947362	78889848	71113609	92277550	49574006	28699720,43	20874285,57
2.3 Денежные средства и ценные бумаги	62516870	57979514	67000330	68192537	60548305	60842392	60299505	86627602	61428727	25198875

**Рис. 3. Прогнозные показатели статей актива баланса, определённые с помощью функции «Предсказ» программы MS Excel<sup>21</sup>**

<sup>20</sup> Разработано автором в результате исследований.

<sup>21</sup> Разработано автором в результате исследований.

Сравнив прогнозные показатели, рассчитанные аудитором, с фактическими показателями, посредством выявления рядов с наибольшими расхождениями («зон риска») достигается снижение объёма работы и сокращение времени при аудиторской проверке, а также уменьшение аудиторского риска на основе определения статей, которым аудитор должен уделить основное внимание. Из рисунка 4 видно, что в результате анализа статей баланса акционерного общества «Узбеккумир кумир казиб олиш ва сотиш» выявлено наличие существенного отклонения долгосрочных активов предприятия от прогнозных показателей (-148796582 тысяч сум). От аудитора требуется углубленное изучение состава долгосрочных активов и определения причин отклонения. Также тот факт, что сумма резервов и расходов в структуре текущих активов (-27247401 тысяч сум) существенно отличается от прогнозного показателя требует от аудитора тщательного изучения их состава с использованием прочих аудиторских процедур. Таким образом необходимо определить области потенциального риска в финансовой отчетности для сегмента, в котором проведён аудит. Аудитор должен определить является ли нетрадиционные отклонения последствием нормальных экономических явлений или последствием нарушений.

## ЗАКЛЮЧЕНИЕ

В результате наших исследований сформулированы следующие научно-теоретические выводы по совершенствованию аналитических процедур в аудиторской деятельности в нашей республике:

1. В условиях, когда на рынке аудиторских услуг изо дня в день усиливается конкуренция, обоснована необходимость использования аналитических процедур для снижения затрат труда и таким образом повышения эффективности услуг в управлении и оптимизации руководителями аудиторских организаций расходов, возникающих при аудиторских проверках, снижении неоправдавших себя расходов, при сборе аудиторских доказательств. Также посредством применения аналитических процедур на основе определения в финансовой отчётности «зон риска» достигается минимизация риска необнаружения, повышение качества и сокращение расходов аудиторской проверки.

2. Разработан порядок использования аналитических процедур в аудиторской деятельности, состоящий из 5 этапов и включающий ознакомление с бизнесом клиента, выявление ошибок в финансовой отчётности, оценку непрерывности деятельности, эффективности и экономической устойчивости предприятий, а также подготовку информации аудитора для руководства предприятия. Данный порядок устанавливает направления использования аналитических процедур при сборе аудиторских доказательств, а также в процессе оказания профессиональных услуг аудиторскими организациями.

4. Установлены цели и задачи использования аналитических процедур в процессе планирования аудита. Также на этапе до заключения договора и на этапе планирования обозначены направления использования аналитических процедур. Это послужит на первоначальном этапе аудита обозначению траектории действий аудитора в использовании аналитических процедур.

5. Раскрыты важные аспекты, на которые аудитор должен обратить внимание при использовании аналитических процедур на основном этапе аудита при выявлении ошибок, имеющих в финансовой отчётности. Изложен порядок определения на основе использования аналитических процедур случайных или технических ошибок в финансовой отчётности, ошибок, допущенных в результате незаконных действий заинтересованных лиц, а также вследствие несоблюдения стандартов бухгалтерского учета.

6. Разработано предложение по совершенствованию рейтинговой оценки финансового состояния предприятий на основе четырехэтапного таксонометрического метода. На основе данного предложения применение математических и статистических методов при рейтинговой оценке финансового состояния предприятий с помощью финансовых и нефинансовых показателей обеспечивает точность расчётов и объективность результатов рейтинга. Использование усовершенствованного метода комплексной оценки финансового состояния предприятий помогает

принятию оптимальных финансовых и управленческих решений, а также выявлению возможностей эффективного использования ресурсов.

7. В совершенствовании аудиторской деятельности в нашей стране требуется обширное использование зарубежного опыта, широкое внедрение международных стандартов аудита и применение современных цифровых технологий в аудиторской деятельности. Для выявления мошенничества в виде фальсификации, манипулирования и искажения финансовой отчётности предложено использование моделей M-score М.Бениша и Марии М.Роксас, модели Жонс, цифрового анализа, основанного на законе Бенфорда, моделей с нефинансовыми показателями.

8. В условиях развития цифровой экономики в нашей республике использование современных информационных технологий в аудиторской деятельности позволит повысить эффективность деятельности, использовать сложные количественные методы аналитических процедур. В этих целях была разработана программа рейтинговой оценки финансового состояния предприятий и получено свидетельство от Агентства по интеллектуальной собственности. Использование этой программы даст возможность повысить эффективность аналитических процедур, снизить участие человеческого фактора, повысить точность, провести сравнительный анализ на предприятиях и в их системах. Также возможно будет определить области потенциального риска в финансовой отчётности на основе сравнения фактических показателей с прогнозными показателями, рассчитанными с использованием функций «Предсказ», «Тенденция» и «Линейн» программы MS Excel, рекомендуемых для прогнозирования аудитором показателей финансовой отчётности.

Внедрение в практику научных предложений и практических рекомендаций, разработанных в исследовательской работе, послужит совершенствованию использования аналитических процедур на всех этапах аудиторской деятельности, развитию аудиторской деятельности в нашей республике, эффективному выполнению поставленных задач при переходе на международные стандарты аудита.

**THE SCIENTIFIC COUNCIL № DSc.03/30.12.2019.I.17.01  
AWARDING SCIENTIFIC DEGREES AT THE  
TASHKENT INSTITUTE OF FINANCE**

---

**TASHKENT INSTITUTE OF FINANCE**

**CHORIEV ISROIL KHAMZAEVICH**

**IMPROVING ANALYTICAL PROCEDURES IN AUDIT ACTIVITY**

**08.00.08 – Accounting, economic analysis and audit**

**DISSERTATION ABSTRACT  
of the doctor of philosophy (PhD) on economics**

**Tashkent city – 2021 year**

**The theme of the doctoral dissertation (Doctor of Philosophy) was registered at the Supreme Attestation Commission of the Cabinet of Ministers of the Republic of Uzbekistan under № B2019.2.PhD/Iqt1017.**

The dissertation has been prepared at the Tashkent Institute of Finance.

The abstract of the dissertation is published in three languages (Uzbek, Russian and English (summary)) on the website of the Scientific Council ([www.tfi.uz](http://www.tfi.uz)) and on the website «Ziyonet» Information and educational portal ([www.ziyonet.uz](http://www.ziyonet.uz)).

**Scientific supervisor:** **Karimov Akrom Abbosovich**  
Doctor of Economic science, Professor

**Official opponents:** **Akhmedjanov Karimjon Bakidjanovich**  
Doctor of Economic science, Professor

**Urazov Komil Bahramovich**  
Doctor of Economic science, Professor


**Leading organization:** **Tashkent State Agrarian University**

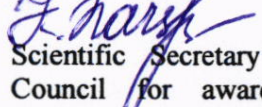
The defense of the dissertation will take place on 09 «09», 2021 at 14<sup>00</sup> at the meeting of the Scientific Council DSc.03/30.12.2019.I.17.01 at the Tashkent Institute of Finance. Address: 100000, 60A, Amir Temur Street, Tashkent city; Phone: (99871) 234-53-34, fax: (99871) 234-46-26, e-mail: [ilmiykengash@tfi.uz](mailto:ilmiykengash@tfi.uz).

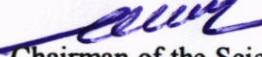
The dissertation is available at the Information resource center of the Tashkent Institute of Finance (registered number 212). Address: 100000, 60A, Amir Temur Street, Tashkent city. Phone: (99871) 234-53-34, fax: (99871) 234-46-26, e-mail: [admin@tfi.uz](mailto:admin@tfi.uz)

The abstract of the dissertation was distributed on «23» 08 2021.  
(mailing report № 35 dated «23» 08 2021).



  
**T.Z. Teshabaev**  
Chairman of the Scientific Council for awarding of scientific degrees, Doctor of Economic science, Professor

  
**N.N. Kalendarova**  
Scientific Secretary of the Scientific Council for awarding of scientific degrees, Doctor of Philosophy on Economics (PhD)

  
**I.N. Kuziev**  
Chairman of the Scientific seminar under the Scientific Council for awarding of scientific degrees, Doctor of Economic science, Professor



## INTRODUCTION (abstract of the thesis of the (PhD))

**The aim of the research work** is to develop proposals and recommendations on improving analytical procedures in audit activity.

**Research objectives are as following:**

research and summary theoretical and methodological basis of analytical procedures using in audit activity;

develop recommendations on the application of analytical procedures in audit activity, which are conform to modern requirements, based on a critical assessment the types (classification) of analytical procedures in existing regulatory acts;

identification of problems and prospects for using analytical procedures in audit activity;

develop proposals and recommendations for analytical procedures using at all stages of auditing based on integrated approach;

develop recommendations for improving the methodological basis of analytical procedures in assessing the effectiveness of business entities activity and their financial position;

on the basis of foreign practice, develop proposals to identify fraud related to falsification of financial statements using analytical procedures in audit;

develop practical proposals for using analytical procedures with modern digital technologies application in audit activity.

**The research objects** are audit organizations, processes of using analytical procedures in JSC «Uzbekumir» and JSC «Uzbek Leasing International A.O.»

**The scientific novelty of the research is as follows:**

the possibility of detecting up to 27 percent of errors in financial reporting was justified by introducing a complex assessment of the continuity and efficiency of activity of enterprise in analytical procedures, which are used in the audit;

the possibility of increasing to 30 percent of information support of internal audit was justified on the basis of introducing into the accounting policy of the enterprise a method of analysis of streamlining and grouping according to a set of financial and non-financial indicators;

in order to reduce the audit effort by up to 50 percent, the using of forecasting methods is proposed during identifying financial statements which have the probability of errors;

to halve the risk of non-detection was justified based on the identification of cases of fraud and falsification of financial statements during audit checks.

**Implementation of the research results.** Based on the scientific results obtained to improve analytical procedures in audit activity:

the proposal to detect up to 27 percent of errors in financial reporting by introducing a complex assessment of the continuity and efficiency of activity of enterprise in analytical procedures, which are used in the audit, was used by the Chamber of Auditors of Uzbekistan in develop methodological recommendations for conducting an audit (Reference No.10 of the Chamber of Auditors of Uzbekistan dated December 14, 2020). As a result of the implementation of this proposal, based on the wide using of analytical procedures when getting acquainted with the client's business, identifying errors in financial reporting, in

assessing the continuity, efficiency and financial stability of business entities, and in the preparation of audit information for the management of the enterprise, improved audit efficiency through a better understanding of the client in the planning of the audit, establishing the level of audit risk when checking financial statements, identifying unconventional deviations in financial statements and reducing the number and volume of other audit procedures;

the proposal to increase to 30 percent of information support of internal audit on the basis of introducing into the accounting policy of the enterprise a method of analysis of streamlining and grouping according to a set of financial and non-financial indicators is reflected in the section of the organization of the internal control system of the accounting policy of Uzbekumir and Uzbek Leasing International A.O. joint-stock companies (Reference No.1 of Uzbekumir JSC dated March 5, 2021 (outgoing letter No. 01-13/767), Reference No.236 of Uzbek Leasing International A.O. JSC dated February 26, 2021). On the base of using improved method of complex assessment of the financial position and investment attractiveness of enterprises achieved an increasing of effectiveness of management decisions and efficient use of financial resources, also an increasing to 30 percent of information support of internal audit;

the proposal to use of forecasting methods during identifying financial statements which have the probability of errors in order to reduce the audit effort by up to 50 percent was used by the Chamber of Auditors of Uzbekistan in develop methodological recommendations for conducting an audit (Reference No.10 of the Chamber of Auditors of Uzbekistan dated December 14, 2020). Comparing the obtained forecast indicators with the actual indicators, by identifying the rows with the most significant deviations («risk zones»), the auditor achieved a reduction in the volume of work and time of audit and reduction of audit risk based on the definition of points that the auditor should focus on;

the proposal to halve the risk of non-detection based on the identification of cases of fraud and falsification of financial statements during audit checks was used by the Chamber of Auditors of Uzbekistan in develop methodological recommendations for conducting an audit (Reference No.10 of the Chamber of Auditors of Uzbekistan dated December 14, 2020). Based on using of M-Score models by M.Beneish (based on eight indices) and Maria M. Roxas (based on five indices), the overall M-Score index was calculated, thanks to it in accordance with exceeding its limit values, the presence of fraud and falsification of financial reporting was revealed. This make possible to reduce the risk of non-detection by half during the audit.

**Approbation of scientific results.** The results of the research were discussed at 7 republican and 4 international scientific and practical conferences.

**Publication of the research results:** 19 academic papers have been published on the topic of the thesis, including 8 articles in scientific journals which are recommended by the Supreme Attestation Commission of the Republic of Uzbekistan, including 2 scientific articles in foreign journals.

**Scope and structure of the dissertation.** The dissertation consists of an introduction, three chapters, conclusion, a list of references and appendixes. The volume of the dissertation is 130 pages.

**ЭЪЛОН ҚИЛИНГАН ИШЛАР РЎЙХАТИ**  
**СПИСОК ОПУБЛИКОВАННЫХ РАБОТ**  
**LIST OF PUBLISHED WORKS**

**I бўлим (I часть, part I)**

1. Choriev I.H. From The Analytical Procedure At The Initial Stage Of The Audit Use Issues // International Journal of Advanced Science and Technology. Vol. 29 No. 8s (2020): Vol. 29 No. 8s (2020) Special Issue. <http://sersc.org/journals/index.php/IJAST/article/view/10408>. (№3; Scopus)

2. Чориев И.Х. Аудитнинг дастлабки босқичида таҳлилий амаллардан фойдаланиш масалалари // Иқтисодиёт ва таълим. – Т., 2020. №3. –Б. 107-111 (08.00.00; №11).

3. Choriev I. Important issues of using analytical activities in auditing in the Republic of Uzbekistan // International Journal of Economics, Commerce and Management United Kingdom, Vol. VII, Issue 12, December 2019. P. 483-491. (№23; SJIF – 6.597)

4. Чориев И.Х. Аудиторлик фаолиятида таҳлилий амаллардан фойдаланишнинг муҳим масалалари // «Молия» илмий электрон журнали. – Т., 2019. №5. –Б. 34-41 (08.00.00; №12).

5. Чориев И.Х. Таҳлилий амаллар – аудиторлик хизматлари сифатини ошириш воситаси // Иқтисодиёт ва таълим. – Т., 2017. №1. –Б. 42-44 (08.00.00; №11).

6. Чориев И.Х. Аудиторлик фаолиятида таҳлилий амаллардан фойдаланиш услубиётини такомиллаштириш масалалари / «Рақамли иқтисодиётни шакллантиришнинг хориж тажрибасидан самарали фойдаланиш йўллари» мавзусидаги халқаро онлайн илмий-амалий конференция материаллари тўплами. – Т.: ТМИ, 2020. 20 май. 604-607 б.

7. Чориев И.Х. Аудитнинг дастлабки босқичида таҳлилий амаллардан фойдаланиш масалалари / «Банкларга молиявий маблағларни жалб қилиш ва уларнинг инновацион хизматлари самарадорлигини ошириш». Республика илмий-амалий конференция материаллари тўплами. Т.: ТМИ, 2020. 6 июнь. 470-473 б.

8. Чориев И.Х. Аудиторлик фаолиятида прогнозлаш усулларида фойдаланиш / «Рақамли иқтисодиётга ўтиш даврида бухгалтерия ҳисоби ва аудитни халқаро стандартларга мувофиқлаштириш масалалари» мавзусидаги халқаро илмий-амалий конференция материаллари тўплами. – Т.: ТМИ, 2020. 24 октябрь. 631-635 б.

9. Чориев И.Х. Таҳлилий амаллар – аудит сифатини оширишнинг муҳим мезони / «Иқтисодиётни модернизация қилиш шароитида бухгалтерия ҳисоби, иқтисодий таҳлил ва аудитни ривожлантириш масалалари» мавзусидаги Республика илмий-амалий конференцияси илмий маърузалари тўплами. Т.: ТДИУ, 2013. 30 апрель. 321-323 б.

## II бўлим (II часть, part II)

10. Чориев И.Ҳ. Корхоналар молиявий ҳолатини рейтинг баҳолаш усулларини такомиллаштириш // Бозор, пул ва кредит. – Т., 2016. №6. – Б. 61-65. (08.00.00; №4).

11. Чориев И.Ҳ., Хакимов Б.Ж., Мавлонов Н.Н. Мезонлар давр талабига мос бўлсин // Бозор, пул ва кредит. – Т., 2013. №1. – Б. 65-67. (08.00.00; №4).

12. Чориев И.Ҳ., Чориев Б.Ҳ. Таҳлилий амаллар – аудит сифатини ошириш гарови // Солиқ тўловчининг журнали. – Т., 2009. №3. – Б. 32-33.

13. Чориев И.Ҳ. Аудиторлик фаолиятида молиявий ҳисоботдаги хатоликларни аниқлашда таҳлилий амаллардан фойдаланиш / «Бухгалтерия ҳисоби ва аудиторлик фаолиятини халқаро стандартлар асосида ташкил этишнинг долзарб масалалари» мавзусидаги республика илмий-амалий анжумани материаллари тўплами. – Т.: ТМИ, 2021. 21 май. 21-24 б.

14. Чориев И.Ҳ. Аудиторлик фаолиятида таҳлилий амаллардан фойдаланишнинг муҳим йўналишлари / «Рақамли иқтисодиётга ўтиш даврида бухгалтерия ҳисоби ва аудитни халқаро стандартларга мувофиқлаштириш масалалари» мавзусидаги халқаро илмий- амалий конференция материаллари тўплами. – Т.: ТМИ, 2020. 24 октябрь. 635-638 б.

15. Чориев И.Ҳ. Экспресс-таҳлил – корхона молиявий ҳолатини баҳолашнинг муҳим усули / «Ўзбекистонда молиявий секторнинг ролини ошириш ва унда илғор хориж тажрибасидан фойдаланиш» мавзусидаги халқаро илмий-амалий конференция материаллари тўплами – Т.: ТМИ, 2015. 2 апрель. 433-435 б.

16. Чориев И.Ҳ. Асосий фаолият фойдасининг омилли таҳлилинди такомиллаштириш / «Иқтисодиётни модернизация қилиш шароитида бухгалтерия ҳисоби, аудит ва таҳлилни такомиллаштириш йўналишлари» мавзусидаги республика илмий-амалий конференция тезислар тўплами. – Т.: ТМИ, 2014. 7 июнь. 35-39 б.

17. Чориев И.Ҳ., Хакимов Б.Ж. Иқтисодий таҳлилда логарифмлаш усулининг афзалликлари / «Миллий иқтисодиётга инвестицияларни жалб қилишни фаоллаштириш» республика илмий-амалий конференция тезислар тўплами. 2013. 15 ноябрь. 247-249 б.

18. Чориев И.Ҳ. Аудиторлик фаолиятида таҳлилий амаллардан фойдаланишнинг муҳим йўналишлари / «Рақобатбардош иқтисодиётни ривожлантириш шароитида бухгалтерия ҳисоби, иқтисодий таҳлил ва аудитнинг долзарб масалалари» мавзусидаги республика илмий-амалий конференция тезислар тўплами. – Т.: ТМИ, 2013. 14 декабрь. 159-161 б.

19. Чориев И., Тохиров У. Корхоналар фаолияти таҳлилида иқтисодий-математик усуллардан фойдаланиш масалалари / «Рақобатбардош иқтисодиётни ривожлантириш шароитида бухгалтерия ҳисоби, иқтисодий таҳлил ва аудитнинг долзарб масалалари» мавзусидаги республика илмий-амалий конференция тезислар тўплами. – Т.: ТМИ, 2013. 14 декабрь. 180-182 б.

Автореферат «Молия» журналида тахрирдан ўтказилди  
(21.08.2021)

Босишга рухсат этилди: 23.08.2021 йил.  
Бичими 60x84. «Times New Roman»  
Гарнитурда рақамли босма усулида босилди.  
Шартли босма табағи 3,6. Адади: 100. Буюртма № 28

«DAVR MATBUOT SAVDO» МЧЖ  
босмахонасида чоп этилди  
100198, Тошкент, Қўйлик, 4-мавзе, 46.