



AKTUAR MOLIYA VA BUXGALTERIYA HISOBI ILMIY JURNALI

Vol. 6 Issue 05 | pp. 209-214 | ISSN: 2181-1865

Available online <https://finance.tsue.uz/index.php/afa>

MODIFIKATSIYALANGAN AUDITORLIK XULOSALARINI TUZISH USLUBIYATI



A.Z.Avlokulov

Toshkent davlat iqtisodiyot universiteti professori, i.f.d.,

X.X.Kafiyev

Toshkent davlat iqtisodiyot universiteti mustaqil izlanuvchisi

O.O.Xolmatov

Toshkent davlat iqtisodiyot universiteti mustaqil izlanuvchisi

Annotatsiya. Mazkur maqolada modifikatsiyalangan auditorlik xulosalarining iqtisodiy mohiyati, ularni shakllantirishning nazariy-metodologik jihatlari hamda xalqaro audit standartlari asosida tuzish uslubiyati tadqiq etilgan. Shuningdek, modifikatsiyalangan fikr turlari, ularni qo'llash shartlari va auditorlik amaliyotida yuzaga keluvchi muammolar tahlil qilingan. Tadqiqot natijasida modifikatsiyalangan auditorlik xulosalarini tuzish bo'yicha takomillashtirilgan uslubiy yondashuvlar ishlab chiqilgan.

Kalit so'zlar: audit, auditorlik xulosasi, modifikatsiyalangan fikr, shartli fikr, salbiy fikr, fikr bildirishdan bosh tortish, moliyaviy hisobot.

Аннотация. В данной статье рассматривается экономическая природа модифицированных аудиторских заключений, теоретические и методологические аспекты их формирования, а также методология их составления на основе международных стандартов аудита. Также анализируются типы модифицированных заключений, условия их применения и проблемы, возникающие в аудиторской практике. В результате исследования разработаны усовершенствованные методологические подходы к составлению модифицированных аудиторских заключений.

Ключевые слова: аудит, аудиторское заключение, модифицированное заключение, заключение с оговорками, отрицательное заключение, отказ от выражения мнения, финансовая отчетность.

Abstract. This article examines the economic nature of modified audit reports, the theoretical and methodological aspects of their development, and the methodology for their preparation based on international auditing standards. It also analyzes the types of modified reports, the conditions for their application, and the challenges encountered in audit practice. The study resulted in the development of improved methodological approaches to preparing modified audit reports.

Keywords: audit, auditor's report, modified report, qualified report, adverse report, disclaimer of opinion, financial statements.

KIRISH

Bozor iqtisodiyoti sharoitida xo'jalik yurituvchi subyektlarning moliyaviy hisobotlari ishonchliligini ta'minlashda auditorlik faoliyati muhim ahamiyat kasb etadi.

Investorlar, kreditorlar va boshqa manfaatdor tomonlar tomonidan qabul qilinadigan iqtisodiy qarorlarning samaradorligi ko'p jihatdan auditorlik xulosalarining haqqoniyligi va aniqligiga bog'liq hisoblanadi. Shu nuqtayi nazardan, auditorlik tekshiruv natijalari bo'yicha shakllantiriladigan modifikatsiyalangan auditorlik xulosalarini to'g'ri tuzish dolzarb ahamiyat kasb etadi.

So'nggi yillarda xalqaro audit amaliyotida moliyaviy hisobotlardagi jiddiy xatolar, korporativ boshqaruv muammolari hamda axborot shaffofligi bilan bog'liq holatlar modifikatsiyalangan auditorlik fikrlari sonining ortishiga olib kelmoqda. Xususan, "Mustaqil auditor hisobotida fikrni modifikatsiya qilish" nomli 705-son AXSda auditor fikrini modifikatsiya qilish asoslari va tartibi aniq belgilab berilgan.

O'zbekistonda ham auditorlik xizmatlari bozorini xalqaro talablar asosida rivojlantirish, audit sifati va shaffofligini oshirish jarayonida modifikatsiyalangan auditorlik xulosalarini tuzish uslubiyatini takomillashtirish muhim ilmiy-amaliy vazifalardan biri hisoblanadi.

ADABIYOTLAR SHARHI

Auditorlik xulosalarini shakllantirish masalalari normativ-huquqiy hujjatlar hamda mahalliy va xorijiy olimlar tomonidan tadqiq etilgan. Xususan, "Mustaqil auditor hisobotida fikrni modifikatsiya qilish" nomli 705-son AXSga binoan "Auditor quyidagi holatlarda auditorlik xulosasidagi fikrni modifikatsiya qilishi lozim: auditor olingan audit dalillariga asoslanib, moliyaviy hisobot umuman olganda muhim buzib ko'rsatishlardan xoli emas degan xulosaga kelganda yoki auditor moliyaviy hisobot umuman olganda muhim buzib ko'rsatishlardan xoli degan xulosaga kelish uchun yetarli va mos. audit dalillarini olish imkoniyatiga ega bo'lmaganda" [1].

A.I.Kochergina, G.A.Yudina, M.I.Yudina ta'kidlashicha, "auditorlik tekshiruvlarida baholangan qiymatlar bo'yicha farqli jihatlar aniqlansa, mazkur holatlarning moliyaviy hisobotning ishonchliligiga ta'siri baholanishi kerak. Agarda baholangan qiymatlar bo'yicha farqli jihatlar muhim deb topilsa, u holda modifikatsiyalangan auditorlik xulosasi tuzilishi kerak" [2].

Indoneziyalik iqtisodchi olimlar fikricha, "faoliyat uzluksizligi bo'yicha auditorlik xulosasini tuzishda auditor 3 ta taxmindan foydalanishi zarur. Ularga moliyaviy ko'rsatkichlar bo'yicha taxminlar, operatsion ko'rsatkichlar bo'yicha taxminlar va boshqa taxminlar kiradi" [3].

Ochilov F.Sh. auditorlik xulosalarini shakllantirishda xalqaro standartlarning ahamiyati xususida tadqiqotlar olib borib, quyidagi xulosaga kelgan: "xo'jalik yurituvchi subyektlarda auditorlik tekshiruvlarini auditning xalqaro standartlariga muvofiq o'tkazish yuqori sifati, izchil va auditning umumiy maqsadlarini to'liq ochib berilgan auditorlik xulosalarini shakllantirishda muhim ahamiyatga ega" [4].

N.Sh. Xajimuratov o'zining ilmiy tadqiqot ishlarida "moliyaviy hisobot auditining maqsadi xo'jalik yurituvchi subyektlarning moliyaviy hisobotining amaldagi normativ-huquqiy hujjatlar asosida tayyorlanganligini va moliyaviy hisobotning ishonchliligi xususida haqqoniy fikrni shakllantirishdan iboratdir" [5], deb ta'kidlagan.

Yana bir guruhi iqtisodchi olimlar Tak Isa, Morariu Ana, Guney Ayxanlar "moliyaviy hisobot auditining maqsadi moliyaviy axborotlar bo'yicha aniq va ishonchli fikrni shakllantirishdir" [6], deb ta'riflashgan.

A.Vaziri va K.Azadi “moliyaviy hisobot auditining maqsadi tekshiruv natijalari bo‘yicha moliyaviy hisobotning yaxlitligi yuzasidan professional fikr bildirib, uning ishonchligini tasdiqlashdan iboratdir” [7] deb o‘z qarashlarini yoritib bergan.

Yuqorida keltirilgan fikrlarda asosan auditorlik xulosalarining ahamiyati yoritilgan, biroq auditor fikrini modifikatsiyalash masalalariga keng e‘tibor qaratilmagan.



TADQIQOT METODOLOGIYASI

Maqolada monografik kuzatish, ilmiy abstraksiya, qiyosiy tahlil, induksiya, deduksiya, tizimli yondashuv, ekspert baholash usullaridan foydalanildi.

TAHLIL VA NATIJALAR

Auditor fikrini modifikatsiyalash zarurati moliyaviy hisobotlarda aniqlangan muhim xatolar, ma‘lumotlarning noto‘g‘ri aks ettirilishi, hisob siyosatining amaldagi standartlarga to‘liq muvofiq emasligi yoki auditor tomonidan yetarli va mos auditorlik dalillarini olish imkoniyati cheklangan holatlarda yuzaga keladi. Bunday vaziyatlarda standart ijobiy auditorlik fikrini berish moliyaviy hisobot foydalanuvchilarini chalg‘itishi mumkin. Shuning uchun auditor hisobotning ishonchlik darajasi va undagi muammolarning ta‘sir ko‘lamini inobatga olgan holda fikrni modifikatsiya qiladi. Modifikatsiyalangan fikr foydalanuvchilarga moliyaviy hisobotda mavjud muhim kamchiliklar yoki cheklovlar to‘g‘risida aniq axborot berish, ularning iqtisodiy qarorlar qabul qilish jarayonida to‘g‘ri xulosa chiqarishlariga ko‘maklashish maqsadida qo‘llaniladi. 705-son AXS talablariga muvofiq modifikatsiyalangan auditorlik fikri quyidagi turlarga ajratiladi:

MODIFIKATSIYALANGAN AUDITORLIK FIKRINING TURLARI VA ULARNING MOHIYATI

Fikr turi	1. IZOHLAR BILAN BILDIRILGAN FIKR (SHARTLI FIKR) (Qualified Opinion)	2. SALBIY FIKR (Adverse Opinion)	3. FIKR BILDIRISHDAN BOSH TORTISH (Disclaimer of Opinion)
Belgilari			
Qo‘llanish asosi	Moliyaviy hisobotdagi muhim, lekin keng qamrovli bo‘lmagan xatolar yoki etarli dalil olish imkoniyatining qisman cheklangan holatlar.	Moliyaviy hisobotdagi xatolar juda muhim va keng qamrovli bo‘lib, hisobotning haqqoniyligini sezilarli darajada ta‘sir ko‘rsatgan holatlar.	Auditor etarli va mos dalil olish imkoniyatiga ega bo‘lmagan va bu holat moliyaviy hisobotga talabga muvofiq ta‘sir ko‘rsatishi juda katta bo‘lgan holatlar.
Mohiyati	Auditor moliyaviy hisobot umuman olganda haqiqiy, lekin ayrim masalalar bo‘yicha standartlarga talablariga to‘liq muvofiq emas deb hisoblaydi.	Auditor moliyaviy hisobot umuman olganda standartlarga talablariga muvofiq emas va noto‘g‘ri ma‘lumot beradi, deb hisoblaydi.	Auditor moliyaviy hisobot borasida fikr bildirishni uny yetarli asosga ega emasligini bildiradi.
Foydalanuvchi uchun ma‘nosi	Hisobotdan foydalanish mumkin, lekin ayrim masalalarga ehtiyotkorlik bilan yondashish zarur.	Hisobotdan foydalanish tavsiya etilmaydi, chunki u foydalanuvchilarning noto‘g‘ri qaror qabul qilishiga olib kelishi mumkin.	Hisobotning ishonchligi borasida xulosa qilish imkoniyati yo‘q, shuning uchun ehtiyotkorlik talab qilinadi.

1-rasm. Modifikatsiyalangan auditorlik fikrining turlari va ularning mohiyati¹

Izohlar bilan bildirilgan fikr auditor tomonidan moliyaviy hisobotlar umuman olganda haqqoniy va amaldagi hisob standartlariga muvofiq tayyorlangan deb

¹ Muallif ishlanmasi.

hisoblangan, ammo ayrim muhim jihatlarda xatolar yoki cheklovlar mavjud bo'lgan holatlarda beriladi. Bunda aniqlangan kamchiliklar moliyaviy hisobotning umumiy mazmuniga to'liq ta'sir ko'rsatmaydi va keng qamrovli xarakterga ega bo'lmaydi. Auditor o'z fikrida mazkur holatlarni izohlab, qaysi qismlar bo'yicha e'tiroz mavjudligini ko'rsatadi. Shu sababli foydalanuvchilar hisobotdan foydalanishda ehtiyotkorlik bilan yondashishlari lozim bo'ladi.

Salbiy fikr auditor moliyaviy hisobotlar amaldagi buxgalteriya hisobi standartlari va me'yoriy talablarga muvofiq emas, deb hisoblangan holatlarda bildiriladi. Bu turdagi fikr, odatda, xatolar yoki buzib ko'rsatishlar juda muhim va keng qamrovli bo'lib, moliyaviy hisobotning haqqoniyligini jiddiy darajada buzganda qo'llaniladi. Auditorning fikricha, bunday hisobot foydalanuvchilarni noto'g'ri qaror qabul qilishga olib kelishi mumkin. Shuning uchun salbiy fikr moliyaviy hisobotning ishonchligi past ekanligini anglatuvchi eng qat'iy auditorlik fikrlaridan biri hisoblanadi.

Fikr bildirishdan bosh tortish auditor yetarli va mos auditorlik dalillarini olish imkoniyatiga ega bo'lmagan holatlarda qo'llaniladi. Bunda dalillarni olishga to'sqinlik qiluvchi omillar yoki cheklovlar juda muhim va keng qamrovli bo'lib, auditor moliyaviy hisobot haqqoniyligi bo'yicha ishonchli xulosa chiqara olmaydi. Shu sababli auditor moliyaviy hisobot yuzasidan ijobiy yoki salbiy fikr bildirishdan voz kechadi. Bu holat moliyaviy hisobot albatta noto'g'ri degani emas, balki auditorda yetarli asos mavjud emasligini anglatadi.



2-rasm. Modifikatsiyalangan auditorlik xulosasini tuzish bosqichlari²

Muammoni aniqlash bosqichida auditor moliyaviy hisobotni tekshirish jarayonida standartlar talablaridan chetga chiqishlar, hisob siyosatidagi kamchiliklar, noto'g'ri aks ettirishlar yoki ma'lumotlarning yetarli darajada ochib berilmagan holatlarini aniqlaydi.

² Muallif ishlanmasi.

Shuningdek, ichki nazorat tizimidagi zaifliklar va auditorlik xavfini oshiruvchi omillar ham tahlil qilinadi. Ushbu bosqich auditorlik tekshiruvining asosiy muammolarini belgilab berish orqali keyingi jarayonlar uchun muhim axborot manbai hisoblanadi.

Muhimlik darajasini baholash bosqichida auditor aniqlangan xatolar va kamchiliklarning moliyaviy hisobotga ta'sir darajasini baholaydi. Bunda xatolarning miqdoriy va sifat jihatdan muhimligi, ular foydalanuvchilar qarorlariga qay darajada ta'sir qilishi mumkinligi o'rganiladi. Agar aniqlangan holatlar moliyaviy hisobotning haqqoniyligiga sezilarli ta'sir ko'rsatsa, ular muhim deb baholanadi va modifikatsiyalangan xulosa berish ehtimoli yuzaga keladi.

Auditorlik dalillarini yig'ish bosqichida auditor aniqlangan muammolar bo'yicha yetarli va mos auditorlik dalillarini yig'adi. Dalillar hujjatlarni tekshirish, so'rovlar o'tkazish, kuzatish, qayta hisoblash va tahliliy amallar orqali olinadi. Yig'ilgan dalillar auditor fikrining ishonchliligi va asoslanganligini ta'minlaydi. Agar dalillar yetarli bo'lmasa yoki ularni olish imkoniyati cheklangan bo'lsa, bu holat auditorlik xulosasi turiga ta'sir qilishi mumkin.

Fikr turini belgilash bosqichida auditor yig'ilgan dalillar va aniqlangan holatlarni tahlil qilgan holda qanday turdagi auditorlik fikri bildirilishini belgilaydi. Agar kamchiliklar muhim bo'lsa, lekin keng qamrovli bo'lmasa, shartli fikr beriladi. Muammolar juda muhim va keng qamrovli bo'lganda salbiy fikr bildiriladi. Yetarli dalil olish imkoniyati bo'lmagan hollarda esa fikr bildirishdan bosh tortish holati qo'llaniladi. Bu bosqich auditorlik xulosasining mazmuni va huquqiy ahamiyatini belgilaydi.

Xulosani rasmiylashtirish bosqichida auditorlik xulosasi xalqaro audit standartlari va amaldagi qonunchilik talablari asosida rasmiy shaklda tayyorlanadi. Xulosada auditorning fikri, modifikatsiya sabablari, asoslovchi ma'lumotlar va auditorlik tashkiloti rekvizitlari keltiriladi. Shuningdek, sana, imzo va boshqa rasmiy elementlar kiritilib, hujjat foydalanuvchilarga taqdim etiladi. Bu bosqich auditorlik natijalarining huquqiy va amaliy ahamiyatini ta'minlaydi.

XULOSA

1. Modifikatsiyalangan auditorlik xulosalari moliyaviy hisobotlarda mavjud muhim xatolar, cheklovlar yoki standartlar talablaridan og'ishlarni foydalanuvchilarga aniq va xolis tarzda yetkazishda muhim ahamiyat kasb etadi. Ushbu xulosalar auditorlik faoliyatining shaffofligini ta'minlash bilan birga, moliyaviy hisobotning ishonchlilik darajasini baholash imkonini beradi. Shu jihatdan modifikatsiyalangan fikrlar investorlar, kreditorlar va boshqa manfaatdor tomonlarning iqtisodiy qarorlar qabul qilish jarayonida muhim axborot manbai hisoblanadi.

2. Tadqiqot natijalari shuni ko'rsatdiki, modifikatsiyalangan auditorlik xulosasini tuzish jarayonida muammoni aniqlash, muhimlik darajasini baholash, yetarli va mos auditorlik dalillarini yig'ish hamda fikr turini to'g'ri belgilash bosqichlari hal qiluvchi ahamiyatga ega. Ayniqsa, xalqaro audit standartlari talablariga muvofiq ravishda fikrni asoslash va uni rasmiylashtirish auditorlik xulosasining sifatini va huquqiy ahamiyatini oshiradi. Bu esa auditorlik tashkilotlari faoliyatida professional yondashuv va metodik aniqlikni ta'minlashga xizmat qiladi.

3. Modifikatsiyalangan auditorlik xulosalarini tuzish uslubiyatini takomillashtirish auditorlik amaliyoti samaradorligini oshirish, moliyaviy hisobotlar ishonchliligini

mustahkamlash hamda milliy audit tizimini xalqaro talablar asosida rivojlantirishga xizmat qiladi. Mazkur jarayonda auditorlarning kasbiy malakasini oshirish, xalqaro audit standartlarini amaliyotga keng joriy etish va auditorlik dalillarini baholashning zamonaviy yondashuvlarini qo‘llash muhim ahamiyat kasb etadi.

FOYDALANILGAN ADABIYOTLAR RO‘YXATI

1. ISA 705 Modifications to the opinion in the independent auditor’s report. <https://www.iaasb.org/publications/international-standard-auditing-isa-705-revised-modifications-opinion-independent-auditor-s-report-3>
2. Кочергина А.И., Юдина Г.А., Юдина М.И. Особенности аудита оценочных значений. //Аудит и финансовый анализ, №1, 2018. стр. 141-152.
3. Ni Nyoman Alit Triani, Made Dudy Satyawana, Merlyana Dwindi Yanthi. Determining The Effectiveness of Going Concern Audit Opinion by ISA 570. //Asian Journal of Accounting Research, 2 (2017). Pages 29-35.
4. Ochilov F.Sh. Aksiyadorlik jamiyatlarida majburiyatlar hisobi va auditi metodologiyasini takomillashtirish. //Monografiya. -T.: “MOHIRBEK-ZIYO”. 2025 yil. 210 b.
5. Xajimuratov N.Sh. Moliyaviy hisobot auditi: nazariya, metodologiya va amaliyot. Monografiya. – Toshkent: Lesson Press, 2020. -190 b.
6. Tak Isa, Morariu Ana, Guney Ayhan. The importance of the financial audit perception in the internal control structure to prevent the financial crises: evidence from Romania. //WEI International European Academic Conference Proceedings. October 14-17, 2012. Zagreb, Croatia.
7. Alireza Vaziri, Kayhan Azadi. The Impact of Audit Reports on Financial Information Content. // International Journal of Economics and Financial Issues, 2017, 7(3), 304-308.

Copyright: © 2026 by the authors. This work is licensed under a Creative Commons Attribution-4.0 International License (CC - BY 4.0)

