

**АУДИТНИНГ ХАЛҚАРО СТАНДАРТЛАР АСОСИДА МОЛИЯВИЙ  
ҲИСОБОТ АУДИТИ ҲИСОБОТИ ВА ХУЛОСАСИНИ ТАЙЁРЛАШ,  
ТУЗИШ ВА ТАҚДИМ ЭТИШНИ ТАКОМИЛЛАШТИРИШ**

*Тошкент давлат иқтисодиёт университети*

*А.Хотамов*

Иқтисодиётни эркинлаштириш ва бозор механизмларини кенг жорий қилиш тамойилларига асосланган ислохотларнинг янги босқичида давлатнинг иқтисодиётдаги ролини камайтириш ва хусусий секторнинг иштирокини кенгайтириш шароитида муҳим масалалардан бири аудиторлик текшируви натижаси бўлган аудиторлик ҳисоботи ҳисобланади. Чунки аудиторлик ҳисоботи аудитор ишининг натижасидир. Шу сабабли, аудиторлик ҳисоботи қандай бўлиши, уни қандай такомиллаштириш кераклиги ҳозирги даврнинг муҳим масаласидир. Аудиторлик фаолияти тўғрисидаги қонун 2021 йил 21 февралда Ўзбекистон Республикаси Президенти томонидан № ЗРУ-677 сонли қонун тасдиқланди. Ушбу Қонун расмий эълон қилинган кундан эътиборан уч ой ўтгач кучга киради<sup>1</sup>.

Аудитнинг халқаро стандартларида №700 “Молиявий ҳисоботлар тўғрисида фикр ҳосил қилиш ва ҳисобот (хулоса) бериш” номли халқаро стандартига кўра: “Аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)да аудитни ўтказиш жараёнида белгиланган тартибда қуйидагиларни кўрсатиш лозим:

а) аудиторлик текшируви молиявий ҳисобот кўрсаткичларини очиб бериш ва суммалар бўйича аудиторлик далилларини олиш учун бажариладиган амалларини ўз ичига олиши керак;

б) танланган аудиторлик амаллари аудитор фикрига бевосита таъсир қилиб, товламачилик ёки хатолар натижасидаги молиявий ҳисоботдаги муҳим четга чиқишлар бўйича рискларни баҳолаш тартибини белгилайди. Бундай рискларни баҳолашда аудиторлик амалларини ишлаб чиқиш мақсадида

---

<sup>1</sup> <https://lex.uz/docs/5307886>

тегишли шароитлар яратилиши, лекин ушбу амаллар субъект ички назорат тизимини самарадорлиги тўғрисида фикр билдириш мақсадида эмас, субъект тақдим этадиган молиявий ҳисоботни тайёрлаш ва унинг ишончилиги билан боғлиқ ички назоратни ўрганиш тартибига баҳо бериш учун фойдаланилади. Агар аудитор молиявий ҳисоботлар аудитини ўтказиш билан биргаликда ички назорат тизимига баҳо берадиган бўлса, алоҳида ушбу масалани ўрганиш тартибини ҳам киритиб қўйиши керак;

в) аудит жараёнида фойдаланилаётган ҳисоб сиёсатига баҳо беради, ҳисоб китобларни амалга ошириш жараёнини баҳолаш тартибини асослайди, молиявий ҳисоботнинг умумий тақдимотига баҳо беради деб кўрсатилган ва унда аудиторлик ҳисоботи ва аудиторлик хулосаси биргаликда бир нарса деб тушунилган. Энди аниқлик киритиш учун ушбу масала бўйича тегишли луғатлардаги талқинини кўришимиз мумкин. Шу жумладан, бухгалтерия ҳисобига оид луғатда жуда қисқа таъриф берилган: “Аудиторлик ҳисоботи - аудиторлик текшируви натижаси бўйича расмий аудиторлик ҳисоботи ҳисобланади.”

Ушбу фикрларни умумлаштириб таъкидлаш мумкинки, аудиторлик ҳисоботи ва аудиторлик хулосаси турлича мазмунга эга ва улар бир-биридан фарқ қилади. Фикримизча, аудиторлик ҳисоботи аудиторлик текшируви жараёнида тўпланган аудиторлик далиллари, бухгалтерия ҳисобини юритишдаги четга чиқишлар, молиявий ҳисоботдаги қоидабузарликлар тўғрисидаги муфассал маълумотлардан, шунингдек, аудиторлик текшируви ўтказиш натижасида олинган бошқа ахборотдан иборат ҳисобот ҳисобланиб, ушбу ҳисобот текширув ўтказилган хўжалик юритувчи субъект бўйича алоҳида тузилиб, унда аудитор имзоси бўлиши керак. Аудиторлик ҳисоботидан ташқари, алоҳида раҳбариятга хат ёзилиб, унда аудит жараёнида аниқланган четга чиқишлар ва қоидабузарликларнинг сабаби ҳамда бартараф

этиш бўйича тавсиялар, молия-хўжалик фаолияти самарадорлигини ошириш бўйича амалий тавсия ва таклифлардан иборат бўлади.

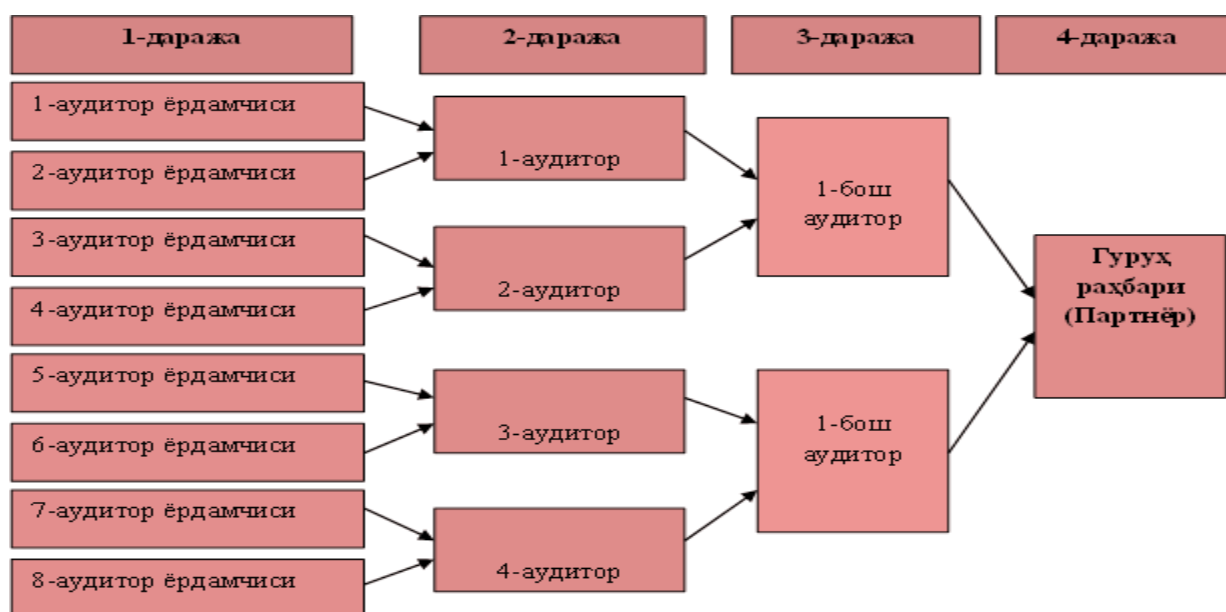
Ўзбекистонда аудиторлик текширувида қатнашган ходимлар томонидан тузиладиган аудиторлик ҳисоботи, уларни умумлаштириш ва умумий ҳар бир текширилаётган миқдор бўйича аудиторлик ҳисоботи ҳамда хулосасини тузиш тартибининг методологияси масаласи муҳим ҳисобланади.

Аудитор ва аудитор ёрдамчиси томонидан тузилган аудиторлик ҳисоботи ҳамда унинг таркиби бўйича иқтисодий адабиётларда турлича фикрлар, шу жумладан, ҳисоботни тузиш жараёни, тузиш учун зарур аудиторлик далилларини тўплаш ва аудитда танлаш каби турли методологик ёндашувлар мавжуд[1].

Аудиторлик ҳисоботини тузиш методологиясини такомиллаштириш ишлари қуйидаги йўналишларда амалга ошириш лозим, деб ўйлаймиз:

1. Биринчи йўналишда айрим аудиторлик текширувида қатнашган аудиторнинг ҳисоботи ва умумий молиявий ҳисобот аудити бўйича аудиторлик ҳисоботининг орасидаги фарқ аниқланади. Аудиторлик текшируви бўйича шартнома тузилгандан кейин аудит ўтказиш бўйича гуруҳ раҳбари (Партнёр) томонидан аудит режаси, аудит дастури ва аудит жараёнига жалб қилинадиган ходимлар, уларга тегишли вазифалар белгилаб олинади. Ушбу вазифаларни самарали ҳамда ўз вақтида бажариш учун аудит гуруҳи белгиланади, уларга тегишли вазифалар, уларни бажариш тартиби бўйича маслаҳатлар берилади ҳамда аудитни бошлашдан олдин аудит олиб борилаётган хўжалик юритувчи субъект тўлдириши керак бўлган жадваллар белгилаб олинади.

Одатда, аудит гуруҳининг иш ҳажми, бажариш муддати ва бажариладиган аудиторлик амалларига қараб, унинг таркиби белгиланади. Масалан, «Odil-audit» аудиторлик ташкилоти томонидан «Тошкент дон маҳсулотлари» АЖнинг 2019 йил фаолиятини аудит ўтказиш учун қуйидаги ходимлар жалб қилинган (1-расм):



**1-расм. Аудиторлик ҳисоботини умумлаштириш жараёни тузилмаси<sup>2</sup>**

Аудиторлик ташкилотининг ходимларига тегишли вазифалар гуруҳ раҳбари (Партнёр) томонидан бўлиб берилади, у ходимларнинг ушбу вазифаларни бажаришида доимий назоратни амалга оширади, бундан ташқари, аудиторлик текширувини назорат қилиниши гуруҳ раҳбарлари, яъни аудитор, бош аудитор томонидан назорат қилинади. Ушбу кетма-кетликда аудитор ёрдамчиси аудиторлик текшируви натижаси бўйича тузилган аудиторлик ҳисоботини гуруҳдаги ўзига бириктирилган аудиторга топширади. Шундан сўнг, аудитор ушбу ҳисоботларни ўзининг аудиторлик ҳисоботи билан бирга умумлаштиради, умумлашган ҳисоботни бош аудиторга топширади. Бош аудитор, ўз навбатида, аудиторлардан олган ҳисоботлар ва ўз аудиторлик ҳисоботини бирга умумлаштириб, умумий аудиторлик ҳисоботи учун маълумотлар билан гуруҳ раҳбари (партнёр)га топширади.

Гуруҳ раҳбари (Партнёр) аудиторлик ҳисоботини умумлаштиради ва якуни бўйича олинган аудиторлик далилларини, аудит жараёнида муҳимлик

<sup>2</sup> Муаллиф томонидан ишлаб чиқилган.

даражасини аниқлаши, аудиторлик rischi, аудиторлик текшируви бўйича тестлар ва танлаш амаллари бажарилишини яна бир бор текширади, шу асосда умумий хулоса чиқаради, умумий аудиторлик хулосасини расмийлаштиради ҳамда раҳбариятга хатни шакллантиради[2].

Аудиторлик текширишида қатнашаётган ҳар бир ходим ўзи томонидан режага мувофиқ берилган топшириқ, унинг дастури, бажарилган ишларни қайд қилиб боради ва ушбу масалалар бўйича аудиторлик ҳисоботини тузади. Ушбу ҳисоботда берилган топшириқ, уни бажариш учун қилинган амаллар, тўпланган аудиторлик далиллари, уларга ишлов берилиши, бухгалтерия ҳисоби ва ички назорат тизими ҳолатининг текширилиши, аудиторлик riskларини аниқлаш бўйича қилинган амаллар, тегишли жадваллар кўрсаткичларининг тўғрилиги текширилади.

Аудиторлик текширувига жалб қилинган ходимлар ва уларнинг бажарадиган вазифаларини тўғри белгилаб олиш муҳим аҳамиятга эга. Шу нуқтаи назардан ҳар бир ходимнинг бажарадиган вазифаси, унинг аудит жараёнидаги қатнашиш вақти ҳамда назорат қилувчи ходим белгиланади. Масалан, гуруҳ раҳбари (Партнёр) томонидан бажарадиган вазифалар куйидагилардан иборат бўлиши мумкин:

- аудиторлик гуруҳига раҳбарлик қилиш ва уларнинг бажарган ишларини назорат қилиш;
- миждоз билан бевосита аудит ишини ташкил қилиш тартибини белгилаш;
- миждознинг бизнеси билан танишиш;
- миждоз бухгалтерия ҳисоби ва ички назорат тизими билан танишиш;
- аудит режаси ва дастурини тузиш;
- аудиторлик амалларини белгилаш;

- ташқи манбалардан маълумот олиш (счётлар қолдиғи, дебитор ва кредиторлик қарзлари ҳолати, ўзаро ҳисоб-китобларни текшириш учун ахборотлар олиш);

- якуний аудиторлик ҳисоботини тузиш ва аудиторлик хулосасини шакллантириш.

Аудитор томонидан бажарадиган вазифалар уларнинг малакасига қараб белгиланади. Масалан, аудитор ишлаб чиқариш харажатлари ва молиявий натижаларни аудит ўтказиш жараёнида қуйидаги вазифаларни бажаради:

- ишлаб чиқариш харажатлари ва маҳсулот таннархининг аудити;

- товар-моддий қийматликлар сақланиши, сарфланиши назорати ва унинг ҳисоби аудити;

- молиявий инвестициялар аудити;

- фойда ва зарарлар тўғрисидаги ҳисоботнинг ахборот манбасини текшириш;

- соф фойдани аниқлаш ва унинг тақсимланиши аудити (21-илова).

2. Иккинчи йўналиш аудиторлик текширувини амалга оширишда аудитор ёрдамчиси, аудитор, бош аудитор томонидан бажарилган ишларни назорат қилиш варағини (қартасини) ишлаб чиқиш ҳисобланади. Чунки, ушбу назорат қилиш варағи орқали назорат амалга оширилади, аудиторлик текширувидан кейин юзага келган муаммоли масалалар бўйича низоларни ҳал қилишда аниқ иш бажарган ходим ва уни назорат қилган ходим аниқланиши мумкин[3].

Аудитор ёрдамчиси томонидан бажариладиган ишлар тўғри амалга оширилганлигини текшириш, унинг устидан назорат қилиш мақсадида ушбу назорат қилиш варағи тузилади, унда назоратни амалга оширган шахс (аудитор, бош аудитор, партнёр) томонидан унга тегишли ёзувлар амалга оширилади.

Мазкур аудиторлик ишларини тартибга солиш мақсадида назорат қилиш варағининг тахминий шаклини ишлаб чиқиш лозим.

Ушбу назорат қилиш варағи орқали ҳар бир аудиторлик ташкилоти ходимининг бажарган ишлари назорат қилиб борилади. Худди шу тартибда аудитор ва бош аудитор бажарган ишининг назорат варағи тузилади, шу амаллар орқали назорат амалга оширилиб борилади. Аудитор назорат варағини тўлдириб, унга илова қилинган аудиторлик далиллари (жадвал, аудит тестлари, айрим ҳужжатларнинг нусхаси, рискни баҳолаш, аудитда танлаш ва бошқалар) билан биргаликда қабул қилиб олади. Фикримизча, шундай назорат варағини юритиш аудитор ёрдамчилари ишини мунтазам текшириш имкониятини яратади.

Демак, ҳар бир ходим бажарган ишлари бўйича тузилган ҳисоботлар тегишли шахс томонидан назорат қилинади; масалан, аудитор ёрдамчиси томонидан бажарилган ишларни аудитор, аудитор томонидан бажарилган ишларни текшириш бош аудитор томонидан, бош аудитор томонидан бажарилган ишларни текшириш эса гуруҳ раҳбари (Партнёр) томонидан амалга оширилади. Натижада, бажарилган ишлар, албатта, доимий назоратда бўлади, ҳар бир ходим томонидан тузилган текшириш натижалари бўйича аудиторлик ҳисоботлари гуруҳ раҳбари томонидан умумлаштирилади ҳамда умумий аудиторлик ҳисоботи тузилади.

3. Учинчи йўналиш аудиторлик ҳисоботини режа ва дастурда белгиланган ҳар бир ходимнинг бажарадиган вазифасига қараб, маълум кетма-кетликда тузилиши масаласи ҳисобланади. Ушбу кетма-кетлик, аудитор ёки аудитор ёрдамчиси томонидан алоҳида тузилади, унинг кетма-кетлиги сақланиши лозим. Бундан ташқари, аудиторга айрим ҳолатларда яна бир муҳим масала, яъни режа асосида текширишдан ташқари махсус саволлар бўйича аудит ўтказиш учун топшириқлар бўлиши ҳам мумкин (2-расм).

Ушбу кетма-кетлик аудитор ёки аудитор ёрдамчиси томонидан алоҳида тузилади ва унинг кетма-кетлиги сақланиши лозим. Бундан ташқари, аудиторга айрим ҳолатларда яна бир муҳим масала, яъни режа асосида

текширишдан ташқари махсус саволлар бўйича аудит ўтказиш учун топшириқлар бўлиши ҳам мумкин. Бундай ҳолатда ушбу кетма-кетлик топшириқнинг хусусиятига қараб тузилади.



2-расм. Аудитор ҳисоботи кетма-кетлиги<sup>3</sup>

4. Тўртинчи йўналиш таҳлилий амалларни такомиллаштириш ҳисобланади. Хорижий тажриба ва амалиётдан келиб чиққан ҳолда таҳлилий амалларни бажариш билан боғлиқ миллий ва халқаро стандартлар таҳлил қилинди. Шунини таъкидлаш керакки, ушбу масала бўйича аудитнинг халқаро стандартлари мавжуд бўлиб, уни Ўзбекистон Республикаси Қишлоқ ва сув хўжалиги вазирлигига тегишли ташқи аудит ўтказиладиган субъектлар амалиётига жорий қилиниши аудиторлик ҳисоботлари ва хулосаларини чет эллик инвесторлар учун тушунарли ҳамда улар ўқий оладиган шаклда етказиб бериш имкониятини яратади.

## Хулоса

Аудитнинг халқаро стандартлар асосида молиявий ҳисобот аудити ҳисоботи ва хулосасини тайёрлаш, тузиш ва тақдим этишни такомиллаштириш масалаларини ўз ичига қамраб олган. Юқоридаги фикрлардан келиб чиқиб аудиторлик ҳисоботини тузиш методологиясини

<sup>3</sup> Муаллиф томонидан ишлаб чиқилган.



такомиллаштириш ишлари қуйидаги йўналишларда амалга ошириш лозим, деб ўйлаймиз:

Биринчи йўналишда айрим аудиторлик текширувида қатнашган аудиторнинг ҳисоботи ва умумий молиявий ҳисобот аудити бўйича аудиторлик ҳисоботининг орасидаги фарқ аниқланади. Аудиторлик текшируви бўйича шартнома тузилгандан кейин аудит ўтказиш бўйича гуруҳ раҳбари (Партнёр) томонидан аудит режаси, аудит дастури ва аудит жараёнига жалб қилинадиган ходимлар, уларга тегишли вазифалар белгилаб олинади.

Иккинчи йўналиш аудиторлик текширувини амалга оширишда аудитор ёрдамчиси, аудитор, бош аудитор томонидан бажарилган ишларни назорат қилиш варағини (қартасини) ишлаб чиқиш ҳисобланади

Учинчи йўналиш аудиторлик ҳисоботини режа ва дастурда белгиланган ҳар бир ходимнинг бажарадиган вазифасига қараб, маълум кетма-кетликда тузилиши масаласи ҳисобланади.

Тўртинчи йўналиш таҳлилий амалларни такомиллаштириш ҳисобланади.

### **Фойдаланилган адабиётлар рўйхати**

1. Ўзбекистон Республикасининг “Аудиторлик фаолияти тўғрисида”ги қонун. Тошкент ш., 2021 йил 25 февраль, ЎРҚ-677-сон.
2. Ўзбекистон Республикаси Президенти Шавкат Мирзиёевнинг Олий Мажлисга Мурожаатномаси 29.12.2020 й.
3. Дусмуратов Р.Д. Аудиторлик фаолияти: назария, услубиёт ва амалиёт: монография. -Т: Молия нашриёти, 2017. -276 б.
4. Сатторов А.Х. Европа мамлакатларида аудиторлик фаолиятини ўрганиш тажрибаси. //“Iqtisodiyot va innovatsion texnologiyalar” ilmiy elektron jurnali. № 1, yanvar-fevral, 2020 yil
5. Суворов А.В. Финансовая отчетность по МСФО // Аудит и налогообложение. 2019. № 1. С. 31–37.