



IMPROVEMENT OF THE CONCLUSION OF THE AUDIT ON THE BASIS OF INTERNATIONAL STANDARDS

PhD, Hajimuratov Nizomjon Shukurullaevich
Tashkent State University of Economics
Head of the Department of Financial Analysis and Auditing

Annotatsiya:

In recent years, audit reforms in our country have reached a new level. In particular, in the Resolution of the President of the Republic of Uzbekistan dated September 19, 2018 "On measures to further develop auditing in the Republic of Uzbekistan" No. 3946, "to form an effective system of external control over the quality of work of audit organizations aimed at building confidence in the results "

Кейинги йилларда мамлакатимизда аудит соҳасида ислохотлар янги босқичга кўтарилмоқда. Хусусан, Ўзбекистон Республикаси Президентининг 2018 йил 19 сентябрдаги "Ўзбекистон Республикасида аудиторлик фаолиятини янада ривожлантириш чора-тадбирлари тўғрисида"ги 3946-сон Қарорида "аудиторлик фаолияти тўғрисидаги қонун ҳужжатларини такомиллаштириш, шу жумладан халқаро стандартлар асосида, аудиторлик хизматлари сифатини оширишга ва ишбилармонлар ҳамжамиятининг аудиторлик ташкилотлари иши натижаларига ишончини қўллаб-қувватлашга қаратилган аудиторлик ташкилотлари иши сифатини ташқи назорат қилишнинг таъсирчан тизимини шакллантириш"¹ вазифасининг белгиланиши соҳада амал қилувчи номатив-ҳуқуқий ҳужжатларни халқаро стандартлар асосида такомиллаштиришни тақозо этмоқда. Шу боисдан тадқиқотлар натижасида "Аудиторлик фаолияти тўғрисида"ги Ўзбекистон Республикаси Қонунинг янги таҳририга аудиторлик текшируви, аудиторлик хулосаси категориялари ва ишончлилик мезонига аниқлик киритиш бўйича тавсиялар ишлаб чиқилди ва у мазкур Қонунда ўз аксини топди.

Аудиторлик хулосаси аудиторлик текшируви натижаси бўлиб, аудиторлик ташкилоти учун ҳам, ижобий хулоса олишдан манфаатдор бўлган аудит қилинаётган шахс раҳбарияти учун ҳам муҳим аҳамият касб этади, чунки аудит қилинган ҳисобот фойдаланувчилари нафақат бевосита хўжалик юритувчи субъект менежменти, балки ҳамкорлар, инвесторлар ва ушбу маълумотни олишдан манфаатдор бўлган бошқа фойдаланувчилар ҳисобланади. Аудитнинг халқаро стандартлари томонидан аудиторлик хулосасининг бир неча хил турлари кўзда тутилган.

Молиявий ҳисоботнинг ишончлилиги ва бухгалтерия ҳисоби тўғрисидаги қонун ҳужжатлари талабларига мувофиқлиги тўғрисида аудиторлик ташкилотининг ёзма шаклда ифодаланган фикрини ўз ичига олган ҳужжат аудиторлик хулосасидир².

Аудитор молиявий ҳисобот барча муҳим жиҳатларда аудит қилинаётган шахснинг молиявий ҳолати ва унинг молиявий фаолият натижалари ҳисобот қодаларига мувофиқ ишончли эканлигини акс эттирадиган ҳолларда модификация қилинмаган фикр билдириши мумкин.

Модификация қилинган фикр аудиторлик ташкилоти томонидан қуйидаги шаклларда билдирилиши мумкин: кўшимча шартли фикр, салбий фикр, фикр билдиришдан бош тортиш .

Бироқ молиявий ҳисоботнинг ишончлилиги ҳақида фикр шакллантиришдан олдин аудитор аудит давомида молиявий ҳисобот умуман олганда номақбул ҳаракатлар ёки хатолар

¹ Ўзбекистон Республикаси Президентининг 2018 йил 19 сентябрдаги "Ўзбекистон Республикасида аудиторлик фаолиятини янада ривожлантириш чора-тадбирлари тўғрисида"ги 3946-сон Қарори

² Ўзбекистон Республикасининг "Аудиторлик фаолияти тўғрисида"ги Қонуни. 39-модда.

оқибатида жиддий бузиб кўрсатишларга эга эмаслигига эришилганига етарли даражада ишонч ҳосил қилиши лозим.

Модификация қилинган фикр шаклини танлашдан олдин аудитор, қуйидаги омилларга боғлиқ равишда муҳимлик нуқтаи назаридан молиявий ҳисоботга аниқланган ҳолатлар таъсири ёки эҳтимолий таъсири даражасини баҳолаши зарур.

а) Модификация қилинган фикрни билдиришга сабаб бўлган ҳолатларнинг характери: молиявий ҳисоботни жиддий бузиб кўрсатиш натижасида ёки агар етарлича тегишли аудиторлик далилларини олишнинг иложи бўлмаса, эҳтимолий жиддий бузиб кўрсатиш натижасида;

б) аудиторнинг аниқланган ёки эҳтимолий бузиб кўрсатишларнинг молиявий ҳисоботга таъсир даражаси ҳақида фикрлари.

Аудитор қуйидаги ҳолатларда аудиторлик хулосасида модификация қилинган фикр билдириши лозим, агар:

а) олинган аудиторлик далиллари асосида умуман кўриб чиқиладиган бухгалтерия ҳисоботи жиддий бузиб кўрсатишларга эга бўлса;

б) умуман кўриб чиқиладиган молиявий ҳисобот жиддий бузиб кўрсатишларга эга эмаслигини аниқлаш учун етарлича тегишли аудиторлик далиллари олишнинг имкони бўлмаса.

Молиявий ҳисоботда жиддий бузиб кўрсатишлар қуйидагилар билан боғлиқ бўлиши мумкин:

1) аудит қилинаётган шахсда қабул қилинган ҳисоб сиёсати;

2) аудит қилинаётган шахсда қабул қилинган ҳисоб сиёсати қандай амалга оширилиши;

3) молиявий ҳисоботда маълумотларни очиб бериш тўлиқлиги, тўғрилиги ва ўринлилиги.

Молиявий ҳисоботда аудит қилинаётган шахсда қабул қилинган ҳисоб сиёсати билан боғлиқ жиддий бузиб кўрсатишлар қуйидаги ҳолатларда ўринга эга бўлиши мумкин:

а) танланган ҳисоб сиёсати молиявий ҳисоботни тайёрлаш учун белгиланган қоидалар талабларига жавоб бермаса ёки аудиторлик текшируви ўтказиладиган ташкилот ҳисоб сиёсатига ўзгартириш киритган бўлса, аммо бухгалтерия ҳисобида акс эттириш ва молиявий ҳисоботларда ҳисоб сиёсати ўзгаришларини акс эттиришнинг белгиланган тартибига риоя қилмаса;

б) мос келувчи изоҳларни ўз ичига оладиган молиявий ҳисобот ҳақиқатда ўринга эга бўлган хўжалик операциялари ва ҳодисаларнинг моҳиятини ишончли акс эттирмаса.

Аудит қилинадиган шахс ҳисоб сиёсатини қай тарзда амалга ошириши билан боғлиқ молиявий ҳисоботни жиддий бузиб кўрсатиш қуйидаги ҳолларда вужудга келиши мумкин:

а) аудит қилинаётган шахс раҳбарияти томонидан қабул қилинган ҳисоб сиёсати изчил ва ҳисобот қоидаларига мувофиқ амалга оширилмаган, жумладан, бир даврдан бошқасига ёхуд бир хил турдаги хўжалик операциялари ёки ҳодисаларга нисбатан изчил;

б) қабул қилинган ҳисоб сиёсати нотўғри қўлланган (қасддан қилинмаган хато).

Молиявий ҳисоботда акс эттирилган маълумотларнинг аудиторлик текшируви ўтказадиган ташкилот томонидан қабул қилинган бухгалтерия усуллари мувофиқлиги ёки ўринлилиги билан боғлиқ молиявий ҳисоботнинг жиддий равишда бузиб кўрсатилиши қуйидаги ҳолатларда юз бериши мумкин:

а) молиявий ҳисобот ҳисобот қоидаларида кўзда тутилган барча маълумотларни очиб бермаса;

б) молиявий ҳисоботда ахборотни очиб бериш ҳисобот қоидаларига мувофиқ амалга оширилмаган;

в) молиявий ҳисоботда ушбу ҳисоботнинг ишончилигини таъминлаш учун зарур бўлган маълумот очиб берилмаган.

Етарлича тегишли аудиторлик далиллари олиш имконияти йўқлиги (аудит ҳажми чекланганлиги) қуйидагиларнинг оқибати бўлиши мумкин:

-аудит қилинаётган шахс томонидан назорат қилинмайдиган ҳолатлар юзага келиши;

-аудит ўтказиш муддати ёки характери билан боғлиқ ҳолатлар;

-аудит қилинаётган шахс раҳбарияти томонидан ўрнатилган тўсиқлар.

Агар аудитор муқобил аудиторлик амалларини бажариш орқали етарли даражада тегишли аудиторлик далилларини олиш имкониятига эга бўлса, бирон-бир аудиторлик амалини бажаришнинг имкони йўқлиги аудит ҳажмини чеклаш бўлмайди. Агар бунинг иложи бўлмаса, аудитор ўз фикрини қўшимча шарт билан баён қилиши ёки ўз фикрини билдиришдан бош тортиши керак.

Аудит қилинаётган шахс томонидан назорат қилинмайдиган ҳолатлар қуйидаги ҳолларда юзага келиши мумкин:

а) аудит қилинаётган шахс ҳисобга оид қайдларни йўқотганда;

б) муҳим таркибий қисмининг ҳисобга оид қайдлари назорат органлари томонидан белгиланмаган муддатга олиб қўйилганда.

Аудит ўтказиш муддати ёки характери билан боғлиқ ҳолатлар қуйидаги ҳолларда юзага келиши мумкин:

а) аудиторни тайинлаш вақти унга товар-моддий захираларни инвентаризация қилишни кузатишга имкон бермайди;

б) аудитор моҳият бўйича текширув ўтказиш етарли эмас, аудит қиладиган шахсининг назорат воситалари эса самарасиз деб ҳисоблаганда.

Аудит қилинаётган шахс раҳбарияти қўйган тўсиқлар қуйидаги ҳолларда вужудга келиши мумкин:

а) аудит қилинаётган шахс раҳбарияти товар-моддий захираларни инвентаризация қилишда аудиторга тўсқинлик қилганда;

б) аудит қилинаётган шахс бухгалтерия ҳисобининг мос келувчи счетлари бўйича ташқи тасдиқлар олишда аудиторга тўсқинлик қилганда.

Молиявий ҳисоботни кенг қамровли бузиб кўрсатиш аудиторнинг фикрига кўра, ушбу бузиб кўрсатиш қуйидагича бўлган ҳолларда ўринга эга бўлади:

а) муайян элементлар, бухгалтерия ҳисоби счетлари ёки молиявий ҳисобот моддалари билан чекланмаган;

б) муайян элементлар, бухгалтерия ҳисоби счетлари ёки молиявий ҳисобот моддалари билан чекланган, лекин унинг таъсири молиявий ҳисоботнинг катта қисмига нисбатан амал қилади ёки амал қилиши мумкин;

в) фойдаланувчилар бухгалтерия ҳисоботини тушуниши учун асосий саналган ахборотни очиб бериш билан боғлиқ.

Қўшимча шартли фикр қуйидаги ҳолатларда ўринга эга бўлади, агар:

- аудитор, етарлича тегишли аудиторлик далиллари олиб, алоҳида ёки биргаликда кўриб чиқилмайдиган бузиб кўрсатишлар жиддий, лекин молиявий ҳисоботнинг кўпчилиги муҳим элементларига дахл қилмайдиган (яъни кенг қамровли эмас) деган хулосага келса;

- аудиторда у ўз фикрини асослаши мумкин бўлган етарлича тегишли аудиторлик далиллари олиш имконияти йўқ, бироқ у аниқланмаган бузиб кўрсатишлар эҳтимолий таъсири молиявий ҳисобот учун муҳим, лекин кенг қамровли эмас деган хулосага келса. Аудитор етарлича тегишли аудиторлик далиллари олиб, алоҳида ёки биргаликда кўриб чиқилмайдиган бузиб кўрсатишлар таъсири бир вақтнинг ўзида молиявий ҳисобот учун муҳим ва кенг қамровли деган хулосага келганда салбий фикр билдириши лозим.

У ўз фикрини асослаши мумкин бўлган етарлича тегишли аудиторлик далиллари олиш имконияти бўлмаган, лекин у аниқланмаган бузиб кўрсатишлар бир вақтнинг ўзида бухгалтерия ҳисоботи учун муҳим ва кенг қамровли саналади деган хулосага келганда аудитор фикр билдиришдан бош тортиши лозим.

Фикр билдиришдан бош тортиш аудитор у олган етарлича тегишли аудиторлик далиллари қарамай, алоҳида ҳар бир ноаниқлик факти бўйича у турли ноаниқликлар ўртасида ўзаро боғлиқлик эҳтимоли мавжудлиги ва уларнинг бухгалтерия ҳисоботига умуми таъсири туфайли молиявий ҳисобот ишончилиги ҳақида фикр билдириши мумкин бўлмаган, кўплаб ноаниқлик фактлари билан боғлиқ ҳолларда ўринга эга бўлади.

«Мухим ҳолатлар» қуйидагилар бўлиши мумкин:

а) ҳисоботни келгуси ҳисобот даврларида қарор қабул қилиниши мумкин бўлган ҳисобот санасида кутилаётган суд жараёни билан боғлиқ ноаниқлик ёки назорат органларининг хатти - ҳаракатлари билан боғлиқ ноаниқликлар;

б) молиявий ҳисоботга ҳар томонлама таъсир кўрсатадиган янги ҳисобот қоидаларини муддатидан олдин қўллаш (агар рухсат берилган бўлса);

в) аудит қилинаётган шахснинг молиявий ҳолатига жиддий таъсир кўрсатган ёки кўрсатишда давом этаётган йирик ҳалокат.

«Мухим ҳолатлар» деб аталадиган қисм аудиторлик хулосасида бевосита аудиторнинг аудит қилинаётган шахс молиявий ҳисобот ишончилиги ҳақидаги фикридан иборат қисмдан кейин жойлашган бўлиши, бухгалтерия ҳисоботидан фойдаланувчиларга бу ҳолатни молиявий ҳисоботда топишга имкон берадиган аниқ ҳаволадан иборат бўлиши ва эътибор жалб қилинадиган ҳолатга нисбатан аудиторлик фикри модификация қилинган ҳисобланмаслигини кўрсатиши лозим.

Бошқа маълумотни ўз ичига олган қисм норматив-ҳуқуқий ҳужжатлар талабларига биноан аудиторга юкланган мажбурият ёки аудиторлик текшируви бўйича хизматни кўрсатиш шартномасини тузган шахс билан келишилган ҳолда амалга оширилган қўшимча амаллар натижалари бўйича аудиторлик топшириғида бажарилган қўшимча иш натижалари тўғрисида аудиторнинг хабар беришига ёки аудиторлик хизматларини кўрсатиш шартномасида аниқ кўрсатилган масалалар бўйича фикр билдиришга тааллуқли эмас. Бошқача айтганда, бошқа маълумотлар мувофиқлаштирилган амаллар ва кенг текширувлар натижалари бўйича берилган аудиторлик хулосасига киритилмайди.

Фойдаланувчилар аудит молиявий ҳисоботни тушунишига ёрдам бериши мумкин бўлган ҳолатлар шундай камдан-кам ҳолатлар рўй бериши мумкинки, бунда аудитор аудит қилинаётган шахс раҳбарияти аудит ҳажмини чеклаганлиги туфайли етарлича тегишли аудиторлик далиллари олиш имконияти йўқлиги сабабли аудит ўтказишни рад қила олмайди. Бу ҳолатда аудитор у аудит ўтказа олмайдиган сабабни изоҳлаш учун бошқа далиллардан иборат бўлган қисмдан иборат аудиторлик хулосасини киритиш зарур деб ҳисоблаши мумкин.

Аудиторлик хулосасига бошқа далиллардан иборат қисмни киритишда қуйидагиларни эътиборга олиш лозим:

а) аудиторлик хулосасининг бу қисмида қайсидир вазиятни хабар қилиш ўз-ўзидан бу ҳолатларни молиявий ҳисоботда акс эттириш талаб қилинмаслигини кўрсатади;

б) аудиторлик хулосасининг бу қисми уни тақдим этиш аудитнинг халқаро стандартлари ёки бошқа норматив-ҳуқуқий ҳужжатлар (масалан, махийлик сабабли) томонидан тақиқланган, уни тақдим этиш мажбурияти аудит қилинаётган шахс раҳбарияти зиммасида бўлган маълумотдан иборат бўлмаслиги керак.

Агар аудитор аудиторлик хулосасига эътиборни жалб қиладиган қисм ёки бошқа далиллардан иборат бўлган қисм киритилади деб ҳисоблайдиган бўлса, бу ҳақида аудит қилинаётган шахс мулкдорининг вакилларига, шунингдек, бу қисмларнинг тахмин қилинган мазмуни ҳақида хабар бериши лозим. Ҳар бир кейинги аудит бўйича аудиторлик улосасига белгиланган ҳолатни кўрсатган ҳолда бошқа далиллардан иборат бўлган қисм киритилган барча ҳолларда аудитор ҳар бир топшириқ бўйича бундай хабарни такрорламаслик ҳақида қарор қабул қилиши мумкин.