

MAXSUS MAQSADLARDA TUZILGAN MOLİYAVIY HISOBOT AUDITINI TAKOMILLASHTIRISH YOʻNALISHLARI

Xusanov Ulugbek Nishanovich

Toshkent moliya instituti tadqiqotchisi

Annotatsiya

Maqolda auditning xalqaro meyorlar bo'yicha amal qilishi tahlil etilgan. Amaldagi qonunga muvofiq auditorlik tashkilotlarining turdosh xizmatlarni ko'rsatish jihatlariga alohida e'tibor qaratilgan. O'zbekiston auditorlik amaliyotida 2021 yilgacha joriy etilmagan xalqaro standartlar tizimlashtirilgan.

Kalit soʻzlar. Auditorlik xizmatlari, auditorlik tekshiruvlari, moliyaviy hisobotlar auditi, xalqaro standartlar me'yorlari, moliyaviy ko'rsatkichlar, buxgalteriya schyotlari summalari.

Абстрактный.

В статье анализируется осуществление аудита по международным стандартам. В соответствии с действующим законодательством особое внимание уделяется аспектам оказания подобных услуг аудиторскими организациями. Международные стандарты, не внедренные до 2021 года, систематизированы в аудиторской практике Узбекистана.

Ключевые слова. Аудиторские услуги, аудиты, аудит финансовой отчетности, международные стандарты, финансовые показатели, суммы бухгалтерских счетов.

Abstract. The article analyzes the implementation of the audit according to international standards. In accordance with the current law, special attention is paid to the aspects of providing similar services by audit organizations. International standards not introduced until 2021 have been systematized in the auditing practice of Uzbekistan.

Keywords. Audit services, audits, audit of financial statements, international



standards, financial indicators, sums of accounting accounts.

Ma'lumki auditorlik tashkilotlari nafaqat moliyaviy hisobot auditi bilan shug'ullanishi, balki amaldagi qonunning 31 moddasiga muvofiq "Auditorlik tashkilotlari auditorlik tekshiruvlari va turdosh xizmatlari turidagi auditorlik xizmatlarini ..." ko'rsatishlari mumkin. Mazkur auditorlik xizmatlarini ko'rsatishni tartibga solish masalalari 800 sonli "Maxsus masalalar – maxsus maqsadli asoslarga muvofiq tayyorlangan moliyaviy hisobotlar auditi" va 805 sonli "Maxsus masalalar – ayrim moliyaviy hisobotlar hamda moliyaviy hisobotning maxsus elementlari, schyotlari yoki moddalari auditi" nomli auditning xalqaro standartlari me'yorlariga muvofiq amalga oshiriladi.

Ta'kidlash joizki, yuqorida nomlari ta'kidlangan 800 sonli standart auditorlik tashkilotlari tomonidan maxsus masalalar ya'ni korxona talab etgan qo'shimcha professional xizmatlarni amalga oshirish me'yorlarini o'z ichiga olsa, 805 sonli standart esa korxona moliyaviy hisoboti tarkibidagi alohida moddalar (elementlar, moliyaviy ko'rsatkichlar, buxgalteriya schyotlari summalari) auditi me'yorlarini tartibga soladi. Ko'rinadiki korxona moliyaviy hisobot ma'lumotlaridan foydalanuvchilar (xaridor va buyurtmachilar, mol etkazib beruvchi va pudratchilar, boshqa kontragentlar, bank tashkilotlari, soliq organlari) tomonidan korxona faoliyati to'g'risidagi maxsus (korxona faoliyatining alohida sohalari) bo'yicha moliyaviy hisobot yoki korxona faoliyatidagi ularni qiziqtirgan, manfaatli masalalar bo'yicha hisobot (axborot) talab etishadi. Mazkur maxsus masalalar bo'yicha ishonchli va kafolatli axborot bilan ta'minlovchi vakolatli tashkilot auditorlik tashkilotlari hisoblanadi.

Jumladan amaldagi qonunga muvofiq auditorlik tashkilotlari quyidagi turdosh xizmatlarni ko'rsatishi mumkin:

- Buxgalteriya hisobini qayta tiklash va moliyaviy hisobotni shakllantirish, jumladan xalqaro standartlar asosida moliyaviy hisobot tuzish;
- Korxona faoliyatini taftish (inventarizatsiya)dan o'tkazish, investitsiya aktivlarini boshqarish;
- Buxgalteriya hisobini yuritish va moliyaviy hisobotlarni shakllantirish

¹ O'zbekiston Respublikasining 2021 yil 25 fevraldagi "Auditorlik faoliyati to'g'risida"gi O'RQ-677-son Qonuni. <https://lex.uz/docs/5307886>



bo'yicha konsalting xizmatlarini yuritish;

- Xo'jalik yurituvchi sub'ektning soliqlar va soliqqa tortish masalalari bo'yicha maslahat berish xizmati, amaldagi normativ-huquqiy hujjatlar asosida soliq va boshqa majburiy to'lovlar bo'yicha hisob-kitoblarni hisoblash, soliq deklaratsiyalarini tayyorlash bo'yicha konsalting xizmatlarini ko'rsatish;

- Korxona moliyaviy faoliyatini tahlil qilish, rejalashtirish (biznes-rejalar tayyorlash, moliyaviy va boshqaruv masalalarida maslahat berish;

- Moliyaviy hisobotlarni tayyorlash, buxgalteriya hisobi va auditni yuritish, soliqqa tortish, moliyaviy rejalashtirishni takomillashtirish masalalari bo'yicha amaliy seminar va konferensiyalar tashkil etish;

- Moliyaviy hisobot tuzishni avtomatlashtirish va iqtisodiy xavfsizlik masalalari bo'yicha amaliy tavsiyalar ishlab chiqish va boshqalar.

Yuqoridagi auditorlik xizmatlari tijorat (pullik) xizmati hisoblanib, auditning standartlariga muvofiq uning buyurtmachilari tomonidan auditorlik tashkilotidan ko'rsatilgan xizmat natijalari bo'yicha alohida hisobot talab etiladi. Ushbu hisobotda foydalanuvchini qiziqtirgan masala(savol)ga aniqlik kiritilib, korxona mazkur sohasining qonuniyligi va ular bo'yicha moliyaviy hisobotdagi ko'rsatkichlar ishonchliligi o'rganiladi. Biroq, bugunga qadar amalga oshirilgan tadqiqotlar va ilmiy adabiyotlarda auditorlik tashkilotlari tomonidan ko'rsatiladigan mazkur xizmatlar alohida tadqiqot ob'eti sifatida o'rganilmaganligi, auditorlik faoliyati to'g'risidagi qonun, amaldagi 800 va 805 son auditning xalqaro standartlari kabi me'yoriy hujjatlarda auditorlik tashkilotlarining professional xizmatlari bo'yicha me'yorlar aniq mazmunda aks etirilmaganligi bois, ularni amaliyotda turlicha talqin qilish holatlari kuzatilmoqda.

Mazkur hisobotlar undan foydalanuvchilarning maxsus maqsadlari to'g'risida ishonchli va kafolatlangan axborot olish maqsadlarida tayyorlanadi. Jumladan bank tashkilotlariga kredit mablag'larini jalb etish maqsadida bo'lsa, soliq idoralariga hisoblangan va to'langan soliq hamda boshqa majburiy to'lovlar holati to'g'risida ma'lumot berish maqsadlarida auditorlik tashkilotlari kafolati asosida zaruriy axborotlar shakllantiriladi. Masalan, korxona soliq deklaratsiyasini tuzish uchun soliq bazasi miqdorining ishonchliligi moliyaviy hisobot ma'lumotlari asosida shakllantiriladi, buning uchun esa deklaratsiyaga moliyaviy hisobotlar ilova qilinishi talab etiladi.





Korxona faoliyatiga kredit mablag'lari jalb etishda kreditor(investor)lar uchun pul oqimlari to'g'risidagi hisobot ma'lumotlarini kassa usuliga muvofiq shakllantirish (tuzish) talab etilishi yoki kreditor (investor) tomonidan qo'yilgan talablarga ko'ra moliyaviy hisobotlarni tayyorlash va ularga talab qilgan shakllarda taqdim etish talab etilishi mumkin. Shuningdek, huquqni muhofaza qiluvchi yoki nazorat qiluvchi organlar belgilagan qoida(talab)larga ko'ra moliyaviy hisobotlarni tayyorlash, amaldagi qonunchilik yoki kreditor (investor) talablariga ko'ra (kredit) qarz shartnomasi loyihasini tayyorlash, korxonaga grant yoki subsidiya mablag'lari ajratilishini ta'minlash uchun korxona faoliyatini amaldagi standartlar yoki davlat tomonidan ishlab chiqilgan qonunchilik me'yorlariga muvofiqligini baholash talab etilishi mumkin. Bunday sharoitlarda auditorlar maxsus masalalar bo'yicha tayyorlanayotgan hisobotga undan foydalanuvchilar tomonidan qo'yilgan talablar mazmunini to'liq anglab etishlari, shuningdek, tayyorlanayotgan moliyaviy hisobotni amaldagi milliy va xalqaro standartlar me'yorlaridan chetga chiqmagan holda tayyorlashlari va baholashi talab etiladi. Auditor maxsus masalalar bo'yicha tayyorlangan hisobotni o'rganishda unga foydalanuvchilar talabi bilan kiritilgan qo'shimchalar to'g'risidagi tekshiruv natijalari bo'yicha ma'lumotnomasida aks ettirishi zarur. Masalan huquqni muhofaza qiluvchi yoki nazorat qiluvchi organlar tashabbusiga ko'ra tayyorlangan moliyaviy hisobotda ular tomonidan talab qilingan qo'shimcha ma'lumotlar kiritilganligi to'g'risida auditor fikri bayon etilishi zarur. Auditda mazkur masalalar respublika auditorlik amaliyotida 80-sonli "Maxsus savolni tekshirish natijalari bo'yicha auditorning hisoboti" nomli auditorlik milliy standarti asosida tartibga solingan. Mazkur auditorlik jarayoni moliyaviy hisobot auditidan farq qilgan holda, korxona moliyaviy faoliyatining auditorlik tekshiruvi buyurtmachisining talablari asosida korxonaning muayyan moliyaviy faoliyat sohalari o'rganiladi hamda tekshiruv buyurtmachisiga o'rganish natijalari bo'yicha auditorlik xulosasi shakllantiriladi. Mazkur auditorlik xizmati faqatgina moliyaviy hisobot auditini emas, balki tekshirilayotgan korxona tarkibiy bo'linmalari, korxona buxgalteriya hisobi va ichki nazorat tizimining o'z majburiyatlarini bajarish darajasi va ular faoliyatining samaradorligini baholaydi. Mazkur auditorlik xizmati korxona faoliyatining amaldagi holati to'g'risida ishonchli va kafolatlangan axborotlarni tahlil qilish, joriy samaradorlik ko'rsatkichlarini aniqlash orqali korxonani kelgusida rivojlantirish hamda faoliyat samaradorligini oshirish imkoniyatlarini aniqlash

imkoniyatini beradi.

Mazkur auditorlik xizmati orqali korxonaning mahsulot(ish, xizmat)ni sotish, qayta ishlash, ularni saqlash, yuklab jo'natish bosqichlarida boshqaruv nazorati samaradorligi, reklama va xizmat ko'rsatish va boshqa sohalarining samaradorlik ko'rsatkichlarini aniqlaydi. Odatda mazkur auditorlik xizmatining asosiy buyurtmachilari yoki bunday ma'lumotdan foydalanuvchilar korxona boshqaruvi (kuzatuv kengashi, korxona ta'sischi, mulkdorlari va boshqaruv xodimlari) hisoblanadi. Auditning mazkur xizmati bugungi kunga qadar olimlar tomonidan operatsion audit nomi bilan yuritilib, undan ko'zlangan asosiy maqsad boshqaruv qarorlari uchun zaruriy axborotlarni shakllantirish bo'lgan. Maxsus masala (savol)ni auditorlik o'rganish bo'yicha auditorlik xizmati uchun haq tekshiruv buyurtmachisi hisobidan amalga oshiriladi.

Hozirgi paytda auditning ushbu xizmatidan nafaqat korxona boshqaruvi, balki moliyaviy hisobotdan tashqi foydalanuvchilar - soliq, bank, nazorat qiluvchi yoki huquqni muhofaza qiluvchi organlar va boshqa davlat tashkilotlari asosiy rasmiy ma'lumot manbai sifatida foydalanishmoqda. Jumladan mazkur auditorlik xizmatidan korxonaning ichki boshqaruvi samaradorligi uchun quyidagi yo'nalishlarda ma'lumot manbai sifatida foydalaniladi:

- Korxona boshqaruvi tomonidan belgilangan reja ko'rsatkichlari va ichki boshqaruv me'yorlariga ijrochilar munosabati (tushunishi)ni aniqlash va uning amaldagi bajarilish holati to'g'risida ma'lumotga ega bo'lish;
- Korxonaning biznes reja yoki smeta hujjatlaridagi reja ko'rsatkichlari va boshqaruv qoidalariga amal qilinish holati to'g'risida aniq va ishonchli axborotlarni shakllantirish;
- Korxona faoliyati bo'yicha strategik qarorlar qabul qilinishi uchun etarlicha asos (amaliy ma'lumot) mavjudligini baholash;
- Boshqaruv nazoratidagi kamchiliklar va samarasizliklarga borasidagi ma'lumotlarning o'z vaqtida kelib tushishini ta'minlash;
- Korxonada bajarilayotgan ishlar sifatini tahlil qilgan holda faoliyat samaradorligini oshirish bo'yicha aniq yo'nalishlarni belgilash. Bunda rahbariyat tomonidan qabul qilingan qaror va buyruqlar talablarini korxonada faoliyat ko'rsatuvchi ishchi va xizmatchilar tomonidan bajarilish holati tahlil etiladi va ishlab chiqarish (xizmat ko'rsatish) bo'yicha zaruriy strategik qarorlar qabul qilinadi.



Xulosa qilib aytganda maxsus maqsadlarga ko'ra tuzilgan moliyaviy hisobot auditori jarayonida ichki boshqaruv foydalanuvchilar uchun auditorlik xizmatidan ko'zlangan asosiy maqsad korxona faoliyatini takomillashtirishga qaratilib, audit natijalariga ko'ra faoliyat samaradorligini oshirish yo'llari aniqlanadi, mahsulot (ish, xizmat) ishlab chiqarishda rejalashtirilgan me'yorlardan chetga chiqish holatlari baholanib, xarajatlarni kamaytirish yoki foyda(tushum)ni oshirish yo'llari aniqlanadi.

Auditorlik tekshiruvi buyurtmachisining maxsus masala (savol, yo'nalish) bo'yicha auditorlik tekshiruvi xizmati natijalari auditorlik tashkiloti tomonidan alohida auditorlik ma'lumotnomasida aks ettirilishi maqsadga muvofiqdir. Jumladan korxona boshqaruvi rahbariyati buyurtmasi asosida tashkil etilgan maxsus masalalarni o'rganish natijalari bo'yicha auditorlik ma'lumotnomasida quyidagi maqsadlarda tuzilishi mumkin:

- moliyaviy hisobotning muayyan moddolari yoki bo'limlari(alohida ko'rsatkichlari)ning ishonchliligini baholash;
- faoliyatning alohida sohalarining unumdorligi(samaradorligi)ni baholash;
- muayyan huquqiy shartnomalar shartlariga rioya etilish darajasini aniqlash;
- korxona faoliyati alohida sohalarini davlat tomonidan ishlab chiqilgan normativ-huquqiy hujjatlar va korxonaning ichki me'yoriy hujjatlariga muvofiqligini aniqlash;
- konsolidatsiyalashgan moliyaviy hisobot to'g'ri tuzilganligi va uning alohida moddolari hamda ko'rsatkichlari ishonchliligini baholash;
- boshqa moliyaviy ma'lumotlar.

Bizningcha, yuqorida ta'kidlangan maxsus masala (savol)ni o'rganish natijalari bo'yicha auditorlik ma'lumotnoma (xulosa)sida quyidagilar aks ettirilishi tekshiruv buyurtmachisini qiziqtirgan masala (savol) mazmunini aniqlashtirish imkonini beradi:

- ma'lumotnoma nomlanishi, adresat va kirish qismlari;
- o'rganish(tekshirish)ni amalga oshirgan auditorlik tashkiloti nomi, pochta manzili va tashkilot rekvizitlari (litsenziya raqami va sanasi, uning amal qilish muddati, davlat ro'yxatiga olinganligi to'g'risidagi guvohnoma raqami, hisob-kitob schyoti ma'lumotlari ish telefonlari);
- audit jarayonida qatnashgan auditorlar (auditorlik tashkiloti) rahbari familiyasi,



ismi va sharifi to'g'risidagi ma'lumotlar;

- o'rganilayotgan maxsus masala (savol) bo'yicha qisqacha ma'lumot;
- taqdim qilayotgan ma'lumotlar haqiqiyliigi va maxsus masala (savol) bo'yicha o'rganish natijalari bo'yicha ma'lumotnoma ishonchligiga korxona va auditorlik tashkilotining javobgarligi;
- maxsus masala (savol)ni auditorlar tomonidan o'rganilishi tahlili, auditorlar bajargan amallar, tekshirish davomida qo'llanilgan standartlar va aniqlangan qonun buzilishlar mazmuni (to'plangan dalillar tahlili);
- o'rganish natijalari yuzasidan auditor fikrlari bayoni;
- o'rganish natijalari bo'yicha auditorlik ma'lumotnomasi rasmiylashtirilgan sana va auditorlarning tasdiq belgilari va boshqalar.

Shuningdek maxsus masala (savol)ni o'rganish natijalari bo'yicha ma'lumotnomada tekshirishda aniqlangan firibgarlik va xatolarni bartaraf etish, o'rganilgan faoliyat sohasini yanada takomillashtirish, samaradorligini oshirish yuzasidan amaliy tavsiyalar aks ettirilishi maqsadga muvofiqdir. Auditor agarda o'rganilgan masala (savol) bo'yicha aniq (yagona) fikrni shakllantira olmasa, u ma'lumotnomaga fikrini qo'shimcha ravishda asoslovchi ma'lumot(dalil, fikr)ni kiritishi talab etiladi. Mazkur qo'shimcha fikrlar auditorning yakuniy xulosasini shakllantirishda foydalaniladi. Auditorlik tashkiloti maxsus masala (savol)ni o'rganish natijalari bo'yicha ma'lumotnomani tayyorlashda amaldagi auditorlik standartlari va tashkilotning ichki standartlari me'yorlaridan foydalanishi talab etiladi.

Ma'lumki O'zbekiston Respublikasining 2021 yil 25 fevraldagi "Auditorlik faoliyati to'g'risida"gi O'RQ-677-son qonunining 48-moddasiga muvofiq auditning xalqaro standartlari qoidalariga rioya etishi zarurligi va mazkur qonunning 29-moddasiga ko'ra tekshirilayotgan korxonaning so'roviga binoan auditning xalqaro standartlari talablariga muvofiq auditorlik tekshiruvini o'tkazishi hamda o'tkazilgan audit natijalari bo'yicha axborotni tekshiruv buyurtmachisiga taqdim etishi zarur. O'zbekiston auditorlik amaliyotida esa bugungi kunda 10 ga yaqin auditga oid normativ-huquqiy hujjatlar va 2022 yil 11 apreldagi O'zbekiston Respublikasi Vazirlar Mahkamasining "O'zbekiston respublikasi hududida qo'llash uchun auditning xalqaro standartlarini tan olish tartibi to'g'risidagi nizomni tasdiqlash haqida"gi 171-son qaroriga muvofiq 50 ta auditning xalqaro standartlari talablari auditorlik faoliyatida tan olinishi va ular bugungi auditorlik amaliyotida me'yoriy



asos sifatida foydalanilmoqda. Ta'kidlash joizki 2021 yilga qadar O'zbekiston auditorlik amaliyotida 24 ta auditorlik milliy standartlari amal qilgan bo'lsada, mazkur standartlarda quyidagi xalqaro standartlar me'yorlari aks ettirilmagan (1-jadval).

1-jadval
O'zbekiston auditorlik amaliyotida
2021 yilgacha joriy etilmagan xalqaro standartlar²

№	Standart №	Xalqaro auditorlik standartlarining nomi
1	100	Xalqaro audit standartlari va turdosh xizmatlarga izoh
2	120	Auditorlik faoliyatining konseptual asoslari
3	200	Moliyaviy hisobot auditini tartibga solishning maqsadi va umumiy tamoyillari
4	210	Audit bo'yicha kelishuv shartlari
5	402	Xizmat ko'rsatadigan tashkilotlarning xizmatlaridan foydalanishda audit sub'ektining masalalari
6	501	Auditorlik isboti
7	505	Tashqi tasdiqlash
8	510	Dastlabki ish – davr boshiga balans (Initial Engagements – Opening Balances)
9	540	Buxgalterlik baholashning auditi
10	570	Uzluksiz faoliyat
11	580	Sub'ekt rahbariyatining auditorga tayyorlagan taqdimoti
12	610	Ichki nazorat xizmatining ishlarini ko'rib chiqish
13	710	Taqqoslovchi ko'rsatkichlar
14	810	Perspektiv moliyaviy ma'lumotlarni tekshirish
15	920	Moliyaviy hisobotlarga nisbatan kelishilgan tadbirlarni bajarish bo'yicha kelishuv
16	930	Moliyaviy hisobotlarga nisbatan kelishilgan tadbirlarni bajarish bo'yicha kelishuv

Biroq, ushbu davr O'zbekiston auditorlik amaliyotida xalqaro standartlar tarkibida mavjud bo'lmagan “auditorlik tashkilotlarining ichki standartlariga qo'yiladigan talablarni tasdiqlash” nomli (4-sonli AFMS) ishlab chiqilgan bo'lib, ushbu standart auditorlik tashkilotlarining ichki me'yoriy hujjatlarini ishlab chiqishda asosiy me'yoriy asos bo'lib xizmat qilganligini e'tirof etish joiz.

² Muallif tomonidan tayyorlangan

Auditorlik amaliyotida munozara(bahs)li bo'lgan, biroq jiddiy e'tibor qaratilishi zarur bo'lgan holatlardan biri moliyaviy hisobot tuzilgan sanadan keyingi hodisalarni baholash jarayonidir. Mazkur baholash jarayoni 560 son "Keyingi hodisalar" nomli auditning xalqaro standarti me'yorlariga muvofiq amalga oshiriladi hamda tekshirilayotgan korxona buxgalteriyasi tomonidan mazkur turkumdagi muomalalar 1998 yil 23 dekabrda O'zbekiston respublikasining "Buxgalteriya balans tuzilgan sanadan keyingi xo'jalik faoliyatining nazarda tutilmagan holatlari va yuz beradigan hodisalari" nomli 16 son buxgalteriya hisobining milliy standarti va 1998 yil 14 avgustda qabul qilingan O'zbekiston respublikasining "Hisob siyosati va moliyaviy hisobot" nomli 1 son buxgalteriya hisobining milliy standartlariga muvofiq buxgalteriya hisobida hisobga olinganligi o'rganiladi.

FOYDALANILGAN ADABIYOTLAR RO'YXATI

1. Dusmuratov R.D. O'zbekistonda auditorlik faoliyatining shakllanishi va uning uslubiyotini takomillashtirish: i.f.d. ilmiy darajasini olish uchun yozilgan dis. avtoref. Toshkent – 2008, 35 b.
2. Karimov N.F. Tijorat banklarida ichki auditni tashkil qilish va uni uslubiyotini takomillashtirish muammolari: i.f.d. ilmiy darajasini olish uchun yozilgan dis. avtoref. Toshkent-2007, 39 b.
3. Mamatov Z.T. Xo'jalik yurituvchi sub'ektlarda moliyaviy hisobot auditini o'tkazishni takomillashtirish masalalari: i.f.d. ilmiy darajasini olish uchun yozilgan dis. avtoref. Toshkent -2005, 40 b.
4. Karimov A.A. Korporativ boshqaruv tizimida buxgalteriya hisobi va auditni takomillashtirishning asosiy yo'nalishlari: i.f.d. ilmiy darajasini olish uchun yozilgan dis. avtoref. Toshkent-2009, 38 b.
5. O'zbekiston Respublikasining 2021 yil 25 fevraldagi "Auditorlik faoliyati to'g'risida"gi O'RQ-677-son Qonuni. <https://lex.uz/docs/5307886>
6. <https://www.ifac.org> - Xalqaro buxgalterlar federatsiyasi rasmiy sayti.