

2-1-2019

PHASES AND FACTORS OF FORMATING AUDIT OPINION ABOUT FINANCIAL REPORT

N. Khajimuratov

Tashkent State Economic University

Follow this and additional works at: <https://uzjournals.edu.uz/interfinance>

Recommended Citation

Khajimuratov, N. (2019) "PHASES AND FACTORS OF FORMATING AUDIT OPINION ABOUT FINANCIAL REPORT,"
International Finance and Accounting: Vol. 2018 : Iss. 1 , Article 26.

Available at: <https://uzjournals.edu.uz/interfinance/vol2018/iss1/26>

This Article is brought to you for free and open access by 2030 Uzbekistan Research Online. It has been accepted for inclusion in International Finance and Accounting by an authorized editor of 2030 Uzbekistan Research Online. For more information, please contact brownman91@mail.ru.

**Хажимуратов Н.Ш.- ТДИУ,
мустақил изланувчи**

МОЛИЯВИЙ ҲИСОБОТ ҲАҚИДА АУДИТОРЛИК ФИКРИНИ ШАКЛЛАНТИРИШ БОСҚИЧЛАРИ ВА ОМИЛЛАРИ

Мақолада молиявий ҳисоботни текшириш бўйича аудиторлик фикрининг шаклланиш босқичлари ва омиллари ўрганилган. Муаллиф томонидан аудиторлик фикри ишончилигини таъминлаш бўйича таклифлар ишлаб чиқилган.

Таянч сўзлар: аудиторлик фикри, аудиторлик хулосаси, аудиторлик ҳисоботи, модификацияланган фикр, аудитнинг халқаро стандартлари.

В статье изучено этапы и факторы формирования аудиторского мнения по проверки финансового отчета. Автором разработано рекомендаций по обеспечения достоверности аудиторского мнения.

Ключевые слова: аудиторское мнение, аудиторское заключение, аудиторский отчет, модифицированное мнение, международные стандарты аудита.

In the article were studied the stages and factors of formation of the audit opinion on the verification of the financial report. The author has developed recommendations to ensure the reliability of the audit opinion.

Key words: audit opinion, audit conclusion, audit report, modified opinion, international audit standards.

Мамлакат иқтисодиётини ривожлантириш, ялпи ички маҳсулот ҳажмини кўпайтириш, аҳолининг бандлигини таъминлаш ва уларнинг реал даромадларини ошириш ҳозирда амалга оширилаётган ислохотларнинг асосий мазмунини акс эттирмакда. Энг аввало, ҳисобот маълумотларининг аниқ баён этилиши жуда ҳам муҳимдир. Бу ҳақда Президентимиз Ш.Мирзиёев қуйидагича фикр билдирди: “Энг муҳими, мамлакатимиз иқтисодий сиёсатида нореал рақамлар ортидан қувиш, амалга ошмайдиган хомхаёлларни ҳақиқат сифатида тақдим этишдек номаъқул иш услуби танқидий қайта кўриб чиқилди. Амалий натижадорлик, инсон манфаати ва яна бир бор инсон манфаати ислохотларнинг бош мақсади этиб белгиланди”[1].

Мамлакат иқтисодий ҳаётида аниқ рақамларни келтириш, хусусан иқтисодиёт субъектлари томонидан нашр қилинадиган ҳисобот маълумотларининг ишончилигини тасдиқлаш жуда ҳам долзарбдир. Бу жараёнда молиявий ҳисобот ишончилиги бўйича аудиторлик фикри ва хулосасини шакллантириш муҳим аҳамият касб этади.

Аудиторлик хулосасини шакллантириш катта ҳажмдаги турли-туман ахборотни қайта ишлаш натижаси саналиб, унга асосланган ҳолда молиявий ҳисоботнинг ишончилиги ҳақида фикр юритиш мумкин. Ўз навбатида, “аудиторлик фикри” категорияси ўрнатилган норматив-ҳуқуқий база доирасида аудит жараёнининг назарий ва методологик таркибий қисмларини боғлайди ҳамда аудитор олдига қўйилган мақсад ва вазифаларнинг амалий ечимини шакллантиради. Бунинг учун молиявий ҳисоботни текшириш натижалари бўйича аудиторлик фикрини шакллантириш жараёнини аниқ тасаввур қилиш талаб этилади, бунда аудиторлик текшируви жараёнидаги барча босқичларда унинг ўрнини белгилаб олиш лозим. Аудиторлик текширувининг ҳар бир босқичида аудитор ҳаракатлари кетма-кетлигини белгилаш аудиторлик фикри билан турли омиллар ва ҳолатларнинг ўзаро алоқаси ҳамда ўзаро таъсири характерини аниқлаш, уларнинг таъсир даражасини таҳлил қилиш ва аудиторлик хулосасида фикрни ифодалашнинг у ёки бу шакли танланишига оид аудитор қарорини тушунишга имкон беради.

Аудиторлик текширувларини кўпчилик иқтисодчи олимлар турли босқичларга ажратади. Масалан, и.ф.д. И.Қўзиёвнинг фикрича, ташқи аудиторлик текшируви 4 та босқичга бўлинади: бошланғич босқич, аудитга тайёргарлик босқичи, аудиторлик текширувини амалга ошириш босқичи, аудиторлик текшируви натижаларини умумлаштириш босқичи [2].

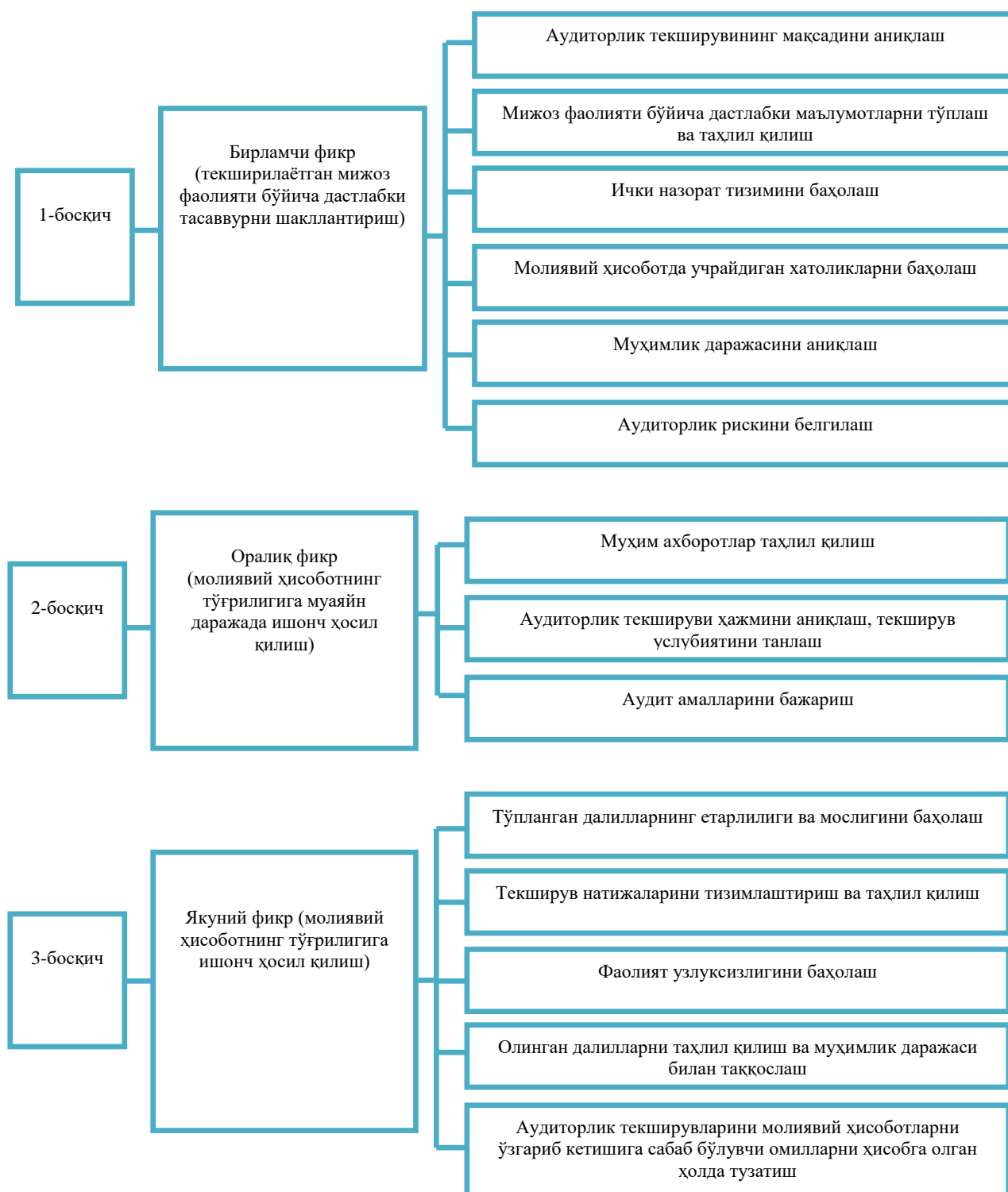
Иқтисодчи олим Л.И.Воронининг фикрича, аудиторлик текшируви 5 та босқичдан иборат: тайёргарлик босқичи, аудитни режалаштириш, аудит амаллари, мустақил амаллар, фикрни шакллантириш ва ҳисобот тузиш [3, 57].

Е.Н.Варламованинг фикрича, аудиторлик текшируви 3 та босқичдан иборат: тайёргарлик босқичи, аудиторлик текширувини ўтказиш босқичи, якуний босқич [4, 56].

Фикримизча, аудиторлик текшируви учта асосий босқичдан иборат: режалаштириш, аудиторлик далиллари тўплаш ва аудит натижаларини расмийлаштириш. Шунинг учун, бизнинг назаримизда, молиявий ҳисобот ишончилиги ҳақида аудиторлик фикрини шакллантириш жараёни ҳам учта асосий босқичдан юзага келади деб тахмин қилиш манتيқан тўғри бўлади: дастлабки фикр, оралиқ фикр, якуний фикр.

Қайд қилиш жоизки, молиявий ҳисобот ишончилиги ҳақида аудиторлик фикрини шакллантириш тартиби жиддий хатоларга йўл қўйишни минимум даражага келтириш мақсадида молиявий ҳисоботни тадқиқ қилиш асосида тузилган кетма-кет ўзаро боғлиқ қадамлар мажмуини ўзида акс эттиради. Ушбу жараённинг муҳим шартли муҳимлик даражасининг муайян чегарасини ўрнатиш саналиб, у аудитор томонидан текширувнинг ҳар бир босқичида сифатли профессионал фикрни ифодалаш учун бошланғич ва асосий даража ҳисобланади.

Бундан ташқари, молиявий ҳисобот ишончилиги ҳақида аудиторлик фикрини шакллантириш босқичларининг ўзаро алоқаси қонуан асосланган саналади. Масалан, дастлабки аудиторлик фикри муҳимлик даражасини баҳолаш, аудиторлик rischi ва молиявий ҳисоботдаги эҳтимолий хатоликларни ҳисобга олган ҳолда аудит жараёнининг назарий таркибий қисмларига асосланган тарзда юзага келади. Оралиқ ва якуний фикр ифодаси корхоналарнинг амалий фаолиятига асосланади. Бундан ташқари, оралиқ фикрни шакллантириш босқичидан олдин аудиторлик текшируви ҳажмини аниқлаш ва жиддий ахборотни ҳар томонлама таҳлил қилиш амалга оширилади. Якуний аудиторлик фикри далилларнинг сифати ва миқдорини чуқур таҳлил қилиш, корхоналар фаолияти узлуксизлигини баҳолаш ва ҳисобот маълумотларидаги хатоликларни келтириб чиқарувчи омилларга тузатишлар ҳисобга олинган ҳолда текшириш натижаларини тизимлаштириш, шарҳлаш ва таҳлил қилиш жараёнида шаклланади. Тадқиқотлар натижасида аудиторлик текшируви доирасида аудиторлик фикрини шакллантириш босқичлари 1-расмда келтирилган тарзда (*муаллиф ишланмаси*) ишлаб чиқилди.



1-расм. Молиявий ҳисобот ҳақида аудиторлик фикрини шакллантириш босқичлари.

Шундай қилиб, яқуний аудиторлик фикри назарий ўрганилиб, сўнгра амалий маълумотлар билан тўлдирилган ва тасдиқланган материалдан ташкил топган ахборотни тадқиқ қилишни умумий якунига етказишни ўзида акс эттиради. Фикримизча, аудитор томонидан қилинган ҳар қандай ҳисоб-китоблар ва тавсияларда амалдаги норматив ҳужжатларга ҳаволалар бўлиши лозим.

Аудиторнинг профессионал мулоҳазаси аудиторлик фикрини

шакллантириш асоси саналади. Б.Д. Дивинский [5, 22] “профессионал мулоҳаза” атамасини етарлича расмийлаштирилмаган вазият ва жараёнларда баҳолашнинг қандайдир эксперт методи, шунингдек, аниқ танлаш учун яққол далил-исботлар йўқ бўлганда мавжуд вариантлардан бирини танлаш сифатида таърифлайди. Профессионал мулоҳаза амалий фаолиятнинг бир қисми бўлгани ҳолда, мавжуд тушунчалар асосида аниқ масалалар ечимини шакллантиради ва янги тушунчаларни жорий қилмайди. Ҳисоботнинг ишончли ва ишончсиз деб ном олган икки ҳолати ўртасидаги чегара аудиторнинг субъектив профессионал мулоҳазалари соҳасида ётади.

Айнан ўзининг профессионал мулоҳазаси асосида аудитор олинган ахборотни таҳлил қилиш, қайта ишлаш ва тизимлаштириш ҳақида мустақил қарор қабул қилади. Ўз навбатида, профессионал мулоҳаза аудиторга муаммони тавсифлаш, мураккаблик даражасини баҳолаш ва унга ечим топишда кўмаклашади.

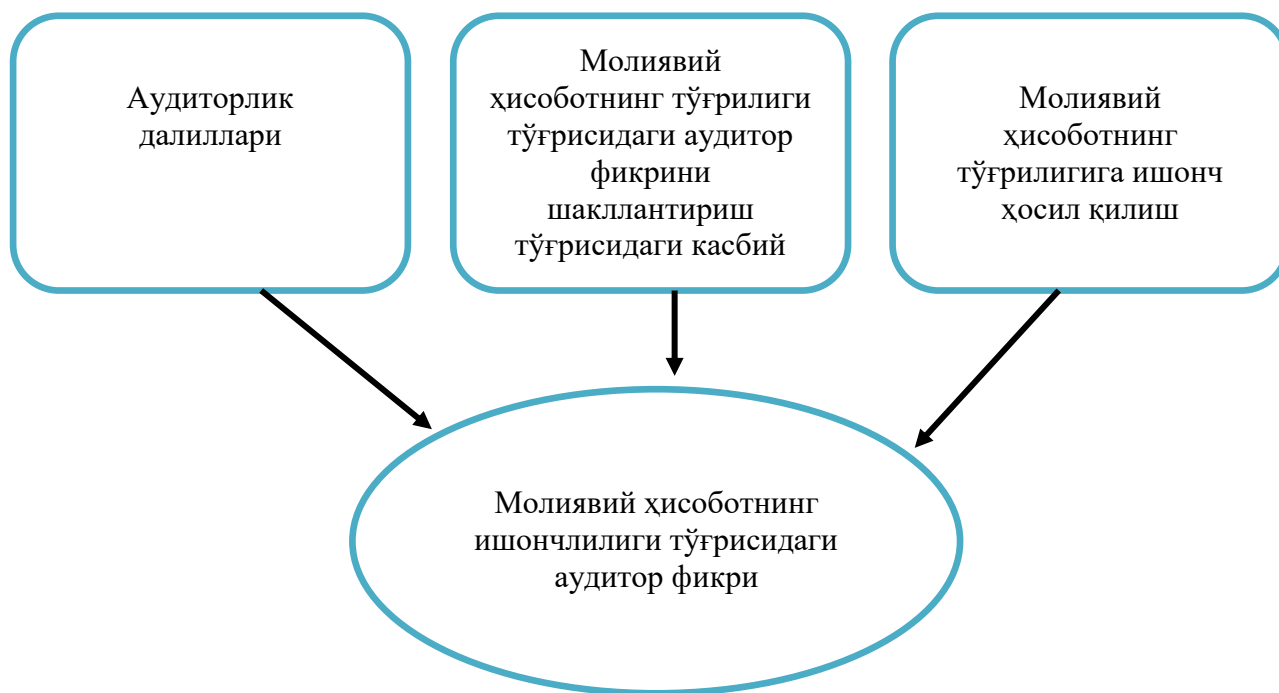
Қайд қилиш зарурки, молиявий ҳисобот ишончилиги ҳақида ўз фикрини шакллантириш жараёнида аудиторда қабул қилинган қарор тўғрилигига муайян даражада ишонч пайдо бўлади. Аудитор ишончи назарий усулда олинган ва амалиётда исботланган билимларга асосланган ҳолда ҳақиқатни ўрнатишда ўз аксини топади. Фикримизча, ишончнинг оқилона даражасини аниқлаш аудит жараёни натижаси саналиб, у аниқ стандарт ечимга эга бўлмаган муайян муаммо доирасида далилларни реал ва объектив акс эттиришни англатади.

Молиявий ҳисобот ишончилиги ҳақида аудиторлик фикрини шакллантириш жараёни муайян элементлардан вужудга келади, уларнинг ҳар бири текширишнинг турли босқичларида ўзига хос аҳамиятга эга бўлади. Молиявий ҳисобот ишончилиги ҳақида аудиторлик фикрини шакллантириш омиллари 2-расмда (*муаллиф ишланмаси*) келтирилган.

Демак, молиявий ҳисобот ишончилиги ҳақида аудиторлик фикрини шакллантириш жараёни тегишли ўзаро алоқадорлик ва мантиқий кетма-кетликда бўлган муайян босқичлардан юзага келади.

Аудиторлик фикрини шакллантиришнинг ҳар бир босқичи аудитор томонидан молиявий ҳисобот ишончилиги ҳақида ўз фикрини шакллантириш мақсадида ахборот тўплаш ва қайта ишлашнинг алоҳида босқичини ўзида мужассамлаштиради.

Молиявий ҳисобот ишончилиги ҳақида якуний фикр аудиторлик rischi, мижоз фаолияти узлуксизлиги, шунингдек, хатолар муҳимлигининг муайян даражасига тузатиш киритилган молиявий ҳисобот хатоларини олдиндан белгилаб берувчи омилларни баҳолаш ҳисобга олинган ҳолда муайян элементлардан юзага келади.



2-расм. Молиявий ҳисобот ишончилиги ҳақида аудиторлик фикрининг шаклланиш омиллари.

Ушбу жараённинг бош натижаси аудиторлик хулосасида ифодаланувчи молиявий ҳисобот ишончилиги ҳақида модификацияланган ёки модификацияланмаган фикр саналади.

Халқаро стандартларга мувофиқ, модификацияланмаган фикр – аудитор молиявий ҳисоботлар барча муҳим жиҳатлари бўйича молиявий ҳисоботни тақдим қилиш учун қўлланиладиган асосга мувофиқ тайёрланган деган хулосага келганида билдириладиган фикр [6].

Модификация қилинган фикр — бу аудиторлик ташкилотининг аудиторлик хулосасида қуйидагича билдирилган фикрларидан биридир: салбий фикр, изоҳли фикр, фикр билдиришдан бош тортиш [7].

Одатда, *модификацияланган фикр фойдаланувчиларда катта қизиқиш уйғотиб, у мижознинг ҳисобот маълумотларида ахборотга оид жиддий хатолар мавжудлигидан далолат беради.*

Аудит бўйича замонавий иқтисодий адабиётларда “модификация” атамасининг аниқ, қатъий таърифлари келтирилмаган, ўз навбатида, ушбу тушунча ҳали тўлиқ шаклланган иқтисодий категорияга айланиб улгурмаган. *Бизнинг фикримизча, “аудиторлик фикри” тушунчасига татбиқан “модификация” атамаси текширувчи шахслар фикр юритишининг стандарт шакллари ўзгаришини англади ва бундай ўзгариш асослари аниқ ифодаланган бўлади. Бундан “модификацияланмаган фикр” тушунчаси аудитор ҳисобот ишончилиги далилини баҳолашида базавий вариант саналишини тахмин қилиши*

мумкин. “Модификацияланган фикр” кўп даражали тушунча саналади, чунки аудиторлик хулосаси шаклига қатъий ишора қилувчи аудитор мулоҳазасининг муайян кўринишларини ўз ичига олади: шарҳли фикр, салбий фикр, фикр ифодалашни рад этиш. Бунда, янги аудиторлик фаолиятининг стандартларига мувофиқ, аудиторлик хулосаси матнига аудиторлик фикри модификацияси сабаблари (асослари) ни изоҳловчи махсус банд ҳам киритилиши лозим: “Шарҳли фикр ифодалаш учун асослар”, “Салбий фикр ифодалаш учун асослар”, “Фикр ифодалашни рад этиш учун асослар”.

Маълумки, ўзининг фикри субъективлиги ва нисбийлиги омилини эътиборга олган ҳолда, текшириш натижалари бўйича хулосани шакллантириш босқичида аудитор кўплаб муаммоларга тўқнаш келади, уларнинг асосийларидан бири бугунги кунда унинг фикрини асослаш жараёнининг яққол изоҳлари мавжуд эмаслиги саналади. *Аудит норматив-ҳуқуқий базасининг генезиси аудиторлик фикрининг асосий турлари (шакллари)ни ажратиб кўрсатишга имкон беради, лекин ушбу жараёни эмас, балки аудиторлик фикрига бевосита таъсир қилувчи ҳолатлар, шарт-шароитларнигина асослайди.* Аммо аудиторлик фикрини шакллантириш муаммоси очиқ қолмоқда, чунки текшириш натижалари бўйича, одатда, ижобий ишонч билан эмас, балки салбий шаклда тузилган аудиторлик фикри модификациясини асослаш бўйича тавсиялар ва методикалар мавжуд эмас. Шунга боғлиқ равишда аудиторлик хулосасини шакллантириш ва аниқ вазиятларда унинг муайян шаклларини танлаш масаласи ҳануз ечилмай қолмоқда.

Бизнинг фикримизча, дастлабки босқичдаёқ аудитор ўз фикрини шакллантириш жараёнига муайян тарзда таъсир кўрсатишга қодир омиллар (мезонлар) қаторини аниқлаб олиши лозим. *Биз барча эҳтимолий омилларни аудитор ҳаракатларининг асосий манбалари (сабаблари) сифатида кўриб чиқишни таклиф қиламиз.* Мазкур омилларни аниқлаш жараёнида, одатда, ички ҳис ёки ҳар бир аниқ вазиятни текширишга индивидуал ёндашувга асосланган ҳолда, энг аввало, уларнинг текшириш объекти ёки субъектига тегишлилигини белгилаш зарур.

Фойдаланилган адабиётлар рўйхати

1. Ўзбекистон Республикаси Президенти Шавкат Мирзиёевнинг Олий Мажлисга Мурожаатномаси. <http://uza.uz>
2. Қўзиев И.Н. Иқтисодийни модернизациялаш шароитида аудиторлик ҳисоботини тузиш ва умумлаштириш методологиясини такомиллаштириш: и.ф.д. илмий даражасини олиш учун дис. автореф.. - Т.: 2017. -70 б.
3. Воронина Л.И. Аудит: теория и практика: учебник для бакалавров. – 3-е изд. перераб. –М.: Издательство “Омега-Л”, 2014. -566 с. 57-бетдан.
4. Варламова Е.Н. Этапы профедения аудиторской проверки: особенности аудита организаций оптовой торговли. // Международный бухгалтерский учет, № 4 (202)-2012. 56-бет.
5. Дивинский, Б.Д. Профессиональное суждение аудитора при определении уровня существенности в аудите / Б.Д. Дивинский // Финансовые и бухгалтерские консультации. - 2004. - № 11. – С.20-22.
6. Аудит ва сифат назоратининг халқаро стандартлари. 2012. 1 қисм, 3-жилд. -Т.: ЎБАМА, 2014.-1502 б.
7. “Молиявий ҳисобот бўйича аудиторлик хулосаси” номли 70-сон АФМС. 1-банд. www.lex.uz