

ТОШКЕНТ ДАВЛАТ ИҚТИСОДИЁТ УНИВЕРСИТЕТИ
ХУЗУРИДАГИ ИЛМий ДАРАЖАЛАР БЕРУВЧИ
DSc. 03/30.12.2019.1.17.01. РАҚАМЛИ ИЛМий КЕНГАШ
ТОШКЕНТ ДАВЛАТ ИҚТИСОДИЁТ УНИВЕРСИТЕТИ

ЖУМАБОВ ТОЛИБЖОН ҒОЛИБ УҒЛИ

МОЛИЯВИЙ ҲИСОБОТ АУДИТИНИ
ТАКОМИЛЛАШТИРИШ МАСАЛАЛАРИ

08.00.08—«Бухгалтерия ҳисоби, иқтисодий таҳлил ва аудит»

Иқтисодиёт фанлари бўйича фалсафа доктори (Doctor of Philosophy) диссертацияси
АВТОРЕФЕРАТИ

Тошкент шаҳри - 2025 йил

УДК: 657.6-048.32(575.1)

Иқтисодиёт фанлари бўйича фалсафа доктори (PhD) диссертацияси
автореферати мундарижаси

Содержание автореферата диссертации доктора философии (PhD)
по экономическим наукам

Contents of dissertation abstract of the doctor of philosophy (PhD)
on economical sciences

Жумабоев Толибжон Голиб ўғли
Молиявий ҳисобот аудитини такомиллаштириш масалалари 3

Жумабоев Толибжон Голиб угли
Вопросы совершенствования аудита финансовой отчетности 33

Jumaboev Tolibjon Golib ugli
Issues of improving the audit of financial statements..... 63

Эълон қилинган ишлар рўйхати
Список опубликованных работ
List of published works..... 69

ТОШКЕНТ ДАВЛАТ ИҚТИСОДИЁТ УНИВЕРСИТЕТИ
ХУЗУРИДАГИ ИЛМИЙ ДАРАЖАЛАР БЕРУВЧИ
DSc. 03/30.12.2019.1.17.01. РАҚАМЛИ ИЛМИЙ КЕНГАШ

ТОШКЕНТ ДАВЛАТ ИҚТИСОДИЁТ УНИВЕРСИТЕТИ

ЖУМАБОВ ТОЛИБЖОН ГОЛИБ ЎҒЛИ

МОЛИЯВИЙ ҲИСОБОТ АУДИТИНИ
ТАКОМИЛЛАШТИРИШ МАСАЛАЛАРИ

08.00.08—«Бухгалтерия ҳисоби, иқтисодий таҳлил ва аудит»

Иқтисодиёт фанлари бўйича фалсафа доктори (Doctor of Philosophy) диссертацияси
АВТОРЕФЕРАТИ

Фалсафа доктори (Doctor of Philosophy) диссертацияси мавзуси Ўзбекистон Республикаси Олий аттестация комиссиясида В2023.4.PhD/Iqt3553 рақам билан рўйхатга олинган.

Диссертация Тошкент давлат иқтисодиёт университети бажарилган.

Диссертация автореферати уч тилда (Ўзбек, рус, инглиз (резюме)) Илмий кенгаш веб-саҳифаси (www.isue.uz) ва «ZiyoNet» таълим ахборот тармоғида (www.ziynet.uz) joylashtirilgan.

Илмий раҳбар:

Мелнев Исроил Исмоилович
иқтисодиёт фанлари доктори, профессор

Расмий оппонентлар:

Ахмеджанов Каримжон Бакиджанович
иқтисодиёт фанлари доктори, профессор

Маматкулов Муроджон Шукурович
иқтисодиёт фанлари доктори, доцент

Ётакчи ташкилот:

Тошкент давлат аграр университети

Диссертация химояси Тошкент давлат иқтисодиёт университети хузуридаги DS.03/30.12.2019.117.01 рақамли Илмий кенгашнинг 2025 йил «29» октябри куни соат 14:00 даги мажлисида бўлиб ўтди. Манзил: 100000, Тошкент шаҳри, А.Темур кўчаси, 60А уй. Тел.: (99871) 234-53-34, факс: (99871) 234-46-26; e-mail: ilmiykenqash@isue.uz

Диссертация билан Тошкент давлат иқтисодиёт университетининг Ахборот-ресурс марказида танишиш мумкин (178.4 рақамли билан рўйхатга олинган). Манзил: 100000, Тошкент шаҳри, Амир Темур кўчаси, 60А. Тел.: (99871) 234-53-34; факс: (99871) 234-46-26; e-mail: admin@isue.uz

Диссертация автореферати 2025 йил «14» _____ кунни тарқатилди.
(2025 йил «14» _____ даги 10 _____ рақамли реестр баённомаси)



Т.З. Тешбаев
Илмий даражалар берувчи илмий кенгаш раиси, иқтисодиёт фанлари доктори, профессор

Ж.Х. Атағиязов
Илмий даражалар берувчи илмий кенгаш илмий котиби иқтисодиёт фанлари доктори, профессор

И.Н. Кузис
Илмий даражалар берувчи илмий кенгаш қошидаги илмий семинар раиси иқтисодиёт фанлари доктори, профессор

КИРИШ (фалсафа доктори (PhD) диссертацияси аннотацияси)

Диссертация мавзусининг долзарблиги ва зарурати. Жаҳонда аудиторлик фаолияти молиявий ҳисобот ишончилигини оширишга қаратилган, ушбу жараёнда Халқаро бухгалтерлар федерацияси (International Federation accountants - IFAC), Америка сертифициланган жамоат бухгалтерлари институти (American institute of certified public accountants - AICPA), Халқаро ички аудиторлар институти (The institute of internal auditors - IIA), Бухгалтерия ҳисоби стандартлари бўйича халқаро қўмита (International accounting standards committee - IASC) ва Европа эксперт бухгалтерларнинг федерацияси (Federation des experts comptables european - FEE) ҳамда катта тўртлик (Big four) аудиторлик компаниялари (Deloitte, KPMG, PwC ва EY) каби ташкилотлар бевосита иштирок этадилар. Халқаро бухгалтерлар федерацияси (IFAC) маълумотларига кўра, бугунги кунда “жаҳондаги 130 га яқин давлатларнинг 100 мингдан ортиқ аудиторлик ташкилотларида 2.5 миллиондан ортиқ аудиторлар ҳамда дунё бўйлаб 179 дан ортиқ бухгалтерларнинг профессионал уюшмалари”¹ фаолият кўрсатмоқда. Ўтган 2024 йилда (Big four) аудиторлик компаниялари томонидан “аудит ва кафиллик (ишонч билдириш) хизматлари бўйича 63,0 миллиард, солиққа тортиш ва юридик хизматлари бўйича эса 44,7 миллиард ҳамда консалтинг ва маслаҳат хизматлари соҳасида эса энг катта ҳажм, яъни, 104,7 миллиард доллар ҳажмидаги хизматлар”² кўрсатилган.

Жаҳон миқёсида молиявий ҳисобот аудити ҳамда турдош аудиторлик хизматларини юқори сифат даражасида амалга ошириш унификацияланган халқаро стандартлар тизимига асосланади, бу эса ўз навбатида давлатлар томонидан норматив-ҳуқуқий асосларнинг узлуксиз тақомиллашувини талаб этади. Жумладан, хорижий олимларнинг илмий ишларида Америка Қўшма Штатларининг умумэтироф этилган принциплари (Generally Accepted Accounting Principles - GAAP), молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартлари (International Financial Reporting Standards - IFRS) ва аудитнинг халқаро стандартлари (International Standards on Auditing - ISA) регламентларига суянган ҳолда молиявий ҳисобот кўрсаткичларининг ишончилигини аудиторлик далиллар мажмуи асосида таққослаш, молиявий ҳисоботдаги кўрсаткичларнинг таъсир даражасини гуруҳлаш ҳамда аудиторлик риск параметрлари билан муҳимлик чегараларини аниқлашнинг алоҳида методологик аспекти назарий-амалий жиҳатдан тизимлаштирилган. Шунга қарамадан, хорижий илмий адабиётларда молиявий ҳисобот турли шакллари аудитнинг концептуал-услубий ёндашуви, молиявий ҳисобот аудитининг хозирги замон ҳолати ва уни тақомиллаштириш йўллари, аудит натижаларини гуруҳлаш ҳамда қўллаш масалалари системали тадқиқ қилинмаганлиги мушоҳада қилинмоқда, бу эса мазкур илмий соҳада фундаментал изланишлар олиб бориш зарурлигини ёки кўрсатилган муаммоларга доир масалаларнинг ечимини ҳали топмаганлигини кўрсатмоқда.

¹ www.ifac.org

² https://en.wikipedia.org/wiki/Big_Four_accounting_firms

Ўзбекистон Республикасида ишончли ва тасдиқланган молиявий хисоботларни тузиш ҳамда уларни белгиланган муддатларда манфаатдор томонларга етказиш мақсадида, янги тахрирдаги "Молиявий хисоботларни тақдим этиш муддатлари ҳамда уларнинг таркиби ва мазмунини тўғрисида"ги Низом³, 62 та моддадан ташкил топган молиявий хисоботнинг халқаро стандартлари⁴, ҳар бири 25 та алоҳида стандартдан иборат бўлган бухгалтерия хисобининг халқаро⁵ ва миллий⁶ стандартлари қонунчилик даражасида қабул қилинган бўлиб, мазкур стандартлар асосида тайёрланган хисоботлар ишончилиги республикада фаолият юритаётган 156 та аудиторлик ташкилотларининг 1154 нафар малака сертификатига эга касбий аудиторлари⁷ томонидан аудитнинг халқаро стандартлари⁸ асосида баҳоланиши меъёрлари доирасида текшириш тизими йўлга қўйилган. Аудит соҳасида тўбдан ислохотлар амалга оширилганлигига қарамадан, халқаро стандартларга мувофиқ молиявий хисобот аудитини амалга оширишнинг услубий масалалари, жумладан, Ўзбекистонда аудиторлик фаолиятининг хозирги ҳолати ва уни ривожлантириш истиқболлари, жорий хисобот даврини текширишда олдинги давр маълумотларидан фойдаланиш ва уларни киёсий таҳлил қилиш тартиби, молиявий хисоботнинг ўзаро боғлиқ ва киёсий кўрсаткичлари аудитининг хусусиятлари, молиявий хисоботдаги бузиб кўрсатишларни аниқлаш ва баҳолаш тартиби, халқаро стандартлар тизимига мувофиқ тузилган молиявий хисобот ишончилигини баҳолаш жараёнлари, аудит натижаларини умумлаштириш ва шарҳлашни такомиллаштириш масалалари яхлиш ва тизимли тарзда тадқиқ этилмаганлиги кузатилмоқда, бу эса молиявий хисобот аудити соҳасида чуқур илмий изланишлар олиб боришни талаб этмоқда.

Ўзбекистон Республикаси Президентининг 2023 йил 11 сентябрдаги ПФ-158-сон «Ўзбекистон-2030» стратегияси тўғрисида»ги, 2022 йил 28 январдаги ПФ-60-сон «2022-2026 йилларга мўлжалланган Янги Ўзбекистоннинг тараққиёт стратегияси тўғрисида»ги, 2021 йил 4 августдаги ПҚ-5210-сон «Аудиторларни сертификатлаштириш тизимини такомиллаштириш бўйича қўшимча чора-тадбирлар тўғрисида»ги, 2020 йил 24 февралдаги ПҚ-4611-сон «Молиявий хисоботнинг халқаро стандартларига ўтиш бўйича қўшимча чора-тадбирлар тўғрисида»ги, 2018 йил 19 сентябрдаги ПҚ-3946-сон «Ўзбекистон Республикасида аудиторлик фаолиятини янада ривожлантириш чора-тадбирлари тўғрисида»ги қарорлари, Вазирлар Маҳкамасининг 2022 йил 11 апрелдаги 171-сон «Ўзбекистон Республикаси ҳудудда қўлаш учун аудитнинг халқаро стандартларини тан олиш тартиби тўғрисида»ги қарорлари

³ Ўзбекистон Республикаси иқтисодиёт ва молия вазирининг 2024 йил 8 октябрдаги "Молиявий хисоботларни тақдим этиш муддатлари ҳамда уларнинг таркиби ва мазмунини тўғрисидаги Низом" номли 181-сон буйруғининг 1-иловаси

⁴ Аҳборот хабари_03-43-2725_06_02_2024_й.pdf

⁵ Ўзбекистон Республикаси Молия вазирининг 2022 йил 9 декабрдаги "Ўзбекистон Республикаси ҳудудда қўлаш учун молиявий хисоботнинг халқаро стандартлари ва унга тушунтиришлар матнини тан олиш тўғрисида"ги 3400-сон буйруғи. 3400-сон 09.12.2022. <https://lex.uz/uz/docs/6312360>

⁶ Buхгалteriya hisobi va audit_2024_Hisobot_qisqa_01_23_lotrasn.pdf

⁷ reestr_05.02.2025_N9W SCL1.pdf

⁸ <https://lex.uz/docs/5307886>

тасдиқлаш ҳақидаги қарорлари, 2024 йил 8 октябрдаги "Молиявий хисоботларни тақдим этиш муддатлари ҳамда уларнинг таркиби ва мазмунини тўғрисида"ги Низомни тасдиқлаш ҳақида"ги 181-сон буйруғи, шунингдек, аудиторлик фаолиятига оид бошқа норматив-ҳукукий ҳужжатларда белгиланган вазифалар ижросини таъминлашга мазкур диссертация тадқиқоти муайян даражада хизмат қилади.

Тадқиқотнинг республика фан ва технологиялари ривожланишининг устувор йўналишларига мослиги. Мазкур тадқиқот иши республика фан ва технологиялар ривожланишининг «Демократик ва ҳукукий жамиятни маънавий-ахлоқий ва маданий ривожлантириш, инновацион иқтисодиётни шакллантириш» устувор йўналишларига мувофиқ равишда бажарилган.

Муаммонинг ўрганилганлик даражаси. Молиявий хисобот аудитининг назарий ва услубий асосларини яратиш ҳамда уни такомиллаштириш бўйича хорижий ва маҳаллий олимлар ўзларининг тадқиқотларини олиб боришган. Хусусан, хорижий иқтисодчи олимлардан А.Аренс, Дж.Лоббек, Р.Адамс, Р.Додж, Дж.Робертсон, Д.Кармайкл, М.Бенис⁹, шунингдек, Мустанкил давлатлар ҳамдўстлигига аъзо давлатлар олимларидан В.Андреев, Н.Барышников, Н.Белуха, А.Богомолов, В.Бурцев, С.Бычкова, П.Камышанов, Ж.Кеворкова, А.Макальская, А.Сонин, Л.Сотникова, А.Терехов, А.Шеремет ва В.Суйц¹⁰ ларнинг илмий ишлари эътиборга лойиқдир.

Республикада иқтисодчи олимларидан А.Авлоқулов, К.Ахмеджонов, Р.Дусмуратов, А.Ибрагимов, Ш.Илхамов, А.Каримов, Н.Каримов, З.Мамаатов, С.Меҳмонов, М.Пардаев, И.Мелиев, А.Саггоров, С.Ташназаров, М.Тулаходжаева, Б.Ҳамдамов, Н.Ҳажимуратов ва И.Қўзиёвлар томонидан молиявий хисобот аудитининг назарий ҳамда услубий асосларининг айрим жиҳатлари ўрганилган¹¹.

⁹ Аренс А., Лоббек Дж. Аудит. Пер. с англ. – М.: Финансы и статистика, 2013. – 560с.; Адамс Р. Основы аудита. Пер. с англ. – М.: ЮНИТИ, 2015. – 398с.; Долж Р. Краткое руководство по стандартам и нормам аудита. Пер. с англ. – М.: Финансы и статистика, ЮНИТИ, 1992. – 240с.; Робертсон Дж. Аудит / Пер. с англ. Дж. Робертсон – М.: Контакт, 2004. – 496с. Кармайкл Д.Р., Бенис М. Стандарты и нормы аудита. Пер. с англ. – М.: Аудит. ЮНИТИ, 1995. – 527с.

¹⁰ Андреев В.Д. Внутренний аудит. Учебное пособие. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 464 с.; Барышников Н.П. Организация и методика проведения общего аудита. 4-е изд. перер. и доп. – М.: Финансы, 1998. – 528с.; Белуха Н.Т. Аудит. Учебник «Знание», КОО, 2000. – 769 с.; Богомолов А.М. Внутренний аудит. Организация и методика проведения. – М.: Экзамен, 2000. – 192 с.; Бурцев В.В. Стандартизация внутреннего аудита в акционерном обществе. – М.: Аудитор, 2002. – 48 с.; Бычкова С.М. Аудиторская деятельность. Теория и практика. – СПб.: Лань, 2000. – 320с.; Камышанов П.И. Практическое пособие по аудиту. – М.: ИНФРА-М, 1996. – 522 с.; Кеворкова Ж.А. Международные стандарты аудита. – М.: Юрайт, 2014. – 458с.; Макальская А.К. Внутренний аудит: учебно-практическое пособие. – М.: Дело и Сервис, 2001. – 112 с.; Сонин А.М. Внутренний аудит. Современный подход. – М.: Финансы и статистика, 2007. – 64 с.; Сотникова Л.В. Внутренний контроль и аудит. Учебник. – М.: Финстатинформ, 2000. – 239 с.; Терехов А.А. Аудит: перспективы развития. – М.: Финансы и статистика, 2001. – 560 с.; Шеремет А.Д., Суйц В.П. Аудит. Учебник. – М.: ИНФРА-М, 2009. – 456 с.

¹¹ Авлоқулов А.З. Молиявий натижалар ҳисоби ва аудити методологиясини такомиллаштириш. и ф.д. илмий даражасини олиш учун ёзилган дисс. автореф. – Т.: 2019. – 71 б.; Ахмеджонов К.Б. Иқтисодиётни модернизация қилиш шароитида ички аудит методологиясини такомиллаштириш. и ф.д. илмий даражасини олиш учун ёзилган дис. автореф. – Т.: 2016. – 76 б.; Дусмуратов Р.Д. Аудит асослари. Дарсик. – Т.: Ўзбекистон миллий энциклопедияси, 2003. – 612 б.; Дусмуратов Р.Д. Аудиторлик фаолияти: назария, услубий ва амалиёт: монография. – Т.: Молия нашриёти, 2007. – 276 б. Ибрагимов А.К. Аудитнинг халқаро стандартлари асосида тижорат банклари молиявий барқарорлиги ва ликвидлигини баҳолашни

Бирок, таъкидлаш жоизки, юқоридаги олимлар тадқиқотларида молиявий ҳисобот аудитининг амалий ва услубий асослари етарли даражада ўрганилмаган. Айниқса, Ўзбекистон аудиторлик амалиётида миллий ва халқаро ҳисоб стандартлари асосида тайёрланган молиявий ҳисобот аудити, аудиторлик далиллар асосида молиявий ҳисобот ишончилигини баҳолаш, молиявий ҳисобот аудитида фарибгарлик ва ҳатоларни аниқлаш ҳамда уларни ҳисоботта таъсирини баҳолаш масалалари комплекс, тизимли ва яхлит ҳолатда тадқиқ этилмаганлиги, мазкур диссертация ишининг долзарблигини кўрсатади.

Тадқиқотнинг диссертация бажарилган олий таълим муассасасининг илмий-тадқиқот ишлари режалари билан боғлиқлиги. Мазкур диссертация тадқиқоти Тошкент давлат иқтисодиёт университети, “Иқтисодиётни модернизация қилиш шароитида молия, банк ва ҳисоб тизимини мувофиқлаштиришнинг илмий асослари” Давлат секторидagi олий таълим муассасаларда сметалар ижроси ҳисоби ва ҳисоботини такомиллаштириш мавзусидаги илмий-тадқиқот ишлари режаси доирасида бажарилган.

Тадқиқотнинг мақсади молиявий ҳисобот аудити жараёнларини такомиллаштиришга қаратилган илмий тақлиф ва амалий тавсиялар ишлаб чиқишдан иборат.

Тадқиқот вазифалари қуйидагилардан иборат:

Ўзбекистон Республикасида аудиторлик фаолиятининг замонавий ҳолатини комплекс таҳлил қилиш ва ривожлантириш йўналишларини белгилаш;

аудиторлик текширувларини ташкил этишнинг назарий асослари ва методологик тизимини такомиллаштириш ҳамда молиявий ҳисобот шакллари аудит қилишнинг концептуал-услубий жиҳатларини илмий

асослаш орқали аудиторлик фаолиятининг яхлит эпистемологик базисини шакллантириш.

жорий давр молиявий ҳисоботини аудит қилишда комплекс таҳлил принципларини қўллаш, олдинги даврлар маълумотларидан фойдаланиш механизмларини такомиллаштириш, ҳисоботнинг ўзаро боғлиқ ва қиёсий кўрсаткичларини текшириш услубиятини ишлаб чиқиш;

бухгалтерия баланси ҳамда молиявий натижалар тўғрисидаги ҳисобот кўрсаткичлари ишончилигини баҳолашнинг илгор усулларини тадқиқ этиш ва амалиётта жорий этиш;

пул оқимлари тўғрисидаги ҳисобот ва хусусий капитал ҳақидаги ҳисобот аудитини такомиллаштириш бўйича илмий-амалий тақлифлар ишлаб чиқиш;

молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартлари (кейинги ўринларда МХХС) талаблари асосида тузилган молиявий ҳисобот ишончилигини баҳолаш жараёнларини тизимли ўрганиш ва мослаштириш механизмларини ишлаб чиқиш;

аудиторлик далилларини йиғиш, баҳолаш ва тизимлаштириш асосида молиявий ҳисобот ишончилигини аниқлаш услубиятини такомиллаштириш; молиявий ҳисобот аудити натижаларини ҳужжатлаштириш жараёнини замонавий талаблар асосида такомиллаштириш ва стандартлаштириш юзасидан илмий-амалий тақлифлар киритиш.

Тадқиқотнинг объекти сифатида Ўзбекистон Республикасида фаолият юритаётган аудиторлик ташкилотлари танланган.

Тадқиқотнинг предмети сифатида молиявий ҳисобот аудити жараёнларини такомиллаштиришга доир иқтисодий муносабатлар мажмуи олинган.

Тадқиқотнинг усуллари. Тадқиқот ишида таҳлил ва синтез, индукция ва дилукция, тизимли ёндашув, абстракт-мантиқий фикрлаш, монографик кузагув, статистика, иқтисодий таҳлил ҳамда иқтисодий-математик усуллардан фойдаланилган.

Тадқиқотнинг илмий янгилиги қуйидагилардан иборат:

молиявий ҳисобот аудитини тизимли ташкил этиш ва самарали ўтказилишини таъминлаш мақсадида молиявий ҳисобот аудитининг уч босқичли “режа – текшириш – ҳулоса” алгоритмидан фойдаланиш тақлиф этилган;

олдинги (ўтган) давр бухгалтерия счёгларидаги қолдиқлар, молиявий ҳисоботнинг қиёсий кўрсаткичлари ва ҳисобот тузилган санадан кейинги кўрсаткичларнинг ўзаро мувофиқлиги ҳамда таъсири аниқлаш орқали жорий давр молиявий ҳисобот аудитини ўтказиш услубияти тақлиф этилган;

операцион, инвестицион, молиявий феолият бўйича корхона бухгалтерияси ва учинчи шахслар ахборотларининг ўзаро мослиги ҳамда пул оқимлари бўйича операцияларнинг қонунийлигини аниқлаш орқали пул оқимлари тўғрисидаги ҳисобот ишончилигини баҳолаш зарурлиги асосланган;

“имкониёт-босим-баҳона” услубияти орқали молиявий ҳисоботдаги ҳато

такомиллаштириш. Монография. – Т.: Молия, 2015.; Илқамов Ш.И. Аудиторлик текширувлари жараёнида ички назорат тизимини баҳолаш методологиясини такомиллаштириш. и.ф.д. илмий даражасини олиш учун ёзилган дисс. автореф. – Т.: 2018. – 70 б.; Каримов А.А. Корпоратив бошқарув тизимида бухгалтерия ҳисоби ва аудитини такомиллаштиришнинг асосий йўналишлари. и.ф.д. илмий даражасини олиш учун ёзилган дисс. автореф. – Т.: 2009. – 32 б.; Каримов Н.Ф. Тижорат банкларида ички аудит. Монография. – Т.: Ўзбекистон Республикаси Фанлар академияси «Фан» нашриёти, 2006. – 262 б.; Маматов З.Т. Хўжалик юртурувчи субъектларда молиявий ҳисобот аудитини ўтказишни такомиллаштириш масалалари. и.ф.д. илмий даражасини олиш учун ёзилган дисс. автореф. – Т.: 2005. – 406.; Мехмонов С.У. Бюджет ташкилотларида бухгалтерия ҳисоби ва ички аудит методологиясини такомиллаштириш. и.ф.д. илмий даражасини олиш учун ёзилган дис. автореф. – Т.: 2018. – 74 б.; Пардаев М.К. Иқтисодий таҳлил назарияси. Дарслик. «Зарафшон» нашриёти Самарқанд, 2001, 272 бет; Мелиев И.И. Аудиторлик фаолиятини ташкил этиш ва амалга ошириш методологиясини такомиллаштириш. и.ф.д. илмий даражасини олиш учун ёзилган дис. автореф. – Т.: 2024. – 78 б.; Сатторов А.Х. Аудиторлик текширувларини ташкил этиш методологиясини такомиллаштириш. и.ф.д. илмий даражасини олиш учун ёзилган дис. автореф. – Т.: 2024. – 72 б.; Ташназаров С.Н. Иқтисодиётини модернизациялаш шароитида молиявий ҳисоботнинг назарий ва методологик асосларини такомиллаштириш. Иқтисодиёт фанлари доктори (DSc) диссертацияси автореферати. – Т.: 2019 – 74 б.; Тулаходжаева М. Корхона молиявий аҳоли аудити. – Т.: «Иқтисодиёт ва ҳукук дунёси» 1996 – 193 б.; Хамдамов Б.К. Ўзбекистон иқтисодиётининг ҳисоб ва ҳисоб тизимида аудиторлик назоратини ривожлантиришнинг услубий асослари. и.ф.д. илмий даражасини олиш учун ёзилган дис. автореф. – Т.: 2007. – 33 б.; Ҳажимуратов Н.Ш. Молиявий ҳисобот аудити: назария, методология ва амалиёт. Монография. – Тошкент: Inpress media, 2021. – 236 б.; Қўзиёев И.Н. Иқтисодиётни модернизациялаш шароитида аудиторлик ҳисоботини тузиш ва умуллаштириш методологиясини такомиллаштириш. и.ф.д. илмий даражасини олиш учун ёзилган дис. автореф. – Т.: 2017. – 70 б.

ва фирибгарликларни аниқлаш ҳамда уларни ҳисоботга таъсирини ўрганиш тақлиф этилган.

Тадқиқотнинг амалий натижаси қуйидагилардан иборат:

молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартлари асосида тайёрланган молиявий ҳисоботлар ишончилигини баҳолашнинг такомиллашган услубияти тақлиф этилган;

молиявий ҳисобот аудитини фан сифатида тадқиқ этишда умуммиллий усуллардан фойдаланиш ва амалий фаолият соҳаси сифатида эса махсус усулларни қўллаш самарали эканлиги асосланган;

молиявий ҳисобот ишончилигини баҳолашнинг самарали усул ва амаллари таъсия этилиб, аудитор томонидан ўрганиладиган далиллар ва тайёрланадиган ҳужжатлар рўйхати таъсия этилган;

молиявий ҳисобот тўғрисида аудиторлик хулосаси шаклланишига таъсир этувчи омиллар ва фойдаланувчилар қарорларига хулосанинг таъсирини баҳолаш орқали молиявий ҳисобот тўғрисида модификацияланмаган ҳамда модификацияланган аудиторлик хулосаларининг намунавий шаклларида фойдаланиш таъсия этилган.

Тадқиқот натижаларининг ишончилиги тадқиқ этилган хорижий адабиёт ва назарий маълумотларнинг бирламчи ҳамда расмий манбалардан олинганлиги, натижаларни миллий ва халқаро даражадаги амалий семинарларда муҳокамадан ўтказилганлиги, тадқиқот натижалари, хулоса ва тавсияларининг амалиётга жорий этилганлиги, олинган натижалар Ўзбекистон Республикаси Иқтисодиёт ва молия вазирлигининг расмий маълумотлари, шунингдек, миллий ва халқаро аудиторлик ташкилотлари ҳамда бошқа ваколатли ташкилотлар амалий маълумотлари таҳлиliga асосланганлиги билан баҳоланади. Шунингдек, тадқиқотларда қиёсий ва иқтисодий таҳлил, баҳолаш ва хулоса усулларини қўлланилиши тадқиқотчи илгари сурган ғоя ва тақлифларни назарий жиҳатдан ҳаққонийлигини асослашга хизмат қилади.

Тадқиқот натижаларининг илмий ва амалий аҳамияти. Тадқиқот натижаларининг илмий аҳамияти ишлаб чиқилган тақлифлардан молиявий ҳисобот аудитини ўтказиш жараёнларини такомиллаштириш, уни халқаро стандартлар ва илгор хориж тажрибаси меъёрларни асосида ташкил қилиш ҳамда мамлакатимизда «Аудит», «Ички аудит», «Аудитнинг халқаро стандартлари» ва «Молиявий ҳисобот аудити» фанларини илмий ва назарий жиҳатдан ривожлантиришга хизмат қилиши, бухгалтерия ҳисоби, иқтисодий таҳлил ҳамда аудитни такомиллаштиришга қаратилган илмий тадқиқот ишларида фойдаланиш мумкинлиги билан изоҳланади.

Тадқиқот натижаларининг амалий аҳамияти ишлаб чиқилган илмий тақлиф ва амалий тавсиялар аудиторлик ташкилотлари томонидан молиявий ҳисобот аудити жараёнларини такомиллаштириш ва молиявий ҳисобот тўғрисида аудитор фикрининг ишончилигини оширишга хизмат қилиши билан белгиланади.

Тадқиқот натижаларининг жорий қилиниши. Молиявий ҳисобот аудити жараёнларини такомиллаштириш бўйича олинган илмий натижалар асосида:

молиявий ҳисобот аудитини тизимли ташкил этиш ва самарали ўтказилишини таъминлаш мақсадида аудиторлик текширувининг уч босқичли

“режа - текшириш - хулоса” алгоритмидан фойдаланиш тақлифи етакчи аудиторлик ташкилотлари томонидан молиявий ҳисобот аудити жараёнларида ва Ўзбекистон Аудиторлар палатаси томонидан молиявий ҳисобот аудити жараёнларида оид методик қўлланмалар ҳамда аудиторлик ташкилотларининг ички стандартларини ишлаб чиқишда фойдаланилган (Ўзбекистон Республикаси аудиторлар палатасининг 2024 йил 10 июлдаги 70-сон маълумотномаси). Натижада молиявий ҳисобот аудити яхлит тизимга келтирилиб, текшириш сифатини ошириш ва услубий базани мустаҳкамлаш таъминланган. Шунингдек, Ўзбекистон аудиторлар палатаси ва “Grant Thornton” аудиторлик ташкилоти томонидан аудиторлик ташкилотларининг “таҳлилий амаллар”, “молиявий ҳисобот аудитини режалаштириш”, “аудиторлик далиллар” ва “молиявий ҳисобот тўғрисида аудиторлик хулосаси” номли ички стандартлари ҳамда молиявий ҳисобот аудити бўйича услубий қўлланмаларни яратиш имконини берган;

молиявий ҳисоботдаги бузиб кўрсатишларни “имконият-босим-баҳона” триада модели орқали аниқлаш ва баҳолаш услубиятини қўллаш тақлифи “Grant Thornton” аудиторлик ташкилоти фаолияти ҳамда Ўзбекистон Аудиторлар палатаси томонидан “Аудиторлик далиллар”, “Молиявий ҳисобот аудитида фирибгарликка нисбатан аудитор мажбуриятлари” ва “Аудитда аниқланган бузиб кўрсатишларни баҳолаш” номли аудиторлик ташкилотининг ички стандартлари ҳамда молиявий ҳисобот аудитида бузиб кўрсатишларни аниқлаш ва уларни ҳисоботга таъсирини баҳолашга оид методик қўлланмаларни ишлаб чиқишда қўлланилган (Ўзбекистон Республикаси аудиторлар палатасининг 2024 йил 10 июлдаги 70-сон маълумотномаси, “Grant Thornton” аудиторлик ташкилотининг 2024 йил 6 ноябрдаги 06/620-24AD-сон маълумотномаси). Натижада аудиторлик рискини 10 фоизга камайтириш ва молиявий ҳисобот ишончилигини баҳолаш аниқлигини ошириш имкони яратилган;

операцион, инвестицион ва молиявий фаолият кўрсаткичларининг ўзаро мувофиқлигини текшириш орқали пул окимлари тўғрисидаги ҳисобот ишончилигини баҳолаш услубияти Ўзбекистон Аудиторлар палатаси ва “Grant Thornton” аудиторлик ташкилоти томонидан “Молиявий ҳисобот аудитини режалаштириш”, “Таҳлилий амаллар” ва “Аудиторлик далиллар” номли аудиторлик ташкилотларининг такомиллашган ички стандартларини ишлаб чиқишда қўлланилган ҳамда улардан аудиторлик текширувларини ўтказиш жараёнларида қўлланилган (Ўзбекистон Республикаси аудиторлар палатасининг 2024 йил 10 июлдаги 70-сон маълумотномаси, “Grant Thornton” аудиторлик ташкилотининг 2024 йил 6 ноябрдаги 06/620-24AD-сон маълумотномаси). Натижада пул окимлари тўғрисидаги ҳисобот аудити учун меҳнат ва вақт сарфини 15 фоизга камайтириш, мазкур ҳисобот аудитининг операцион, инвестицион ва молиявий фаолият кўрсаткичларининг ўзаро мослиги ҳамда уларни бирламчи ҳисоб ҳужжатларига мувофиқлигини баҳолаш, пул окимлари тўғрисидаги ҳисобот аудитига доир аудиторлик иш ҳужжатларини яратиш имконини берган;

молиявий ҳисобот тузилган санадан кейинги ҳолисаларни ҳисоботга таъсирини баҳолаш ва ҳисоботнинг ўзаро боғлиқ ҳамда қиёсий кўрсаткичлари

Ўзбекистон аудит бозорининг жорий ҳолати натижалари таҳлили¹²

Аудиторлик ташкилотлари ва аудиторлар динамикаси				
Аудиторлик ташкилотлари (2020 йилга нисбатан 57 тага қўлайиб, 153 тага етди)	2020	2021	2022	2023
Аудиторлар (236 та аёл ва 918 та эркак, 172 та халқаро бухгалтер сертификатига эга (CIPA, ACCA, DipIFR, CPA))	96	96	126	138
Халқаро аудиторлик ташкилотлар ёки халқаро ассоциацияларга аъзо бўлган аудиторлик ташкилотлари сони	651	881	558	1003
4 та халқаро ассоциацияларга аъзолик (GMI, Leading Edge Alliance, Integra International, GGI Global Alliance AG)				
23 та халқаро аудиторлик ташкилотларига аъзолик (PricewaterhouseCoopers, Deloitte Touche, Ernst & Young, KPMG, HLB International, Baker Tilly International, Grant Thornton International, Kreston International, Parker Russell International, IPA International, UHY International ва бошқалар)				
2022 йилга нисбатан 22 фойз қўй ёки 506 млрд. сўмлик аудиторлик хизматлари кўрсатилган ва 8191 та хўжалик юритувчи субъектларга аудиторлик хизматлари кўрсатилиб, улардан: 5079 таси мажбурий аудиторлик текшируви ташаббус тарзидagi аудиторлик текшируви				
2023 йилда аудиторлик фаолияти субъектларининг 70,5 фойзи Тошкент шаҳри, 5,1 фойздан Фарғона ва Андижон вилоятлари хиссага, 4,3 фойзи Самарқанд вилояти ҳамда қолган улушлар қолган вилоятлар ҳудудидagi аудиторлик субъектлари хиссага бўлиб келган				
2022 йилга нисбатан мажбурий аудиторлик текширувлари бўйича берилган аудиторлик хулосалари 13%га ошган бўлиб, улардан:				
49,8%и давлат улушига эга бўлган хўжалик юритувчи субъектлар ва ДУҚлар	24,8%и акциядорлик жамиятлари	15,4%и жамоат ва бошқа фондлар	8%и банклар ва бошқа кредит ташкилотлари	2%и сугурта ташкилотлари
Аудиторлик текширувлари мажбурий ва ташаббус тарзида ўтказилиб, уларнинг:				
34,6 фойзи ишлаб чиқариш саноат корхоналари	29,2 фойзи улутуржи ва чакана савдо корхоналари	17,1 фойзи қурилиш корхоналари	11,3 фойзи молиявий ва сугурта корхоналари	7,8 фойзи қишлоқ, ўрмон ва балик хўжалиги корхоналари
2023 йилда 6614 та аудиторлик хулосалари берилган бўлиб, уларнинг 1238 таси молиявий хисоботнинг халқаро стандартларига мувофиқ тайёрланган молиявий хисоботларга берилган.				
87,9 фойзи ижобий хулосалар	10,3 фойзи изохлар билан билдирилган хулосалар	1,7 фойзи салбий фикр билдирилган хулосалар	0,1 фойзи фикр билдиришни рад этиш хулосалари	

¹² Ўзбекистон Республикаси Иқтисодиёт ва молия вазирлиги маълумотлари асосида муаллиф томонидан тайёрланган.

аудити орқали жорий давр молиявий ҳисоботига олдинги (ўтган) давр ҳисоботининг таъсирини баҳолашнинг такомиллашган услубиятини қўллаш тақлифидан Ўзбекистон аудиторлар палатаси ва “Grant Thornton” аудиторлик ташкилоти томонидан жорий давр аудитига олдинги (ўтган) давр ҳисобот маълумотларининг таъсирини баҳолашни такомиллаштириш, “Қиёсий ахборотлар, қиёсий кўрсаткичлар ва қиёсий молиявий ҳисоботлар” ва “Дастлабки аудит келишувлари – бошланғич қолдиқлар” номили аудиторлик ташкилотининг ички стандартлари ҳамда мазкур соҳага доир услубий қўлланмаларини ишлаб чиқишда фойдаланилган (Ўзбекистон Республикаси аудиторлар палатасининг 2024 йил 10 июлдаги 70-сон маълумотномаси, “Grant Thornton” аудиторлик ташкилотининг 2024 йил 6 ноябрдаги 06/620-24AD-сон маълумотномаси). Натижада, жорий ва олдинги (ўтган) давр ҳисобот кўрсаткичлари таҳлили асосида молиявий ҳисобот аудити услубиятини такомиллаштириш ҳамда аудитнинг меъёрий-услубий базасини мустаҳкамлаш имкониятлари яратилган.

Тадқиқот натижаларининг апробацияси. Тадқиқот натижалари 2 та халқаро ва 2 та республика миқёсида ўтказилган илмий-амалий конференцияларда муҳокама қилинган ва ижобий хулосалар олинган.

Тадқиқот натижаларининг эълон қилинганилиги. Диссертация мавзуси бўйича жами 13 та илмий иш, жумладан, Ўзбекистон республикаси Олий Аттестация Комиссиясининг докторлик диссертациялари асосий илмий натижаларини чоп этиш тасвია этилган маҳаллий журналларда 8 та ва нуфузли хорижий журналларда 1 та илмий мақолалар чоп этилган.

Диссертациянинг тузилиши ва ҳажми. Диссертация таркиби кириш, учта боб, хулоса ва тақлифлар, фойдаланилган адабиётлар рўйхати ва иловалардан иборат. Диссертациянинг ҳажми 158 бетни ташкил этади.

ДИССЕРТАЦИЯНИНГ АСОСИЙ МАЗМУНИ

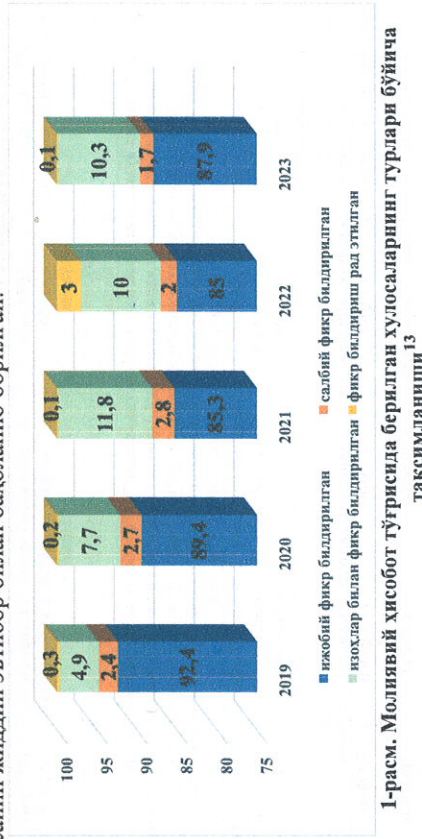
Диссертациянинг кириш қисмида тадқиқотнинг долзарблиги ва зарурати асосланган, унинг максоди ва вазифалари, объекти ва предмети тавсифланиб, республика фан ва технологиялари ривожланишининг устувор йўналишларига мослиги кўрсатилган. Шунингдек, унда илмий янгилликлари ва амалий натижалари келтирилиб, олинган натижаларнинг илмий ва амалий аҳамияти очиб берилган, тадқиқот натижаларини амалиётга жорий қилинганилиги, нашр этилган ишлар сони ва диссертация тузилиши бўйича маълумотлар келтирилган.

Диссертациянинг биринчи боби “Молиявий ҳисобот аудитини ташкил этиш ва ўтказиш жараёналарининг назарий асослари” деб номланиб, мазкур бобда Ўзбекистонда молиявий ҳисобот аудитининг амалдаги ҳолати ва уни ривожлантириш истикболлари, молиявий ҳисобот шакллари аудитининг назарий-услубий масалалари ўрганилган.

Бизнингча, Ўзбекистон корхоналари молиявий ҳисобот ишончилигини баҳолаш амалиётида аудитнинг халқаро стандартлари ва илгор хориж тажрибаси меъёрлари қўлланилиб, аудиторлик фаолиятига талаб ва эҳтиёж кучайиб бораётганилигини қуйидаги 1-жадвал маълумотлари тасдиқлайди.

Молиявий ҳисобот аудити натижалари акс эттирилган 1-жадвал маълумотларига кўра, Республикада 2024 йилда жами 153 та аудиторлик ташкилотларида 1154 нафар малака сертификатига эга бўлган аудиторлар фаолият кўрсатиб, уларнинг 121 нафари халқаро бухгалтер сертификат(CIPA, ACCA, DipIFR, CPA)га эга бўлган мутахассисларни ташкил этган. Вазирлик маълумотлари тахлили натижаларидан таъкидлаш жоизки, 2023 йил (2024 йил расмий маълумотлари эълон қилинмаган) республикамызда 138 та аудиторлик ташкилотлари томонидан 8191 та ҳўжалик субъектларига аудиторлик хизматлари, жумладан субъектларнинг 5079 таси мажбурий аудиторлик текширувдан ўтказилганлиги ҳўжалик субъектларини қонунчиликда белгиланган муддатларда мажбурий аудиторлик текширувдан ўтказиш имконини бермайди, яъни, амалиётдаги мавжуд аудиторлик ташкилотлари ва аудиторлар сони уларга бўлган талаб ёки эҳтиёжни қондириш учун етарли эмаслигини кўрсатади.

Шунингдек, 2019-2023 йилларда молиявий ҳисоботлар ишончилиги тўғрисида берилган аудиторлик хулосаларнинг турлари бўйича тақсимланиши акс этган 1-расм маълумотларидан кўринадики, аудиторлик ташкилотлари томонидан молиявий ҳисобот кўрсаткичлари ишончилиги йил сайин жиддий эътибор билан баҳолашиб борилган.



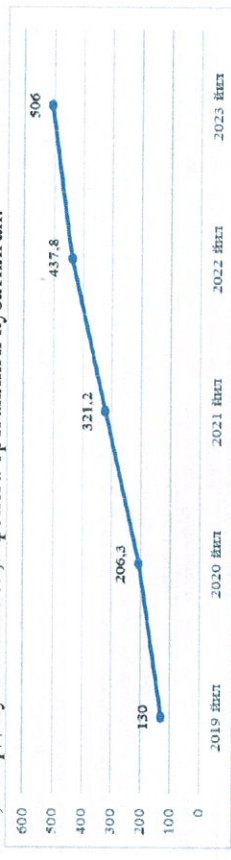
1-расм. Молиявий ҳисобот тўғрисида берилган хулосаларнинг турлари бўйича тақсимланиши¹³

Юқоридаги 1-расмда келтирилган республикада ўтказилган молиявий ҳисобот аудити натижаларига кўра, ижобий фикр билдирилган хулоса 2019 йилга нисбатан 2023 йилда 4,5 фоизга камайган бўлса, салбий хулоса берилган молиявий ҳисоботлар ҳам йилдан йилга камайиб 2019 йилга нисбатан 2023 йилда 0,7 фоизга камайган. Мазкур давр мобайнида молиявий ҳисобот ишончилиги турли омиллар таъсири натижасида аудиторлик ташкилотлари томонидан изоҳлар билан фикр билдирилган хулосалар улуши 2019 йилга нисбатан 2023 йилда 5,4 фоизга ошган бўлиб, фикр билдириш рад этилган хулосалар улуши 2022 йилгача нисбатан ўсган, шу жумладан 2022 йилда

¹³ Ўзбекистон Республикаси Иқтисодиёт ва молия вазирлиги маълумотлари асосида муаллиф томонидан тайёрланган.

ўрганилган молиявий ҳисоботларнинг 3 фоизига фикр билдириш рад этилганлигини ҳамда 2023 йилда атиги 0,1 фоиз хулоса бериш рад этилганлигини кўришимиз мумкин. Хулоса қилиб айтганда, охириги беш йилда аудиторлик ташкилотлари томонидан молиявий ҳисоботлар ишончилигига таъсир этувчи турли омиллар объектив баҳолашиб, уларга модификацияланган хулосалар берилишига эътибор қучайган (аудиторлик фаолиятининг 2024 йил натижалари ҳали расман эълон қилинмаган).

Ўзбекистон аудиторлик ташкилотлари даромадлари динамикаси келтирилган 2-расм маълумотларига кўра, аудиторлик ташкилотлари томонидан кўрсатилган хизматлар ҳажми 2023 йилда 2019 йилга нисбатан 376,0 млрд. сўмга ёки 389,2 фоизга ортиганлиги қўзғатилган.



2-расм. Ўзбекистон аудиторлик ташкилотлари томонидан кўрсатилган хизматлар ҳажми динамикаси (млрд. сўм)¹⁴

Юқоридаги 2-расм орқали республика аудит хизматлари бозорида қўшимча профессионал хизматлар бозори билан биргаликда, аудитнинг халқаро стандартлари асосида аудиторлик текшируви каби хизматлар салмоғи ўтган йилларга қараганда сезиларли ривожланаётганлигини қўзғатиш мумкин. Таъкидлаш жоизки, Ўзбекистон Республикаси Иқтисодиёт ва молия вазирлиги маълумотларига кўра, ўтган 2023 йилда республика бўйича аудиторлик ташкилотлари томонидан кўрсатилган хизматлар ҳажмида профессионал хизматлар улуши 30,1 фоизни ташкил этган бўлса, кўрсатилган хизматлар ҳажмида аудиторлик текширувларининг улуши 69,9 фоизни, яъни кўрсатилган хизматлар таркибида энг юқори салмокни ташкил қилган. Шунингдек, 2023 йилда ўтказилган аудиторлик текширувларининг 77 фоизи мажбурий аудиторлик текширувларини ташкил этган бўлса, 23 фоизи ташаббус тарзидаги аудиторлик текширувлари бўйича олинган аудиторлик хулосаларга тўғри келмокда. 2023 йил якунларига кўра, халқаро тармокларга кирган аудиторлик ташкилотларининг салмоғи жами аудиторлик ташкилотлари сонига нисбатан 19,5 фоизни ва халқаро тармоқга кирган аудиторлик ташкилотларида ишлаётган аудиторларнинг жами умумий аудиторлар сонига улуши эса 17,1 фоизни ташкил этганлиги бу соҳада кенг қамровли ислохотлар амалга ошириш заруригини кўрсатади.

Ўрганишлар натижасида Grant Thornton, «ABS-Finans audit», «TRI-S-audit» ва «Komil-ishonch» аудиторлик ташкилотлари ҳамда бошқа аудиторлик ташкилотлари аудиторлари билан олиб борилган тадқиқотларда

¹⁴ Ўзбекистон Республикаси Иқтисодиёт ва молия вазирлиги маълумотлари асосида муаллиф томонидан тайёрланган.

Ўзбекистон аудиторлик текширувлари жараёнларида қуйидаги муаммолар кузатилиши маълум бўлди (2-жадвал).

2-жадвал
Молиявий ҳисобот аудитининг амалий муаммолари¹⁵

№	Муаммонинг мазмуни
1	Аудиторлик текширувнинг ўтказиш босқичлари тўғрисида илмий ва амалий ёндашув ёки олимлар қарашларининг хилма-хиллиги сабабли аудиторлик текширувларнинг турли тартиб ёки ёндашувлар асосида ўтказилиши
2	Аудиторлик режалаштириш жараёнининг сифатсиз ёки 300 сон “Аудитни режалаштириш” номли халқаро стандарт меъёридан ривож этилмаслиги ёки амалиётда аудиторлик умумий режаси ва дастуридан стандартлар талаблари даражасида бойдаланилмаслиги
3	Аудиторлик таъминотлари фаолиятида халқаро таърибада қўлланиладиган “аудит ўтказиш жадвали”дан бойдаланилмаслиги оқибатида аудиторлик таъминоти ҳолимларининг меҳнат таътили ёки хизмат сифатларининг таъминоти этиш, аудиторлик таъминотида ишлар таъсироти ҳолиги, аудиторлик таъминотларининг турли шартонларда (масофавий ёки аудит жараёнларида дастурий таъминотдан бойдаланиш, турли ресурслар текланган шартонларда аудит) текширувни амалга оширишга таъйёр эмасликлари
4	Текширувлар жараёнида аудиторларга текширув буюртмачиси ҳисоб тизими ёки бухгалтерия ахборотларидан бойдаланиш имкониятларининг текланганлиги (аудиторларга текширув буюртмачиси томонидан ахборот хавфсизлигини таъминлаш ёки бошқа важларга қўра ахборот тизимларидан бойдаланишга руҳсат берилмаслиги ёки теклангани)
5	Текширувлар жараёнида аудиторлар хизматидан белгиланган вақт меъёрилардан ортиқча бойдаланилиши натижаларини ҳисобга олилмалиги
6	Текширув буюртмачилари томонидан аудиторларга МХХС асосида тузилган молиявий ҳисоботнинг драфти(дастлабик вариант), ўтган даврларда ўтказилган текширувлар натижалари, барча ҳисоб-китоблар, молиявий ҳисоботга тушултириш хати, трансформация ёки консолидация оид файлларнинг тўлиқ ва ўз вақтида берилмаслиги
7	Аудиторлик текширувларида 570 сон “Фаолият узлуксизлиги тўғрисида фараз” номли аудитнинг халқаро стандарти меъёрилардан етарлича бойдаланилмаслиги оқибатида текширув буюртмачисининг келгуси даврда ўз мажбуриятларини бажара олиш қобилияти ҳамда қорхонанинг молиявий, операцион ва юридик кўрсаткичлари етарлича баҳоланмаслиги
8	Текширувда аниқланган фирибгарлик, молиявий ҳисобот бузилиши ва ҳаттоликларнинг текширув буюртмачиси молиявий ҳисоботга таъсирини етарлича баҳоланмаслиги ва уларни келгусида қайта тақороланмаслиги юзасидан қорхона раҳбарияти билан биргаликда чора-тадбирлар қўрилмаслиги ёки тақлифлар ишлаб чиқилмаслиги.
9	Аудиторлик текширувларида 260 “Бошқарув юқлатилган шахслар билан ахборот алмашинуви”, 265 “Ўчки назоратдаги қамчиллар юзасидан бошқарув юқлатилган шахслар ва раҳбарият билан ахборот алмашинуви”, 320 “Аудитни режалаштириш ва бажаришда муҳимлик”, 330 “Баҳоланган рискларга жавобан аудиторнинг ҳаракатлари”, 505 “Ташқи тасдиқномалар”, 510 “Дастлабик аудит келишувлари – бошланғич қолдиқлар”, 560 “Кейинги қолдиқлар”, 570 “Фаолиятнинг узлуксизлиги тўғрисидаги фараз”, 580 “Ўзма баёнотлар”, 610 “Ўчки аудиторлар ишдан бойдаланиш”, 705 “Мустақил аудитор ҳисоботи (хулосаси)да фикрни модификациялаш”, 706 “Мустақил аудитор ҳисоботи (хулосаси)да тушултириш паратрафлари ва бошқа масала паратрафлари”, 710 “Қиёсий ахборот – қиёсий кўрсаткичлар ва қиёсий молиявий ҳисоботлар” ва ХААА 1000 “Молиявий инструментагларни аудитдан ўтказишда махсус жиҳатлар (Халқаро аудит амалиёти изоҳлари)” стандартлари меъёриларидан етарлича бойдаланилмаслиги
10	Аудиторлик текширувларида жакон амалиётда кенг қўлланилаётган AuditNET, ITAUDIT-Аудитор, AUDIT XP “Комплекс Аудит” ва “Экспресс аудит:ПРОФ” сингари энг профессионал дастурий таъминотлар ва текширув буюртмачилари ҳисоб тизимида эса дастурий таъминотлардан бойдаланилмаслиги оқибатларининг аудиторлик текширувларига таъсири
11	Консолидацияланган молиявий ҳисоботларни таҳлил қилишда интеграцияланган тизимлардан етарли бойдаланилмаслик ҳолатлари кузатилади. Бунинг натижасида бирлашган компанияларнинг ўзаро қарздорликлари ва ҳўжалик муомалалари ўз вақтида ва тўлиқ ҳисобда акс этмайди ва консолидация қондаларига ривож этилмаслиги оқибатида таъйерланган молиявий ҳисоботларнинг ишончлилиги пасаяди
12	Молиявий фирибгарликни аниқлаш жараёнларида текширув буюртмачиси томонидан фирибгарлик схемаларини яшириш максалларида турли усул ва технологиялардан бойдаланилади

¹⁵ Муаллиф томонидан таъйерланган.

13	Молиявий ҳисобот аудити муддати чўзилиши натижасида ортиқча харажатлар ва қўшимча инсон ресурсларидан бойдаланилиши талаб этиди. Айниқса, текширувларда аниқланган молиявий ҳисоботни бузиб кўрсатишлар текширув буюртмачиси томонидан тузатилиб, молиявий ҳисобот аудитига баҳоланган учун қайта тақдим этилиши натижасида аудиторлик таъминоти томонидан қўшимча таҳлиллар ва амалларни бажариш, қўшимча ҳужжатларни ўрганилиш учун қўшимча вақт ва хизмат ҳақини талаб қилади. Ва ақсинча, қўшимча вақт ва харажатларни айрим текширув буюртмачилари тўғри қабул қилмасликлари оқибатида текширув сифатсиз ва тўлиқ ўрганилмаслигига олиб келади.
14	Далилларни етарлича тўлланмаслиги ва ҳисоб-китобларни тўлиқ амалга оширилмаслиги оқибатида текширув натижалари бўйича тақдирнома ҳамда аудиторлик ҳулосаларини аудитининг халқаро стандартлари ва бошқа меъёрий ҳужжатларга мувофиқ таъйерланмаслиги
15	Етарли ва мос далилларни тўллаш мақсадида текширув буюртмачисидан талаб этилган ҳужжат ва бошқа ахборотларни ўз муддатида ва тўлиқ тақдим этилмаслиги ёки уларни яширилиши
16	Текширув буюртмачиси фаолиятида ички назорат тизимининг суст ва самарали ишламаганлиги сабабли, ташқи аудит жараёнларида молиявий ҳисоботдаги бузиб кўрсатишларни аниқлашда турли қийинчиликлар ёки ортиқча вақт ва меҳнат талаб этилиши
17	Масофавий аудит жараёнларида ҳавфсизлик қораларининг қўчайганлиги натижасида маълумотлардан бойдаланиш имконияти текланганлиги. Айниқса, масофавий дастур ёки платформалар орқали тўғридан тўғри мулоқот ёки электрон ҳужжат алмашинуви жараёнларининг текланганлиги
18	Аудиторлар ва текширув буюртмачилари ўртасида юзга келган манфаатлар тўқнашувининг оқибатларини аудиторлик ҳулосасининг ишончлилигига таъсири

Юқоридаги 2-жадвал маълумотларидан кўринадики, Ўзбекистонда молиявий ҳисобот аудити жараёнларида аудитнинг халқаро стандартлари, меъёрилардан етарлича бойдаланилмаслиги, далилларни тўллаш муаммолари, текширувларни ўз муддатида ва аудиторлик стандартларида ўрнатилган тартибда ўтказиш билан боғлиқ муаммолар, молиявий ҳисоботни бузиб кўрсатишларни ҳисоботга таъсирини баҳоланган ҳамда текширув натижаларини умумлаштириш билан боғлиқ муаммолар мавжудлиги кузатилди.

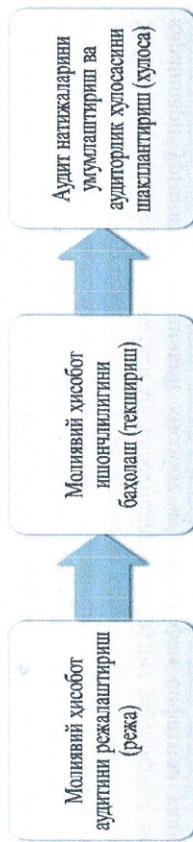
Тадқиқотлар натижасида молиявий ҳисобот аудитининг бугунги кундаги долзарб услубий муаммолари сифатида амалдаги норматив-ҳуқуқий ҳужжатлар, яратилган ўқув адабиётлари ва олиб бориладиган тадқиқотларда аудиторлик фаолиятини фан сифатида илмий тадқиқ этиш ҳамда амалий фаолият соҳаси сифатида қўлланиладиган усуллар мазмун-моҳиятини етарлича ёритилмаганлигидир. Мазкур масалани аниқлик киритиш мақсадида диссертацияда мазкур соҳа бўйича Ўзбекистон ва хориж иқтисодчи олимлар, Ўзбекистон аудиторлар палатаси мутахассисларининг аудит усулларига доир қарашлари ўрганилиб, молиявий ҳисобот аудитини фан сифатида тадқиқ этишда умумиллий усуллар ва амалий фаолият соҳаси сифатида эса махсус усулларни қўллаш тақлиф этилди.

Шунингдек, тадқиқот ишида молиявий ҳисобот аудитига бойдаланиладиган манбалар ва қўлланиладиган усуллар жалвал шаклида умумлаштирилиб, унда молиявий ҳисобот шаклларида ўрганиладиган муҳим кўрсаткичлар, молиявий ҳисобот кўрсаткичларини асословчи бухгалтерия счёлари, далил сифатида ўрганиладиган ҳужжатлар, аудитор томонидан таъйерланадиган иш ҳужжатлари ҳамда қўлланиладиган аудиторлик усул ёки амаллари мазмуни очиб берилган.

Бизнингча, бугунги кунда молиявий ҳисобот аудитининг бугунги долзарб муаммоларидан бири бу - амалиётда молиявий ҳисобот аудити жараёнлари аудиторлар томонидан етарлича ўзлаштирилмаганлиги боис, аудит жараёнлари амалда стандартлар талабларига мувофиқ амалга оширилмаслиги,

аудиторлик текширувлари аудиторларнинг мушаккил ёндашувлари асосида амалга оширилаётганлиги ёки айрим аудиторлик текширувларида аудитнинг халқаро стандартлари ва бошқа меъёрий ҳужжатлардан етарлича фойдаланилмаётгани. Таъкидлаш жоизки, амалдаги халқаро стандартларда аудит жараёнлари аудит стандартларига мувофиқ аудитнинг субъектив, яъни, ўз билим ва малакасига таянган ҳолда ўтказилиши лозимлиги кўрсатилган. Аудитнинг халқаро стандартларида ҳам айнан текширувни ўтказишнинг тўлиқ ва яхлит мазмунда амалга ошириш тартиби кўрсатилмаган ёки текширувни ўтказишнинг барча жараёнларини ўзида мужассамлаштирган алоҳида стандарт мавжуд эмас. Тадқиқотларда аудиторлик текширувни амалга ошириш жараёнларига назарий жиҳатдан ёндашилган бўлсада, уларда текширувни амалга оширишнинг аниқ амалий тартиби яъни текширувларда амалий таъбиқи келтирилмаган. Шунингдек, амалдаги халқаро стандартларда ҳам текширувни ўтказишга аудитор субъектив яъни, ўз билим ва малакасига таянган ҳолда ўтказиши лозимлиги кўрсатилган. Аудитнинг халқаро стандартларида ҳам айнан молиявий ҳисобот аудити жараёнларининг тўлиқ ва яхлит мазмунда амалга ошириш тартиби кўрсатилмаган ёки текширувни ўтказишнинг барча жараёнларини ўзида мужассамлаштирган алоҳида стандарт мавжуд эмас.

Диссертацияда молиявий ҳисобот аудитини тизимли ва самарали ўтказилишини таъминлаш учун аудиторлик текшируви жараёнларида уч босқичли “режа - текшириш - ҳулоса” алгоритмининг қўллаш илмий ва амалий жиҳатдан асосланиб, мазкур босқичларда бажариладиган аудиторлик вазифа ва амаллар, усуллар ҳамда ўрганиладиган маълумотлар мазмунини очиб берилди (3-расм).



3-расм. Молиявий ҳисобот аудитини ўтказиш босқичлари¹⁶

Бизнингча, аудитор молиявий ҳисобот аудити жараёнларини 3-расмдаги босқичлар асосида амалга оширишда ҳар бир босқичда ўрганиладиган объектлар бўйича бажариладиган аудиторлик вазифалар, қўлланиладиган усул ва амаллар ҳамда тўпланадиган далиллар мазмунини тўлиқ ўзлаштириши зарур. Бунда, аудитор молиявий ҳисобот кўрсаткичларига мувофиқ таҳлилий амалларни бажариш орқали таҳлилий кўрсаткичларни аниқлаши ва текширув буюртмачиси молиявий фаолиятини баҳолаши талаб этилади.

Тадқиқотлар жараёнида «Grant Thornton», «ABS-Finans audit», «TRI-S-audit» ва «Komil-ishonch» аудиторлик ташкилотларида молиявий

ҳисобот аудити жараёнларини ташкил этиш ва амалга ошириш фаолияти таҳлил этилиб, тегишли илмий-амалий хулосалар шакллантирилди.

“Молиявий ҳисобот аудитининг амалдаги ҳолати” деб номланган диссертациянинг иккинчи бобида жорий давр молиявий ҳисоботига олдинги (ўтган) давр молиявий кўрсаткичлари ва молиявий ҳисобот тузилган саналдан кейин амалга оширилган муомалалар таъсирини баҳолаш, молиявий ҳисоботнинг ўзаро боғлиқ ва қиёсий кўрсаткичлари аудитининг хусусиятлари ҳамда халқаро стандартлар асосида тайёрланган молиявий ҳисобот ишончилигини баҳолаш йўналишлари илмий-амалий жиҳатдан тадқиқ этилган.

Таъкидлаш жоизки, амалдаги халқаро стандартларда ҳам текширувни ўтказишга аудитор субъектив, яъни, ўз билим ва малакасига таянган ҳолда ўтказиши лозимлиги кўрсатилган. Аудитнинг халқаро стандартларида ҳам айнан текширувни ўтказишнинг тўлиқ ва яхлит мазмунда амалга ошириш тартиби кўрсатилмаган ёки аудиторлик текширувни ўтказишнинг барча жараёнларини ўзида мужассамлаштирган алоҳида стандарт мавжуд эмас. Тадқиқотларда аудиторлик текширувни амалга ошириш жараёнларига назарий жиҳатдан ёндашилган бўлсада, уларда текширувни амалга оширишнинг аниқ амалий тартиби яъни текширувларда амалий таъбиқи келтирилмаган. Шунингдек, амалдаги халқаро стандартларда ҳам текширувни ўтказишга аудитор субъектив яъни, ўз билим ва малакасига таянган ҳолда ўтказиши лозимлиги кўрсатилган. Аудитнинг халқаро стандартларида ҳам айнан аудит жараёнларининг тўлиқ ва яхлит мазмунда амалга ошириш тартиби кўрсатилмаган ёки текширувни ўтказишнинг барча жараёнларини ўзида мужассамлаштирган алоҳида стандарт мавжуд эмас.

Диссертацияда, молиявий ҳисобот аудитини тизимли ва самарали ўтказилишини таъминлаш учун аудит жараёнларида уч босқичли “режа - текшириш - ҳулоса” алгоритмининг қўллаш илмий ва амалий жиҳатдан асосланиб, мазкур босқичларда бажариладиган аудиторлик вазифа ва амаллар, усуллар ҳамда далил сифатида ўрганиладиган маълумотлар мазмунини очиб берилди. Бизнингча, молиявий ҳисобот аудитининг тавсия этилган ҳар бир босқичда ўрганиладиган объектлар бўйича бажариладиган аудиторлик вазифалар, қўлланиладиган усул ва амаллар ҳамда тўпланадиган далиллар мазмунини тўлиқ ўзлаштириши зарур. Бунда аудитор молиявий ҳисобот кўрсаткичларига мувофиқ таҳлилий амалларни бажариши ва ҳисобот кўрсаткичлари ишончилигини бирламчи ҳужжатлар ҳамда учинчи шахслар маълумотлари асосида баҳолаши самарали ҳисобланади.

Тадқиқотлар натижасида, Республикамиз молиявий ҳисобот ишончилигини баҳолаш амалиётида айрим аудитнинг халқаро стандартлари, жумладан, 260-«Бошқарув юклатилган шахслар билан ахборот алмашинуви», 265-«Ички назоратдаги камчиликлар юзасидан бошқарув юклатилган шахслар ва раҳбарият билан ахборот алмашинуви», 330-«Баҳоланган рискларга жавобан аудиторнинг ҳаракатлари», 505-«Ташқи тасдиқномалар», 510-«Дастлабки аудит келишувлари – бошланғич колликлар», 560-«Кейинги ҳодисалар», 570-«Фаолиятнинг узлуксизлиги тўғрисидаги фараз», 580-«Ёзма

¹⁶ Муаллиф томонидан тайёрланган.

баёнотлар», 610–«Ички аудиторлар ишидан фойдаланиш», 705–«Мустақил аудитор хисоботи (хулоса)да фикрни модификациялаш», 706–«Мустақил аудитор хисоботи (хулоса)да тушунтириш параграфлари ва бошқа масала параграфлари», 710–«Киёсий ахборот – киёсий кўрсаткичлар ва киёсий молиявий хисоботлар» ва 1000 сон «Молиявий инструментларни аудитдан ўтказишда махсус жиҳатлар» номли халқаро аудит амалиёти изоҳлари бўйича стандартлар меъёрларидан аудиторлик фаолиятида етарлича фойдаланилмаётганлиги маълум бўлди.

Аудиторлик амалиётида ўтказилган тадқиқотлар натижасида, молиявий хисоботнинг ўзаро боғлиқ ҳамда киёсий кўрсаткичлари аудити, жорий давр молиявий хисоботида олдинги (ўтган) давр хисоботи кўрсаткичлари ва хисобот тузилган санадан кейинги ҳодисаларнинг таъсирини баҳолаш, халқаро стандартлар асосида тайёрланган молиявий хисобот ишончилигини баҳолаш жараёнларида 510-сон «Дастлабки аудит келишувлар - бошлангич колдиклар», 710-сон «Киёсий ахборот - киёсий кўрсаткичлар ва киёсий молиявий хисоботлар» ҳамда 560-сон «Кейинги ҳодисалар» номли аудитнинг халқаро стандартлари меъёрларига етарлича риоя этилмаётганлиги, мазкур масалалар амалдаги аудитга оид норматив-ҳукукий ҳужжатлар, ўқув адабиётлари ҳамда олиб борилган тадқиқотларда аниқ ва тўлиқ мазмунда ёритилмаганлиги маълум бўлди.

Тадқиқот ишида жорий давр молиявий хисоботида олдинги (ўтган) давр хисоботи ёки молиявий хисобот тузилган санадан кейин амалга оширилган муомалалар таъсирини ўрганишда қўлланиладиган асосий тушунчалар, жумладан, олдинги (ўтган) хисобот даври, бошқа маълумотлар, зиддият, молиявий хисоботни бузиб кўрсатишлар, киёсий ахборот, киёсий кўрсаткичлар, киёсий молиявий хисоботлар, олдинги аудитор, бошлангич колдиклар ва дастлабки аудит келишуви каби аудиторлик категориялар мазмунини аниқлаштирилди.

Диссертацияда жорий давр молиявий хисоботида олдинги (ўтган) давр бухгалтерия сўтларидаги колдиклар, молиявий хисоботнинг киёсий кўрсаткичлари ва хисобот тузилган санадан кейинги кўрсаткичларнинг ўзаро мувофиқлиги ҳамда таъсирини аниқлаш тақлиф этилди (3-жадвал).

3-жадвал
Аудитда жорий давр молиявий хисоботида олдинги (ўтган) давр хисобот кўрсаткичлари ва молиявий хисобот тузилган санадан кейинги кўрсаткичларнинг таъсирини баҳолаш услубияти¹⁷

Максад – жорий давр молиявий хисоботнинг киёсий кўрсаткичлари, олдинги (ўтган) давр хисобот кўрсаткичлари ва молиявий хисобот тузилган санадан кейин содир бўлган муомалаларни ўрганилаётган давр молиявий хисоботида таъсирини баҳолаш
Молиявий хисоботга таъсирини баҳолашда қўлланиладиган меъёрий асослар: - Ўзбекистон Республикаси Иқтисодиёт ва молия вазирлигининг 2024 йил 8 октябрдаги «Молиявий хисоботларни тақдим этиш муддатлари ҳамда уларнинг таркиби ва мазмунини тўғрисидаги низоми тасдиқлаш ҳақида»ги 181 сон буйруғи; - 320 сон «Аудитни режалаштириш ва бажаришда муҳимлик» номли аудитнинг халқаро стандарти;

¹⁷ Муаллиф томонидан тайёрланган.

- 330 сон «Баҳоланган рискларга жавобан аудиторнинг ҳаракатлари» номли аудитнинг халқаро стандарти;
- 450 сон «Аудит ўтказиш жараёнида аниқланган бузиб кўрсатишларни баҳолаш» номли аудитнинг халқаро стандарти;
- 510 сон «Дастлабки аудит келишувлари – бошлангич колдиклар» номли аудитнинг халқаро стандарти;
- 560 сон «Кейинги ҳодисалар» номли аудитнинг халқаро стандарти;
- 580 сон «Езма баёнотлар» номли аудитнинг халқаро стандарти;
- 710 сон «Киёсий ахборотлар, киёсий кўрсаткичлар ва киёсий молиявий хисоботлар» номли аудитнинг халқаро стандарти;
- 1 сон «Молиявий хисоботни тақдим этиш ва ҳисоб сийсати» номли бухгалтерия хисобининг миллий стандарти;
- 16 сон «Бухгалтерия баланси тузилган санадан кейинги ҳўжалик фаолиятининг назарда тутилмаган ҳолатлари ва юз берадиган ҳодисалари» номли бухгалтерия хисобининг миллий стандарти.

Молиявий хисоботга таъсирини баҳолаш амаллари	Далил сифатида фойдаланиладиган манба(маълумот)лар
Жорий давр молиявий хисоботнинг киёсий кўрсаткичлари, олдинги (ўтган) давр хисобот кўрсаткичлари ва молиявий хисобот тузилган санадан кейин содир бўлган муомалалар бўйича аудиторлик rischi ҳамда муҳимлик даражасини аниқлаш	Жорий ва олдинги (ўтган) давр молиявий хисобот шакллари, аудиторлик rischi ва муҳимлик даражасини баҳолаш жадвали, қўзғилидиган фирибгарлик ва хатолар рўйхати, жорий ва олдинги (ўтган) молиявий хисобот даврларида юридик ва жисмоний шакллардан тушган шикоятлар ёки муножаатлар
киска муддатли активлар ва мажбуриятлар бўйича бухгалтерия сўтларидаги колдиклар ҳолатини ўрганиш	Ўрганилаётган давр бошидаги дебиторлик ёки кредиторлик қарзлари тўланганлиги тўғрисидаги сўтларидаги бошлангич колдиклар, мавжуд дебиторлик ёки кредиторлик қарзлари, дебитор ёки кредиторларнинг мажбуриятларининг ҳолати, қарзларнинг умумий миқдори ҳамда уларнинг хисобот даври бошидаги миқдорини асословчи маълумотлар ва х.к.
товар-моддий захиралар бўйича бухгалтерия сўтларидаги бошлангич колдиклар ҳолатини ўрганиш	товар-моддий захиралар инвентаризацияси маълумотлари
молиявий натижалар бўйича кўрсаткичларни молиявий хисоботдаги даврларта мувофиқлигини ўрганиш	молиявий хисоботнинг жорий ва базис даври кўрсаткичларини ўзаро солиштириш натижалари
текширув буюртмачисининг тўловга қобилиятсизлиги, мулк ва маблағларининг ликвидлиги ҳолати ва молиявий шартномалар бажарилиши натижаларини баҳолаш	тўловга қобилиятлилик, ликвидлилик ва молиявий интизом ҳолати таҳлилининг натижалари
олдинги ёки молиявий хисобот тузилган санадан кейинги даврдаги эпидемиологик ёки пандемия шартноларининг оқибатларини баҳолаш	эпидемиологик ёки пандемия шартноларининг таъсирини баҳолаш натижалари
олдинги ёки молиявий хисобот тузилган санадан кейинги даврда жорий этилган молиявий санкциялар таъсирини баҳолаш	молиявий санкция(чеклов)лар оқибатлари таҳлили натижалари
молиявий хисобот тасдиқланганга қадар ва	устав ва резерв капитал таҳлили

тасдиқлашнинг охириги саналарида қабул қилинган қарорлар оқибатлари(яратилган захиралар)ни баҳолаш	натияжалари
молиявий ҳисобот тасдиқланган сана ва унга берилган аудиторлик ҳуҷасини тасдиқлаш даври оралиғидаги молиявий шартномалар бажарилиши натижаларини ўрганиш	молиявий интизом таҳлили натижалари
олдинги (ўтган) даврлар ҳисоб сиёсати меъёрларининг жорий давр молиявий ҳисобот кўрсаткичларига таъсирини баҳолаш	ички назорат тизими ва ҳисоб сиёсати аудити натижалари
Аудит натижаларига кўра молиявий ҳисоботга берилган баҳо:	
- ижобий фикр (хулоса);	
- изоҳлар билан билдирилган хулоса (фикр);	
- салбий фикр (хулоса);	
- фикр билдиришни рад этиш тўғрисида хулоса.	

Юқоридаги 3-жадвал маълумотларидан кўринадики, бизнингча, жорий давр молиявий ҳисоботига олдинги (ўтган) давр ҳисоботи ёки молиявий ҳисобот тузилган санадан кейин амалга оширилган муомалалар таъсирини баҳолаш жараёналари энг аввало, қўлланиладиган норматив-ҳуқуқий ҳужжатлар меъёрларини аниқлаштириб олиш, молиявий ҳисоботга таъсир даражасини баҳолаш усул ва амалларини аниқлаштириш, далил сифатида фойдаланиладиган манба(маълумот)лар таркибини белгилаб олиш ваниҳоят текширув натижаларига кўра молиявий ҳисоботга бериладиган аудиторлик баҳо ёки аудиторлик хулосаси шаклини аниқлаштириш мақсадга мувофиқ.

Ўзбекистонда молиявий ҳисобот аудитининг замонавий объектларидан бири бу МХХС асосида тузилган молиявий ҳисобот ишончилигининг аудитидир. Ўзбекистон Республикаси Президентининг 2020 йил 24-февралдаги “Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартларига ўтиш бўйича кўшимча чора-тадбирлар тўғрисида”ги ПҚ-4611 сонли қарорига мувофиқ 2021 йил 1 январдан акциядорлик жамиятлари, тижорат банклари, суғурта ташкилотлари ва йирик солиқ тўловчилар тоифасига кирувчи юридик шахслар 1 сон “Молиявий ҳисоботларни тақдим этиш” номли бухгалтерия ҳисобининг халқаро стандарти (кейинги ўринларда БҲХС) ва 1-сон “Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартларини биринчи марта қўллаш” номли МХХС меъёрларига мувофиқ молиявий ҳолат тўғрисидаги ҳисобот, фойда ёки зарар ва бошқа умумлашган даромад тўғрисидаги ҳисобот, капиталдаги ўзгаришлар тўғрисидаги ҳисобот, пул оқимлари тўғрисидаги ҳисобот ва молиявий ҳисоботга изоҳлар номли ҳисобот шакллари ишончилигини ўрганиши талаб этилади.

МХХС асосида тайёрланган молиявий ҳисобот аудитининг дастлабки босқичида текширув буюртмачиси ҳисоб сиёсати тўғрисидаги буйруғи таркибини 8-сон “Ҳисоб сиёсати, ҳисоблаб чиқилган баҳолардаги ўзгаришлар ва хатолар” номли БҲХСга мувофиқ “умумий қоидалар”, “молиявий ҳисобот шакллари”, “бухгалтерия ҳисоби объектлари” ва “иловалар” номли қисмлардан иборат мазмунда тайёрланганлиги ўрганилади (4-жадвал).

4-жадвал
Ҳисоб сиёсатида молиявий ҳисобот трансформацияси меъёрларининг маъжудлигини ўрганиш амаллари¹⁸

№	Ҳисоб сиёсатининг таркибий қисмлари	Бажариладиган аудиторлик амаллари мазмуни
1	Умумий қоидалар	Ҳисоб сиёсатида халқаро стандартлар асосида молиявий ҳисоботларни тайёрлаш ва тақдим этиш меъёрларининг маъжудлиги, миллий қонунчилик меъёрлари асосида тузилган ҳисоботларни халқаро стандартларга мувофиқлаштириш (трансформация) мақсадларида қўлланилиши меъёрларининг маъжудлигини аниқлаш; Ҳисоб сиёсатида молиявий ҳисобот трансформацияси жараёнида қўлланиладиган усул ва тамойиллар мазмунининг очиб берилганлигини баҳолаш
2	Молиявий ҳисобот шакллари	Ҳисоб сиёсатида молиявий ҳисоботни тайёрлаш мақсади, ҳисобот шакллариининг тўлиқ мазмуни ёритилганлиги, уларни тақдим этиш ва халқаро стандартлар меъёрларига мувофиқлаштиришда бажариладиган амаллар ҳамда молиявий ҳисоботда акс эттириладиган кўрсаткичлар мазмунининг очиб берилганлигини ўрганиш; Молиявий ҳисобот шаклларида акс эттириладиган ахборотларга кенгайтирилган тавсифлар акс эттирилганлигини баҳолаш
3	Бухгалтерия ҳисоби объектлари	Халқаро стандартларда таърифланган ҳисоб объектлари мазмунининг очиб берилганлиги. Унда хусусан “инвестицион мулк”, “молиявий активлар”, “молиявий мажбуриятлар”, “резервлар”, “шартли мажбуриятлар” ва “шартли активлар”, “ҳодимлар даромадлари” ва “қурилиш шартномалари” каби тушунчалар мазмунининг аниқлаштирилганлиги ҳамда маъжур тушунчаларга миллий ҳисоб тизимида берилган таърифлардан фарқи жихатлари мазмунининг очиб берилганлик даражасини баҳолаш
4	Иловалар	Халқаро стандартлар меъёрлари асосида тайёрланган молиявий ҳисоботлар намунавий шакллариининг келтирилганлигини ўрганиш

Фикримизча, текширув буюртмачисининг ҳисоб сиёсати тўғрисидаги буйруғида юқоридаги 4-жадвалда келтирилган ҳисоб сиёсати меъёрларининг маъжудлиги молиявий ҳисобот трансформацияси жараёналарини тўғри режалаштирилганлиги ҳамда тўғри ташкил этилганлигини тасдиқлаб, маъжур жараёнлар тўғрисида текширув буюртмачиси маъжурларининг молиявий ҳисобот трансформацияси жараёнларидан етарлича хабардорлигини кўрсатади. Шундан сўнга аудитор, ўрганилаётган молиявий ҳисоботни халқаро стандартлар меъёрларига мувофиқлаштиришнинг қандай усули қўлланилганлигини аниқлаши ва бу усулни қўллашнинг ташкилий жараёнлари тўғри амалга оширилганлигини баҳолаши лозим.

Бизнингча, аудитор молиявий ҳисобот параллель ҳисоб юритиш (конверсия) ва трансформация усулларида МХХС асосида тайёрланган молиявий ҳисоботларни ўрганишда қуйидаги жиҳатларга жиддий эътибор қаратиши мақсадга мувофиқ (5-жадвал).

5-жадвал
Параллель ҳисоб юритиш (конверсия) ва трансформация усулларида тайёрланган молиявий ҳисобот аудитининг фаркли жиҳатлари¹⁹

№	Конверсия ёки параллель ҳисоб юритиш усули	Трансформация усули
1	Амалга оширилган муомалаларнинг норматив-хукукий ҳужжатлар метеофаклигини ўрганиш	Пулда баҳоланган муомалаларнинг норматив-хукукий ҳужжатлар метеофаклигини ўрганиш
2	Амалга оширилган муомалалар, корхона мулки ва маблағларни БҲМС талаблари мувофиқ ҳисобга олинганлиги, туркумланганлиги, миқдор ва сифат жиҳатдан тўри баҳоланганлиги ва рўйхатга олинганлигини ўрганиш	Амалга оширилган муомалалар, корхона мулки ва маблағларни МҲХС талаблари мувофиқ ҳисобга олинганлиги, туркумланганлиги, миқдор ва сифат жиҳатдан тўри баҳоланганлиги ва рўйхатга олинганлигини ўрганиш
3	Амалга оширилган муомалалар, корхона мулки ва маблағларни БҲМС талаблари асосида бухгалтерия счётлари ва ҳужжатларида тўри акс эттирилганлигини ўрганиш	Амалга оширилган муомалалар, корхона мулки ва маблағларни МҲХС талаблари асосида бухгалтерия счётларида тўри умумлаштирилганлиги ҳамда трейл баланс ва ишчи жадалларида тўри ҳужжатлаштирилганлигини ўрганиш
4	Молиявий ҳисоботни БҲМСда белгиланган шакл ва муддатларга тайёрланганлиги ҳамда тақдим этилганлигини ўрганиш	Молиявий ҳисоботни МҲХСда белгиланган шакл ва муддатларга мувофиқ тайёрланганлиги ҳамда тақдим этилганлигини ўрганиш
5	Аудиторлик текширув натижалари бўйича аудитнинг халқаро стандартларига мувофиқ аудиторлик хулосасини тайёрлаш ва тақдим этиш	Аудиторлик текширув натижалари бўйича аудитнинг халқаро стандартларига мувофиқ аудиторлик хулосасини тайёрлаш ва тақдим этиш

Юқоридаги 5-жадвалдан кўринадики, аудитор томонидан МҲХС асосида трансформация усулида тайёрланган молиявий ҳисобот конверсия ёки параллель усулда тайёрланган молиявий ҳисоботга нисбатан бухгалтер томонидан норматив-хукукий ҳужжатларда кўрсатилмаган мустақил ёндашув асосида бажарилганлиги, трансформация жараёнининг мураккаблиги ва аудитордан кўп вақт ҳамда меҳнат талаб этганлиги инобатга олинishi зарур.

Диссертациянинг “Молиявий ҳисобот аудитини такомиллаштириш масалалари” деб номланган учинчи бобида бухгалтерия баланси ва молиявий натижалар тўғрисидаги ҳисобот аудитини такомиллаштириш йўналишлари, пул оқимлари ва хусусий капитал тўғрисидаги ҳисобот аудитини такомиллаштириш ҳамда молиявий ҳисоботдаги бузиб кўрсатишларни аниқлаш ва уларни ҳисоботга таъсирини баҳолаш жараёнларини такомиллаштириш масалалари кўриб чиқилган.

Тадқиқотлар натижасида амалдаги аудитга оид норматив-хукукий ҳужжатлар, ўзбек тилидаги ўқув адабиётлари ва тадқиқотларда миллий ва халқаро стандартлар асосида тайёрланган молиявий ҳисобот шакллари аудити аниқ ва етарли мазмунда баён этилмаганлиги маълум бўлди. Шу мақсадда диссертацияда бухгалтерия баланси, молиявий натижалар тўғрисидаги ҳисобот аудити, пул оқимлари ва хусусий капитал тўғрисидаги ҳисобот аудитининг Grant Thornton, «ABS-Finans audit», «TRI-S-audit» ва «Komil-ishonch» аудиторлик ташкилотларининг амалий фаолияти тадқиқ этилиб, мазкур ҳисобот шакллари аудитини такомиллаштириш юзасидан илмий-амалий тавсиялар шакллантирилди.

¹⁹ Муаллиф томонидан тайёрланган.

Аудитнинг дастлабки босқичида Ўзбекистон Республикаси иқтисодиёт ва молия вазирининг 2024 йил 8 октябрдаги 181 сон буйруғининг 1 иловасига мувофиқ тасдиқланган “Молиявий ҳисоботларни тақдим этиш муддатлари ҳамда уларнинг таркиби ва мазмунини тўғрисидаги Низом” ҳамда мазкур вазирликнинг 2024 йил 14 июндаги 130-сон буйруғининг 1-иловасига мувофиқ тасдиқланган “Молиявий ҳисоботни тақдим этиш ва ҳисоб сיעсати” номли бухгалтерия ҳисобининг биринчи сон миллий стандартига мувофиқ ўрганилаётган молиявий ҳисобот таркиби бухгалтерия баланси, молиявий натижалар тўғрисидаги ҳисобот, хусусий капитал тўғрисидаги ҳисобот, пул оқимлари тўғрисидаги ҳисобот каби ҳисобот шакллари ва мазкур молиявий ҳисобот шаклларида изохлардан иборатлиги, уларни тасдиқланганлиги ҳамда тулиқлигини ўрганади. Мазкур жараёнда пул оқими тўғрисидаги ҳисоботдан ташқари барча молиявий ҳисобот шакллари ҳисоблаш усулида тайёрланганлиги, молиявий ҳисоботларни тайёрлаш жараёнида субъект фаолиятининг узлуксиз давом этиш имкониятлари баҳоланганлиги, ҳисобот шакллари ҳаққоний тақдим этилганлиги ва уларни амалдаги БҲМС ёки МҲХС меъёрларига мувофиқ тайёрланганлиги, олдидан кўра билиш, мазмуннинг шаклдан устуңлиги, кўрсаткичларнинг қийсийлиги, ҳисобот давридаги даромадлар ва харажатларнинг мувофиқлиги, аҳамиятлилик, муҳимлик, ўз вақтидалик, моддаларнинг ўзаро ҳисобга олинishi ва ҳолислик тамойиллари асосида тайёрланганлиги ўрганилиши зарур. Диссертацияда аудит жараёнининг дастлабки босқичи амалдаги норматив-хукукий ҳужжатларга мувофиқ ҳисоботларни тайёрлаш ва расмийлаштириш қоидаларига роя этилганлиги ўрганишдан бошланиши асосланиб, мазкур жараёнда бажариладиган амаллар тавсия этилди. Бунда, молиявий ҳисобот шакллари тўғрисидаги расмийлаштириш жараёни аудитида асосан давлат томонидан жорий этилган норматив-хукукий ҳужжатлар меъёрларига роя этилиши ўрганилиб, фақатгина МҲХС асосида тайёрланган ҳисоботлар тайёрлаш ва раийлаштиришда халқаро стандартлар меъёрларига мувофиқ тайёрланганлиги ўрганилади. Аудитор Республикамиз ҳисоб амалиётида МҲХС асосида тайёрланган ҳисоботларни тузиш ва тақдим этиш талаблари давлат томонидан белгиланишини инобатга олиши лозим.

Шунингдек, тадқиқотлар натижасида пул оқимлари тўғрисидаги ҳисобот ишончлигини баҳолаш услубияти ҳам етарлича тадқиқ этилмаганлиги боис, пул оқимлари тўғрисидаги ҳисобот аудитининг мақсади аниқлаштирилиб, мазкур жараёнда фойдаланиладиган норматив-хукукий ҳужжатлар ва аудитор томонидан ўрганиладиган ҳамда тузиладиган ҳужжатлар, қўлланиладиган аудиторлик усуллар ҳамда аудит жараёнида бажариладиган аудиторлик амаллар ёки айнан мазкур ҳисобот кўрсаткичи(сатр ёки моддаси)нинг ишончлигини ўрганиш амаллари амалий мазмунда баён этилган. Фикримизча, пул оқимлари тўғрисидаги ҳисобот аудитида текширув буюртмачисининг операция, инвестицион ва молиявий фаолиятидаги пул маблағларининг оқими яъни, уларнинг кирими ва чиқими оид ҳисобот кўрсаткичларининг ишончлиги баҳоланади. Бизнингча, операция, инвестицион, молиявий фаолият бўйича корхона бухгалтерияси ва

учинчи шахслар ахборотларининг ўзаро мослиги ҳамда пул оқимлари бўйича операцияларнинг қонунчилигини аниқлаш орқали пул оқимлари тўғрисидаги ҳисобот ишончилигини қуйидаги амаллар орқали ўрганиш мақсадга мувофиқ (6-жадвал).

Пул оқимлари тўғрисидаги ҳисоботнинг операцияон, инвестицион ва молиявий фаолият бўйича кўрсаткичлари ишончилигини баҳолаш амаллари²⁰

Баҳарланган аудиторлик амаллари	
- Пул оқимлари тўғрисидаги ҳисобот аудитининг дастурини тайёрлаш;	- текширув буюртмачиси бухгалтерия ҳисоби ва ички назорат тизимининг пул оқимлари ҳаракати бўйича бухгалтерия ҳисоби ҳамда ички назорат тизими маълумотларининг ишончилигини баҳолаш;
- пул оқимлари тўғрисидаги ҳисоботни тайёрлаш, расмийлаштириш ва тақдим этиш этиш жараёнининг тўғрилигини ўрганиш;	- ҳисоб сисемасида пул оқимларини бошқариш, ҳужжатлаштириш ва улар ҳисобини юритишга оид ички меъёrlарни амалдаги норматив-ҳуқуқий ҳужжатлар ва ҳисоб стандартларига мувофиқ тўғри киритилганлиги ҳамда уларга риоя этилганлигини ўрганиш;
- текширув буюртмачисининг операцияон фаолиятига доир пул оқимлари бўйича муомалалар(товарларни сотиш ва хизмат кўрсатишдан тушган пул, роялти, бадаллар, воситачилик ҳақи ва ўзга йўللار билан пул маблағлари тушуми, товарлар ва хизматлар учун уларни етказиб беришчиларга пул тўловлари, ҳолимларга ва улар номидан тўловлар, сўғурга компаниясининг сўғурга полислари бўйича мукофотлари, талаблари, йиллик ва ўзга тўловлари бўйича пул тушумлари ва тўловлари, солиқлар бўйича пул тўловлари ёки инвестиция ва молия фаолиятига тааллуқли бўлмаган тўловлар, савдо ёки дилерлик мақсадларида тўзилган битимлар бўйича пул тушумлари ва тўловлар)ни ҳақиқатдаги бирламчи ҳужжатлар маълумотларига мувофиқлигини баҳолаш;	- текширув буюртмачисининг операцияон фаолияти бўйича пул маблағлари ҳаракати, жумладан, ялли пул тушумлари ва ялли пул тўловлари бевосита усулда ҳамда соф даромад ёки зарарнинг жорий активлар ва мажбуриятларга таъсири ҳамда операцияон, инвестицион ёки молиявий фаолиятдан кўрилган даромадлар ва зарарларнинг ўзгаришига доир пул оқимлари билвосита усулда акс эттирилганлигини ўрганиш;
- текширув буюртмачисининг инвестицион ва молиявий фаолияти бўйича ялли пул тушумлари ва ялли пул тўловлари ҳисоботда алоҳида-алоҳида акс эттирилганлиги, мижозлар номидан пул оқимлари (инвестиция ташкилоти ўз мижозларининг топширигига биноан ушлаб турадиган жамғармалар, мулк этаси номидан ундирилган ва унга бериладиган ижара тўловлари) ҳамда тезда айланган, катта суммалардаги ва тўлаш муддати кичка бўлган моддалар бўйича пул оқимлари(пул тушумлари ҳамда тўлаш вақти кайд этилган депозитларни олиш ва тўлаш бўйича тўловлар, депозитларни жойлаштириш ва уларни бошқа молия муассасаларидан қайтариб олиш, мижозларга берилган пул бўнақлари ва кредитлар ҳамда бу бўнақлар ва кредитларнинг тўланishi)ни нетто асосда очиб берилганлигини ўрганиш;	- инвестицион фаолият бўйича пул оқимлари(асосий воситаларни, номоддий ва бошқа узоқ муддатли активларни харид қилишга пул тўловлари, асосий воситалар, номоддий ва бошқа узоқ муддатли активларни сотишдан олинган пул тушуми, бошқа субъектларнинг акциялари ёки қарз мажбуриятларини ҳамда қўшма қороналарда иштирок этиш ҳуқуқини сотиб олишга доир пул тўловлари, бошқа субъектларнинг акциялари ва қарз мажбуриятларини ҳамда қўшма қороналарда иштирок этиш ҳуқуқини сотишдан келган пул тушумлари, бошқа тарафларга берилган бўнақлар ва кредитлар, бошқа тарафларга берилган бўнақлар ва ссудалар қайтарилишдан пул тушумлари, фьючерс ва форвард битимлари, опцион битимлар ва ссвоп битимлар бўйича тўловлар, фьючерс ва форвард битимлари, опцион битимлар ва ссвоп битимлар бўйича пул тушумлари)га доир муомалаларни ҳақиқатдаги бирламчи ҳужжатлар маълумотларига

²⁰ Мўаллиф томонидан тайёрланган.

мослигини ўрганиш;

- текширув буюртмачисининг молиявий фаолиятидан келадиган пул оқимлари (акциялар ёки ўз маблағи билан боғлиқ бошқа воситаларни чиқаришдан келадиган пул тушумлари, субъектлар акцияларининг ҳақини тўлаш ёки сотиб олиш учун уларнинг эгаларига тўловлар, таъминланган облигациялар эмиссиясидан, молия қороналари томонидан берилган ссудалардан, гаровга қўйилган ва бошқа кичка ҳамда узоқ муддатли заёмлардан пул тушумлари, заёмларни тўлаш, молиявий лизинг ёки ижара тўловлари) бўйича муомалаларнинг ишончилигини ўрганиш;

- қорийжий валюталарга пул оқимлари бўйича муомалаларда валютасидаги ўзгаришларни пул маблағи ёки уларнинг эквивалентларига таъсири тўғри баҳоланганлиги, яъни, курс фарқларини ҳисобот даяри боши ва охиридаги қийматларининг ўзаро мувофиқлаштирилганлигини ўрганиш;

- ҳисоботда фонизлар ва дивидендларни текширув буюртмачисининг мулкчилик шакли ва фаолият хусусияти(банк, лизинг ёки сўғурга компанияси)га мувофиқ алоҳида кўрсатилганлиги ҳамда уларни тегшилганлиги кўра операцияон, молиявий ва инвестицион фаолиятга ажратган ҳолда алоҳида таснифланганлигини ўрганиш;

- ҳисоботда фойда солиғи, шўба ва қарам жамиятлар ҳамда бошқа ташкилотларга инвестициялар ва улардаги эгалик улушларининг ўзгаришини алоҳида акс эттирилганлигини ўрганиш. Бунда ўрганилаётган ҳисоботда шўба ҳўжалик жамиятлари ёки бошқа ташкилотларни харид қилиш ва уларни сотиш бўйича муомалаларда харид қилиш ёки сотишнинг умумий қиймати, харид қилиш ёки сотишнинг тўланган қисми, харид қилинган ёки сотилган шўба ҳўжалик жамиятига ёки бошқа ташкилотга тегшли пул маблағлари ва пул эквивалентларидан ташқари активлар ва эквивалентлари суммаси, харид қилинган ёки сотилган шўба ҳўжалик жамиятига ёки бошқа ташкилотга тегшли пул маблағлари ва пул эквивалентларидан ташқари активлар ва мажбуриятлар суммаси алоҳида акс эттирилганлигига эътибор қаратилади;

- ўрганилаётган ҳисобот кўрсаткичлари таркибида пул маблағлари ёки пул эквивалентларидан фойдаланишнинг талаб қилмайдиган муомалалар (активларни бевосита тегшли мажбуриятларни олиш орқали ёки молиявий ижара асосида харид қилиш, ташкилотни улушли инструментларни чиқариш асосида харид қилиш, қарз мажбуриятларининг хусусий капиталга айлантирилиши) мавжуд эмаслигини ўрганиш;

- ўрганилаётган ҳисоботнинг пул оқимлари бўйича кўрсаткичларини бошқа ҳисобот шакллари (бухгалтерия баланси, молиявий натижалар тўғрисидаги ҳисобот, хусусий капитал тўғрисидаги ҳисобот) кўрсаткичлари билан ўзаро мувофиқлиги ва қиссаланувчанлиги таъминланганлиги ҳамда айрим кўрсаткичлар мазмунини молиявий ҳисоботга изоҳларда алоҳида очиб берилганлигини баҳолаш.

Юқоридаги 6-жадвал маълумотларидан кўринадики, пул оқимлари тўғрисидаги ҳисобот ишончилигини баҳолаш тартиби белгиланган риск ва муҳимлик даражасидан келиб чиққан ҳолда, самарали усул ва амалларни қўллаш, риск даражаси юқори бўлган молиявий кўрсаткичларни ажратиб олиш, уларни бирламчи ҳужжатлар ва учинчи шахслар маълумотларига мослигини баҳолаш, ҳисоб жараёнини МХХС, БХХС, БХМС ва танланган ҳисоб сисемаси қондаларига мувофиқлигини баҳолаш, инвестицион, операцияон ва молиявий фаолият бўйича кўрсаткичларнинг ўзаро ҳамда бошқа ҳисобот кўрсаткичлари билан мувофиқлигини баҳолаш каби жараёнлардан таркиб топади.

Тадқиқотлар натижасида, Ўзбекистон молиявий ҳисобот аудити жараёнларида 570-сон « Фаолиятнинг узлуксизлиги тўғрисидаги фараз» номли аудитнинг халқаро стандарти²¹га мувофиқ қорхона фаолият узлуксизлигини баҳолаш меъёrlарига риоя қилинмаётганлиги, яъни, текширув буюртмачиси фаолиятини кейинги 12 ойлик даврда тўлов қобилияти баҳолаш ёки қорхонанинг давлат рўйхатидан ўтган даврдан эътиборан ўз

²¹ 570-сон «Фаолият узлуксизлиги» номли аудитнинг халқаро стандарти.
https://www.mf.uz/media/file_uz/audit/iaasb/uz/2.pdf.

мажбуриятларини бажариб, барча активларни сотгунга қадар ўз фаолиятини амалга ошириш имкониятларини баҳолаш масалаларига етарлича эътибор қаратилмаётганлиги маълум бўлди.

Бизнингча, аудитор текширилаётган субъект фаолият узлуксизлигини тадқиқот ишида тасвия этилган амаллар ва уларга мос бўлган етарлича далилларни тўплагандан сўнг, фаолият узлуксизлигини баҳолаш мақсадида тузилган саволнома саволларига тегишли хулосаларни шакллантириши ва корхона фаолияти бўйича тегишли аудиторлик хулосасини шакллантириши мақсадга мувофиқ. Тадқиқот ишида текширув буюртмачиси фаолияти узлуксизлигини баҳолаш услуби тасвия этилиб, унда далилларни тўплашда қўлланиладиган усул ва амаллар ҳамда мазкур жараёнда тўпланадиган далиллар мазмунини амалий жиҳатдан асосланди.

Молиявий хисоботни бузиб кўрсатишлар хато ва фирибгарликлар ҳисобига шаклланиб, улар солиштириш, учинчи шахслардан маълумот олиш, инвентаризация, сўров ва суриштириш, баҳолаш ҳамда ички назорат тизими маълумотларини ўрганиш орқали аниқланади. Молиявий хисобот аудити жараёнида аудитордан хато ва фирибгарликларни молиявий хисоботга таъсирини баҳолаш аудиторнинг мажбурияти ҳисобланиб, уларни шаклланиш сабаб ва оқибатларини тўғри баҳолаш, аудиторлик хулосасида аниқланган бузиб кўрсатишларни тақдорланмаслиги юзасидан амалий тавсиялар киритиш кўрсатилган аудиторлик хизмати сифатининг асосий белгисидир.

Тадқиқотлар натижасида молиявий хисобот аудитининг натижалорлиги уни рискка йўналтирилганлиги, яъни, аудит орқали келгусида юзага келиши мумкин бўлган рискларни олдини олиш ва уларни бошқариш масалаларини инобатга олиш муҳим масалалардан саналади. Молиявий хисобот аудитида бунинг учун молиявий хисоботга хато ва фирибгарликларни аниқлаш ҳамда уларни молиявий хисоботга таъсирини баҳолаш талаб этилади. Тадқиқотлар натижасида молиявий хисоботни бузиб кўрсатишлар асосан ҳисоб ҳодимлари ва шахсий манфаат йўлида бир неча ҳодимлар томонидан амалга оширилиши оқибатида корхона моддий зарар кўриши ҳамда ўз ҳамкорлари ва инвесторларини йўқотиши мумкинлиги маълум бўлди.

Тадқиқот ишида молиявий хисоботни бузиб кўрсатишларни шаклланиш сабаблари, фирибгарлик ва манфаатлар тўқнашувини молиявий хисоботга таъсирини камайтириш, олдини олиш ёки бартараф этишнинг самарали чора-тадбирлари, фирибгарлик ҳаракатларини шаклланиш усуллари, молиявий хисоботга бузиб кўрсатишлар тўғрисида ахборот берувчи учинчи шахслар, аудитда фирибгарлик ҳаракатларини аниқлаш амаллари, ҳўжалик юригувчи субъект ахлоқ коллексининг таркибий метёрлари, гайриоддий (фаолиятга хос бўлмаган, ноқонуний) муомалаларни юритилиши бўйича фирибгарлик ҳаракатлари, учинчи шахслар ёки ташки таъсирларнинг босими ҳисобига фирибгарлик ҳаракати шаклланишига таъсир этувчи омиллар, фирибгарлик ҳаракатлари ривожланишига таъсир этувчи омиллар ҳамда молиявий хисоботга фирибгарлик ҳаракатлари таъсирини баҳолаш усуллари тақлиф этилган.

Бизнингча, фирибгарликни аниқлаш, олдини олиш ва қарши курашиш

самарадорлигини таъминлаш учун субъектнинг фирибгарликка қарши қўллаётган амалдаги усул ва воситаларни унга муқобил бўлган замонавий усул ва воситалар билан ўзаро солиштиришиш орқали тақомиллаштириб бориш талаб этилади. Юқоридагилардан хулоса қилиб, бизнингча, молиявий хисоботга хато ва фирибгарликларни молиявий хисоботга таъсирини қуйдагича баҳолаш мақсадга мувофиқ (7-жадвал).

7-жадвал
Молиявий хисоботдаги хато ва фирибгарликларни хисоботга таъсирини баҳолаш услуби²²

Молиявий хисоботда хато ва фирибгарликларни шаклланишига таъсир этувчи омиллар	Молиявий хисоботда хато ва фирибгарликларни шаклланишига таъсир этувчи омиллар	Молиявий хисоботда хато ва фирибгарликларни шаклланишига таъсир этувчи омиллар
Раҳбарлик асфалари бир киши томонидан амалга оширилиши ва унинг устидан назорат ўрнатилмаганлиги; - кераксиз ёки самарасиз корпоратив бошқаруving йўлга қўйилганлиги; - юриш, ички ва ташки аудиторларнинг қўзғатиладиганлиги; - зарур ва аҳамиятли ўринларда куч(самара)сиз ички назорат ўрнатилганлиги; - бош хисобчи, хисобчи ва иктисодчиларнинг тез-тез алмашинуви руй берганлиги; - иктисодчи ва хисобчилар бўйича бўш иш ўринларнинг тўқрилмаганлиги; - хисоб сифатининг ноўрин ва нотўғри қўйилганлиги ёки хисоб сифати қондаларига риоя этиш устидан куч(самара)сиз ички назорат ўрнатилганлиги; - текширув буюртмачиси томонидан бузиб кўрсатиш ҳолатларини амалга ошириш ёки яширишга қўмақлашиш имкониятларининг мавжудлиги; - норматив-ҳуқуқий ёки ички метёрий ҳужжатларда бузиб кўрсатишларни яшириш имкониятларининг мавжудлиги; - текширув буюртмачиси фаолиятда коррупцион ҳолатлар, таниш-билишчилик, ўзаро тил бириктириш ва манфаатлар тўқнашуви устидан назоратнинг ички йўқлиги; - текширув буюртмачиси илчи ва хизматчиларнинг мулк ва маблағлардан фойдаланишда маънавий-ахлоқий ҳолати устидан самарали назорат	Фойданинг камайиши ёки ҳаражатларнинг оширилганлиги оқибатида юқори турувчи ташкилот ёки раҳбариятнинг топиригига кўра тўловларни муддатдан кечиктирилганлиги ёки тўловларни қисман амалга оширилиши; - юқори турувчи ташкилот ёки раҳбариятнинг топиригига билан мулк ва маблағлардан фойдаланиш самарадорлигини сунъий равишда ошириб кўрсатилганлиги; - хисоб-китоблар нақд шаклида юритилиши натижасида молиявий фаолиятда нооддий талаблар шаклланиганлиги; - акциялар бозор қиймати ошириш мақсадида таъсисчилар ёки раҳбариятнинг топиригига кўра молиявий ҳужжатларда соф фойдани ошириб кўрсатиш талабининг қўйилганлиги; - юқори турувчи ташкилот ёки кузатув кенгаши томонидан текширув буюртмачисига раҳбариятга босим(таъйик)нинг қўйилганлиги; - текширув буюртмачисининг бир турдаги махсуслот ишлаб чиқаришга мажбурлиги; - юқори турувчи ташкилот ёки кузатув кенгаши томонидан бугагери ҳолимларига қисқа муддатда молиявий хисоботни шакллантириш тўғрисида топириқ қўйилганлиги	Норматив-ҳуқуқий ёки ички метёрий ҳужжатлар метёрларидан қондирини мақсадларига фойдаланилиши; - ўтган даврларда юритилмаган ёки фаолиятга хос бўлмаган фаолият турлари ёки хизматлардан шаксий мақсадларига фойдаланилиши; - инвесторлар ва кредиторларни жалб этиш ёки уларни жалб этиш жараёниларидан шаксий ёки бошқа мақсадларда фойдаланилиши; - рақобатбардор махсуслот(иш, хизмат)ларни ишлаб чиқариш учун олинган қарз маблағлари ёки мазкур мақсадда молиялаштирилган маблағлардан шаксий ёки бошқа мақсадларда фойдаланилиши; - биржада ютиш мақсадларида ҳаражатларни оширилиши ёки кредиторлик шартномаси талабларини сунъий оширилиши; - амалда тугалланмаган тадбиркорлик шартномалари ёки муқамал ва тўлиқ тайёрланмаган шартномаларни бажариш учун молиялаштириш ҳажмининг оширилиши; - ҳеч қандай асосларсиз рағбатлантириш, сотиш ёки сотиб олиш усуллари орқали ўз манфаатини қондирини, тўлов буюртмалари(счёт-фактура)ни асоссиз равишда қайтариб олиш ҳамда тақлифларни асоссиз ўзгартрилиши; - бугагери хисобини ҳалқаро стандартлар ёки бошқа ҳужжатлар метёрларига мувофиқлаштириш баҳонасида

²² Муаллиф томонидан тайёрланган.

ўнатилмаганлиги; - инвестициялар ўсиши ёки ишлаб чиқариш ҳажмининг кескин қўлаيши натижасида мулк ва маблағлардан фойдаланиш устидан назоратнинг сусайтилди; - текширув молиявий фаолиятида автоматлаштириш даражасининг пастлиги (инсон омилнинг юқорилиги); - фирибгарлик амалга имкониятларнинг мавжудлиги, ҳусусан, маънавий-ахлоқий савияси паст ҳолимларнинг қўлиги, раҳбариятнинг фирибгарлик ҳаракатларига нисбатан қарши кураш ҳаракатларининг самарасизлиги	амалдаги молиявий натижа микдорларига ўзгартиришлар киритиш; - молиявий ҳисобот кўрсаткичларини асосиз сабаб (важлар билан ошириш ёки камайтириб кўрсатилиши; - молиявий ҳисоботларда турли сабаб (важлар) билан мажбурий ва ҳаражатларни яширилиши (ошкор қилинмаслиги); - вақт тафовут(фарқ)ларидан фойдаланган ҳолда микдорларни ошириб кўрсатилиши; - муомалаларни нақд шаклида амалга ошириш меъёридан фойдаланиш орқали фирибгарликларга қўл урлиши; - текширув буюртмачиси раҳбариятнинг молиявий бошқарув сисъатидagi номувофиқликлардан шахсий ёки бошқа мақсадларда фойдаланиш; - юқори турувчи орган, таъсисчилар ва раҳбариятнинг қонуний топириқларидан шахсий ёки бошқа мақсадларда фойдаланилиши	-Юқоридаги омиллларнинг бири ёки айримларининг мавжудлиги изохлар билан билдирилган ҳўлоса берилишига таъсир этади; -юқоридаги омиллларнинг қўлиги хўлоса берилдан бош тортилиши ёки салбий хўлоса берилишига таъсир этади.	-Юқоридаги омиллларнинг бири ёки айримларининг мавжудлиги изохлар билан билдирилган ҳўлоса берилишига таъсир этади; -юқоридаги омиллларнинг қўлиги хўлоса берилдан бош тортилиши ёки салбий хўлоса берилишига таъсир этади.
--	---	---	---

Юқоридаги 7-жадвалда молиявий ҳисобот аудитида хато ва фирибгарликларни шаклланиш омиллари имконият, босим ва баҳона туркумларига ажратилган ҳолда тадқиқ этилган. Унга кўра фирибгарликлар энг аввало, мавжуд имконият (шарт-шароитлар) юзага келтириб, улар шаклланишига текширув буюртмачисининг ўзи сабабчи ҳисобланади ва уларни йўқотиш ёки камайтирилиши текширув буюртмачисининг ўзига боғлиқ ҳолат ҳисобланади. Фирибгарликлар шаклланишига таъсирлар асосан босим орқали шаклланиб, уларни йўқотилиши ёки камайтирилиши текширув буюртмачиси томонидан меъёрий ҳужжатлар мазмунини тўғри талқин этилиши ва раҳбариятнинг стратегияни тўғри белгилашига боғлиқ. Фирибгарликлар юзага келишига турли асосиз сабаб ёки важлар ҳам жиддий таъсир этиб, бундай сабаб ёки важларнинг мавжудлиги текширув буюртмачиси молиявий фаолиятида носоғлом муҳит ёки фирибгарликка мойиллик мавжудлигини кўрсатади.

ХУЛОСА

Молиявий ҳисобот аудитини такомиллаштириш борасида олиб борилган илмий тадқиқотлар натижасида қуйидаги хўлосалар шакллантирилди:

1. Ўзбекистон аудиторлик амалиётида илғор хориж тажрибасида қўлланилаётган хизматларни жорий этиш имкониятларини баҳолаш ва мазкур хизмат натижалари бўйича аудиторлик ҳисоботини тайёрлашнинг услубиятини тадқиқ этиш орқали Ўзбекистонда форензик аудит, экологик аудит ва IT-аудит каби замонавий турдош хизматларни жорий этиш мақсадга мувофиқ.

2. Молиявий ҳисобот аудитини тизимли ташкил этиш ҳамда самарали ўтказилишини таъминлаш учун аудиторлик текширувининг уч босқичли “режа – текшириш - хўлоса” алгоритмин қўллаш мақсадга мувофиқ. Мазкур алгоритм молиявий ҳисобот аудитини пухта режалаштириш, миллий ва халқаро стандартларга мувофиқ тайёрланган молиявий ҳисоботлар ишончлилиги тўғрисида етарли ва мос далилларни тўплаш ҳамда улар асосида ишончли аудиторлик хўлосасини шакллантириш имконини беради.

3. Жорий давр молиявий ҳисоботида олдинги (ўтган) давр ҳисоботининг таъсирини молиявий ҳисобот тузилган санадан кейинги ҳодисалар ва ҳисоботдаги ўзаро боғлиқ ҳамда қийёсий кўрсаткичларнинг боғлиқлиги ҳамда мувофиқлигини ўрганиш орқали баҳолаш мумкин. Бунга “Дастлабки аудит келишувлари ва бошланғич қолдиқлар аудити”, “Қийёсий кўрсаткичлар ва қийёсий молиявий ҳисоботлар аудити” ва “Молиявий ҳисобот тузилган санадан кейинги ҳодисаларни баҳолаш” номли аудиторлик ташкилотининг ички стандартлари ҳамда мазкур жараёнлар бўйича услубий қўлланмалар яратиш орқали эришиш мумкин.

4. Жорий давр молиявий ҳисоботида олдинги (ўтган) давр ҳисоботининг таъсирини баҳолаш орқали жорий давр ва олдинги (ўтган) давр молиявий кўрсаткичлари ўртасидаги боғлиқликни тўғри баҳолаш, олдинги (ўтган) даврларда содир этилган молиявий ҳисоботни бузиб кўрсатишларни жорий давр ҳисоботига таъсирини баҳолаш, олдинги (ўтган) даврлар бўйича аудиторлик хўлосалари(таклиф ва амалий тавсиялар)нинг ишончлилиги даражасини баҳолаш ҳамда улар асосида жорий давр бўйича аудиторлик хўлосаси шаклини аниқлаштириш имконини беради.

5. Аудитда молиявий ҳисоботдаги хато ва фирибгарликларни аниқлаш ва уларни молиявий ҳисоботга таъсирини “имконият-босим-баҳона” алгоритмин қўллаш орқали баҳолаш лозим. Хато ва фирибгарликлар шаклланиши учун имкониятлар, таъсир ва ички босимнинг мавжудлиги ҳамда уларни турли сабаб ёки важлар орқали ёпиш ёки яширишга таъсир этган омилларни ўрганиш лозим. Уларни молиявий ҳисоботга таъсирини баҳолаш орқали молиявий ҳисобот ишончлилиги тўғрисида аудиторлик хўлосаси шакли белгиланади. Бунинг учун аудиторлик ташкилотлари томонидан ишлаб чиқилган «молиявий ҳисобот аудитида фирибгарликка нисбатан аудитор мажбуриятлари» ва «аудитда аниқланган бузиб кўрсатишларни баҳолаш» номли ички стандартларни қўллаш орқали бузиб кўрсатишларни аниқлаш ҳамда ҳисоботга улар таъсирини баҳолаш бўйича услубий қўлланмаларни

яратиш зарур.

6.Операцион, инвестицион ва молиявий фаолиятга тааллуқли кўрсаткичларнинг ўзаро мослиги ҳамда уларни бирламчи ҳисоб ҳужжатларига мувофиқлигини баҳолаш орқали пул оқимлари тўғрисидаги ҳисобот ишончилигини баҳолаш мақсадга мувофиқ. Бунда, “Молиявий ҳисобот аудитини режалаштириш”, “Таҳлилий амаллар” ва “Аудиторлик далиллар” номли аудиторлик ташкилотларининг ички стандартларида пул оқимлари тўғрисидаги ҳисобот аудитига оид меъёрларни киритиш ҳамда уларни аудитда қўлланилишини таъминлаш самарали ҳисобланади.

7.Молиявий ҳисобот аудитида фирибгарлик ва хатолар таъсирини баҳолаш, олдини олиш ва камайтиришда аудитор мажбуриятларини аниқлаштириш, бузиб кўрсатишлар бўйича аудиторлик рискинни камайтириш ҳамда молиявий ҳисобот тўғрисида аудитор фикрининг ишончилигини ошириш ҳамда аудитнинг мазкур босқичларига сарфланадиган вақтни тежаш учун “молиявий ҳисоботлар аудитида фирибгарликка нисбатан аудитор мажбуриятлари” ва “аудитда аниқланган бузиб кўрсатишларни баҳолаш” номли аудиторлик ташкилотининг ички стандартлари ҳамда молиявий ҳисобот ишончилигига фирибгарлик ва хатолар таъсирини баҳолаш бўйича ўқув-услубий қўлланмаларни яратиш самарали ҳисобланади.

8.Молиявий ҳисобот ишончилигини асословчи далиллар таркибини аниқлаш, текширув натижаларини ҳужжатлаштириш орқали аудитор фикрини асослаш, молиявий ҳисобот ишончилигини тасдиқловчи далилларнинг ишончилиги ва етарлилигини баҳолаш имкониятларини яратиш учун “Аудиторлик текширувини ҳужжатлаштириш”, “Аудиторлик далиллар” ва “Молиявий ҳисобот тўғрисида аудиторлик ҳулосаси” номли аудиторлик ташкилотининг ички стандартлари ва аудиторлик текширувини ҳужжатлаштириш бўйича услубий қўлланмалар ишлаб чиқиш ҳамда уларни аудиторлик текширувларида қўлланилишини таъминлаш мақсадга мувофиқ.

ЖУМАБОВ ТОЛИБЖОН ГОЛИБ УГЛИ

ВОПРОСЫ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ АУДИТА ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

08.00.08—«Бухгалтерский учет, экономический анализ и аудит»

АВТОРЕФЕРАТ

диссертации доктора философии (Doctor of Philosophy) по экономическим наукам

Ташкент – 2025

Тема диссертации доктора философии (PhD) зарегистрирована под номером B2023.4.Phd/Iqt3553 в Высшей аттестационной комиссии.

Диссертация выполнена в Ташкентском государственном экономическом университете.
Автореферат диссертации размещен на трех языках (узбекский, русский, английский (резюме)) на сайте Научного совета (www.isue.uz) и на информационно-образовательном портале «Ziyoune» (www.ziyoune.uz).

Научный руководитель: Мелнев Исроил Исмоилович
доктор экономических наук, профессор

Официальные опоненты: Ахмеджанов Каримжон Бакиджанович
доктор экономических наук, профессор

Маматкулов Муроджон Шукурович
доктор экономических наук, доцент

Ведущая организация: Ташкентский государственный аграрный университет

Защита диссертации состоится в 14:00 часов «29» октября 2025 года на заседании Научного совета по присуждению ученых степеней № DSc.03/30.12.2019.1.17.01 при Ташкентском государственном экономическом университете. Адрес: 100000, город Ташкент, улица Амира Темура, д.60А. Тел: (99871) 234-53-34; факс: (99871) 234-46-26; e-mail: ilmiykelgash@isue.uz

С диссертацией можно ознакомиться в Информационно-ресурсном центре Ташкентского государственного экономического университета (зарегистрирована за номером 1286). Адрес: 100000, город Ташкент, улица Амира Темура, д.60А. Тел.: (99871) 234-53-34; факс: (99871) 234-46-26; e-mail: admin@isue.uz

Автореферат диссертации разослан «14» 10 2025 года.
(протокол реестра №68 от «14» 10 2025 года).



Т.З. Тешабасев
Член Научного совета по присуждению ученых степеней, доктор экономических наук, профессор

Ж.Х. Атанязов
Член секретарь Научного совета по присуждению ученых степеней, доктор экономических наук, профессор

И.Н. Кузиев
Председатель научного семинара при Научном совете по присуждению ученых степеней, доктор экономических наук, профессор

ВВЕДЕНИЕ (аннотация диссертации доктора философии (PhD))

Актуальность и востребованность темы диссертации. В мире аудиторская деятельность направлена на повышение достоверности финансовой отчетности. В этом процессе непосредственное участие принимают такие организации, как Международная федерация бухгалтеров (International Federation of Accountants — IFAC), Американский институт дипломированных общественных бухгалтеров (American Institute of Certified Public Accountants — AICPA), Международный институт внутренних аудиторов (The Institute of Internal Auditors — IIA), Международный комитет по бухгалтерским стандартам (International Accounting Standards Committee — IASC), Европейская федерация экспертов-бухгалтеров (Fédération des Experts Comptables Européens — FEE), а также компании «большой четверки» (Big Four) — Deloitte, KPMG, PwC и EY. Согласно данным Международной федерации бухгалтеров (IFAC), «в настоящее время в мире действуют более 2,5 миллиона аудиторов, работающих в свыше 100 тысяч аудиторских организаций почти в 130 странах, а также более 179 профессиональных объединений бухгалтеров»²³. В 2024 году аудиторские компании «большой четверки» предоставили «аудиторские и юридические услуги на сумму 63,0 млрд долларов США, налоговые и юридические услуги на сумму 44,7 млрд долларов США и наибольший объем услуг — 104,7 млрд долларов США — в сфере консалтинговых и консультационных услуг»²⁴.

На мировом уровне проведение аудита финансовой отчетности и сопутствующих аудиторских услуг на высоком качественном уровне основывается на унифицированной системе международных стандартов, что, в свою очередь, требует от государств постоянного совершенствования нормативно-правовой базы. В частности, в научных трудах зарубежных исследователей отмечается, что на основе общепринятых принципов бухгалтерского учета США (Generally Accepted Accounting Principles — GAAP), международных стандартов финансовой отчетности (International Financial Reporting Standards — IFRS) и международных стандартов аудита (International Standards on Auditing — ISA) систематизированы теоретико-практические аспекты оценки достоверности показателей финансовой отчетности на основе совокупности аудиторских доказательств, группировки показателей по степени их влияния, а также определения границ ответственности в зависимости от параметров аудиторского риска. Тем не менее, анализ показывает, что в зарубежной научной литературе концептуально-методологические подходы к аудиту различных форм финансовой отчетности, современное состояние и пути совершенствования аудита финансовой отчетности, а также вопросы классификации и применения результатов аудита до настоящего времени не получили системного научного освещения. Это, в свою очередь, подчеркивает необходимость проведения фундаментальных исследований в данной области и свидетельствует о том,

²³ www.ifac.org
²⁴ https://en.wikipedia.org/wiki/Big_Four_accounting_firms

что обозначенные проблемы остаются нерешенными и требуют дальнейшей научной проработки.

В Республике Узбекистан, с целью подготовки достоверной и подтвержденной финансовой отчетности и доведения её до заинтересованных сторон в установленные сроки, на законодательном уровне приняты новая редакция Положения «О сроках представления финансовой отчетности, ее составе и содержании»²⁵, Международные стандарты финансовой отчетности, включающие 62 стандарта²⁶, а также международные²⁷ и национальные²⁸ стандарты бухгалтерского учета, каждый из которых состоит из 25 отдельных стандартов. Создана система проверки. В её рамках надёжность отчетности, подготовленной на основе указанных стандартов, оценивается по Международным стандартам аудита «156 аудиторами организациями и 1154 профессиональными аудиторами — обладателями квалификационных сертификатов»²⁹, в соответствии с Международными стандартами аудита³⁰. Несмотря на глубокие реформы в сфере аудита, ряд методологических вопросов остаётся изученным недостаточно полно и системно. К таким вопросам относятся современное состояние аудиторской деятельности в Узбекистане и перспективы её развития; использование и сравнительный анализ данных предыдущих периодов при проверке текущего отчетного периода; особенности аудита взаимосвязанных и сопоставимых показателей финансовой отчетности; выявление и оценка искажений в финансовой отчетности; процессы оценки достоверности отчетности, подготовленной в рамках системы международных стандартов; а также совершенствование обобщения и интерпретации результатов аудита. Указанные проблемы свидетельствуют о необходимости углублённых научных исследований в области аудита финансовой отчетности.

Постановления Президента Республики Узбекистан от 11 сентября 2023 года № ПП-158 «О Стратегии Узбекистан-2030», № ПП-60 от 28 января 2022 года «О Стратегии развития нового Узбекистана на 2022-2026 годы», № ПП-5210 от 4 августа 2021 года «О дополнительных мерах по совершенствованию системы сертификации аудиторов», № ПП-4611 от 24 февраля 2020 года «О дополнительных мерах по переходу на международные стандарты финансовой отчетности», № ПП-3946 от 19 сентября 2018 года «О мерах по дальнейшему развитию аудиторской деятельности в Республике Узбекистан», Постановления Кабинета Министров № 171 от 11 апреля 2022 года «Об утверждении Положения о порядке признания международных стандартов аудита для применения на территории Республики Узбекистан Данное

диссертационное исследование в определенной мере послужит обеспечению выполнения Задачи, изложенные в постановлении Высшего контрольного органа Республики Казахстан от 8 октября 2024 года № 181 «Об утверждении Правил о сроках представления финансовой отчетности, ее составе и содержании», а также иных нормативных правовых актах по вопросам аудиторской деятельности.

Соответствие исследования приоритетным направлениям развития науки и технологий республики. Данная научно-исследовательская работа проводилась в соответствии с приоритетными направлениями развития науки и технологий республики: «Духовно-нравственное и культурное развитие демократического и правового общества, формирование инновационной экономики».

Степень изученности проблемы. Зарубежные и отечественные учёные проводили исследования по созданию и совершенствованию теоретико-методологических основ аудита финансовой отчетности. В частности, заслуживают внимания научные труды зарубежных экономистов А.Аренса, Дж.Лоббека, Р.Адамса, Р.Доджа, Дж.Робертсона, Д.Кармайкла, М.Бениса³¹, а также учёных из стран СНГ В.Андреева, Н.Барышникова, Н.Белухи, А.Богомолова, В.Бурцева, С.Бычковой, П.Камышанова, З.Кеворковой, А.Макальской, А.Сонина, Л.Сотниковой, А.Терехова, А.Шеремета и В.Суица³².

Некоторые аспекты теоретико-методологических основ процессов аудита финансовой отчетности исследовали экономисты нашей республики А.Авлокулов, К.Ахмеджанов, Р.Дусмуратов, А.Ибрагимов, С.Ильхамов, А.Каримов, Н.Каримов, З.Маматов, С.Мехмонов, М.Пардаев, И.Мелиев, А.Сатторов, С.Ташназаров, М.Тулаходжаева, Б.Хамдамов, Н.Хажимуратов и И.Кузиев³³.

³¹ Аренс А., Лоббек Дж. Аудит. Пер. с англ. – М.: Финансы и статистика, 2013. – 560с.; Адамс Р. Основы аудита. Пер. с англ. – М.: ЮНИТИ, 2015. – 398с.; Додж Р. Краткое руководство по стандартам и нормам аудита. Пер. с англ. – М.: Финансы и статистика, ЮНИТИ, 1992. – 240с.; Робертсон Дж. Аудит / Пер. с англ. / Дж. Робертсон – М.: Контакт, 2004. – 496с. Кармайкл Д.Р., Бенис М. Стандарты и нормы аудита. Пер. с англ. – М.: Аудит. ЮНИТИ, 1995. – 527с.

³² Андреев В.Д. Внутренний аудит. Учебное пособие. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 464 с.; Барышников Н.П. Организация и методика проведения общего аудита. 4-е изд. перер. и доп. – М.: Филит, 1998. – 528с.; Белуха Н.Т. Аудит. Учебник «Знания», КОС, 2000. – 769 с.; Богомолов А.М. Внутренний аудит. Организация и методика проведения. – М.: Экзамен, 2000. – 192 с.; Бурцев В.В. Стандартизация внутреннего аудита в акционерном обществе. – М.: Аудитор, 2002. – 48 с.; Бычкова С.М. Аудиторская деятельность. Теория и практика. – СПб.: Лань, 2000. – 320с.; Камышанов П.И. Практическое пособие по аудиту. – М.: ИНФРА-М, 1996. – 522 с.; Кеворкова Ж. А. Международные стандарты аудита. – М.: Юрайт, 2014. – 458с.; Макальская А.К. Внутренний аудит: учебно-практическое пособие. – М.: Дело и Сервис, 2001. – 112 с.; Сонин А.М. Внутренний аудит. Современный подход. – М.: Финансы и статистика, 2007. – 64 с.; Сотникова Л.В. Внутренний контроль и аудит. Учебник. – М.: Финстатинформ, 2000. – 239 с.; Терехов А.А. Аудит: перспективы развития. – М.: Финансы и статистика, 2001. – 560 с.; Шеремет А.Д., Суиц В.П. Аудит. Учебник. – М.: ИНФРА-М, 2009. – 456 с.

³³ Авлокулов А.З. Моливиый натикалар хисоби ва аудити методологиясини такомиллаштириш, и.ф.д. илмий даражасини олиш учун ёзилган дисс. автореф. – Т.: 2019. – 71 б.; Ахмеджанов К.Б. Иктисодийни модернизация қилиш шартлари учун аудит методологиясини такомиллаштириш, и.ф.д. илмий даражасини олиш учун ёзилган дисс. автореф. – Т.: 2016. – 76 б.; Дусмуратов Р.Д. Аудит асослари. Дарслик. – Т.: Ўзбекистон миллий энциклопедияси, 2003. – 612 б.; Дусмуратов Р.Д. Аудиторлик фаолияти: назария, услубиёт ва амалиёт: монография. – Т.: Молия нашриёти, 2007. – 276 б.; Ибрагимов А.К. Аудитнинг халқаро стандартлари асосида тижорат банклари молиявий барқарорлиги ва ликвидлигини баҳолашни

²⁵ Положение 1 к приказу Министерства экономики и финансов Республики Узбекистан от 8 октября 2024 года № 181 «Положение о сроках представления финансовых отчетностей, их составе и содержании»

²⁶ Ахборот. хабари_03-43-2725_06_02_2024_й.pdf

²⁷ Приказ Министра финансов Республики Узбекистан № 3400 от 9 декабря 2022 года «О признании текстов международных стандартов финансовой отчетности и разъяснений к ним для применения на территории Республики Узбекистан». № 3400 09.12.2022. <https://lex.uz/uz/docs/6312360>

²⁸ Buxqalergiya_hisobi_va_audit_2024_Hisobot_qisqa_01_23_lotrasn.pdf

²⁹ <https://lex.uz/docs/5307886>

³⁰ reestr_05.02.2025_N9WWSCLf.pdf

концептуально-методических аспектов аудита форм финансовой отчетности, сформировать целостную эпистемологическую базу аудиторской деятельности;

применять принципы комплексного анализа при аудите финансовой отчётности текущего периода, совершенствовать механизмы использования данных предыдущих периодов и разработать методику проверки взаимосвязанных и сопоставимых показателей отчётности;

исследовать передовые методы оценки достоверности показателей бухгалтерского баланса и отчёта о финансовых результатах и внедрить эти методы в практику;

разработать научно-практические предложения по совершенствованию аудита отчёта о движении денежных средств и отчёта об изменениях в собственном капитале;

системно изучить процессы оценки достоверности финансовой отчётности, составленной в соответствии с Международными стандартами финансовой отчётности (далее — МСФО), и разработать механизмы их адаптации;

усовершенствовать методику определения достоверности финансовой отчётности на основе сбора, оценки и систематизации аудиторских доказательств;

предложить научно-практические рекомендации по совершенствованию и стандартизации, в соответствии с современными требованиями, процесса документирования результатов аудита финансовой отчётности.

В качестве объекта исследования выбраны аудиторские организации, действующие в Республике Узбекистан.

Предметом исследования является совокупность экономических отношений, направленных на совершенствование процессов аудита финансовой отчетности.

Методы исследования. В исследовании использованы анализ и синтез, индукция и дедукция, системный подход, абстрактно-логическое мышление, монографическое наблюдение, статистика, экономический анализ, а также экономико-математические методы.

Научная новизна исследования состоит в следующем:

В целях обеспечения системной организации и эффективного проведения аудита финансовой отчетности предлагается использовать трехэтапный алгоритм аудита финансовой отчетности «план – проверка – заключение»;

предлагается методология аудита финансовой отчетности текущего периода путем определения остатков на счетах бухгалтерского учета предыдущего (прошедшего) периода, сравнительных показателей финансовой отчетности и показателей после даты отчета, а также определения их взаимной совместимости и влияния;

исходя из необходимости оценки достоверности отчета о движении денежных средств путем определения соответствия бухгалтерской информации компании и информации третьих лиц об операционной, инвестиционной и финансовой деятельности, а также законности операций с

39

Однако следует отметить, что практические и методологические основы аудита финансовой отчетности недостаточно изучены в исследованиях вышеуказанных ученых. В частности, вопросы аудита финансовой отчетности, подготовленной на основе национальных и международных стандартов бухгалтерского учета, оценки достоверности финансовой отчетности на основе аудиторских показателей, выявления мошенничества и ошибок при аудите финансовой отчетности и оценки их влияния на отчетность не получили комплексного, системного и целостного изучения в аудиторской практике Узбекистана, что свидетельствует об актуальности данной диссертационной работы.

Связь темы диссертации с планами научно-исследовательской работы высшего образовательного учреждения, где выполнена диссертация. Данное диссертационное исследование выполнено в соответствии с планом научно-исследовательских работ Ташкентского государственного экономического университета "Научные основы координации финансовой, банковской и учетной систем в условиях модернизации экономики" в рамках научно-исследовательских работ на тему "Совершенствование учета и отчетности по исполнению сметы в высших учебных заведениях государственного сектора".

Целью исследования является разработка механизмов и мер по эффективному использованию возможностей обеспечения финансовой безопасности в Узбекистане.

Задачи исследования состоят из следующих:

- провести комплексный анализ современного состояния аудиторской деятельности в Республике Узбекистан и определить направления её развития;
- совершенствовать теоретические основы и методологическую систему организации аудиторских проверок и, посредством научного обоснования

[illegible]

38

денежными потоками;

используя методологию «возможность — давление — оправдание», предлагается выявлять ошибки и мошенничество в финансовой отчетности и изучать их влияние на отчетность.

Практические результаты исследования:

Предложена усовершенствованная методология оценки достоверности финансовой отчетности, подготовленной на основе международных стандартов финансовой отчетности;

обосновано, что при исследовании аудита финансовой отчетности как науки целесообразно использовать общенаучные методы, а при рассмотрении его как сферы практической деятельности следует применять специальные методы;

рекомендованы эффективные методы и процедуры оценки достоверности финансовой отчетности, а также предложен перечень аудиторских доказательств, подлежащих изучению, и документов, подлежащих оформлению аудитором;

рекомендовано использовать типовые формы немодифицированного и модифицированных аудиторских заключений по финансовой отчетности на основе оценки факторов, влияющих на формирование аудиторского мнения, а также оценки воздействия заключения на решения пользователей.

Достоверность результатов исследования оценивается тем, что изученная зарубежная литература и теоретические данные были получены из первичных и официальных источников, результаты обсуждались на практических семинарах на национальном и международном уровнях, результаты исследования, выводы и рекомендации были внедрены в практику, а полученные результаты основывались на анализе официальных данных Министерства экономики и финансов Республики Узбекистан, а также практических данных национальных и международных аудиторских организаций и других уполномоченных организаций. Также использование в исследовании методов сравнительного и экономического анализа, оценки и выводов служит обоснованию теоретической и экономической обоснованности выдвинутых исследователем идей и предложений.

Научно-практическая значимость результатов исследования. Научная значимость результатов исследования заключается в том, что разработанные предложения могут быть использованы в научных исследованиях, направленных на совершенствование процессов проведения аудита финансовой отчетности, организацию их на основе международных стандартов и передового зарубежного опыта, а также послужат научно-теоретическому развитию дисциплин «Аудит», «Внутренний аудит», «Международные стандарты аудита» и «Аудит финансовой отчетности» в нашей стране, а также могут быть использованы в научных исследованиях, направленных на совершенствование бухгалтерского учета, экономического анализа и аудита.

Практическая значимость результатов исследования определяется тем, что разработанные научные предложения и практические рекомендации

служат совершенствованию процессов проведения аудиторскими организациями аудита финансовой отчетности и повышению достоверности аудиторского заключения о финансовой отчетности.

Внедрение результатов исследований. На основе полученных научных результатов по совершенствованию процессов аудита финансовой отчетности: предложение использовать трёхэтапный алгоритм «план - проверка - заключение» для системной организации и эффективного проведения аудита финансовой отчетности было применено ведущими аудиторскими организациями в их аудит-процессах, а также Палатой аудиторов Узбекистана при разработке методических руководств по процессам аудита финансовой отчетности и внутренних стандартов аудиторских организаций (Справка Палаты аудиторов Республики Узбекистан № 70 от 10 июля 2024 г.). В результате аудит финансовой отчетности приведён к целостной системе, повышено качество проверки и укреплена методологическая база. На базе данного подхода Палата аудиторов Узбекистана и аудиторская организация «Grant Thornton» разработали внутренние стандарты «Аналитические процедуры», «Планирование аудита финансовой отчетности», «Аудиторские доказательства» и «Аудиторское заключение о финансовой отчетности», а также методические пособия по аудиту финансовой отчетности;

предложение применить методику выявления и оценки искажений в финансовой отчетности по триадной модели «возможность - давление - оправдание» было использовано в деятельности «Grant Thornton» и Палаты аудиторов Узбекистана при разработке внутренних стандартов «Аудиторские доказательства», «Обязанности аудитора в отношении мошенничества при аудите финансовой отчетности» и «Оценка искажений, выявленных в ходе аудита», а также методических руководств по выявлению искажений и оценке их влияния на отчетность (Справка Палаты аудиторов Республики Узбекистан № 70 от 10 июля 2024 г.; Справка «Grant Thornton» № 06/620-24AD от 6 ноября 2024 г.). Это позволило снизить аудиторский риск на 10 процентов и повысить точность оценки достоверности финансовой отчетности;

методика оценки достоверности отчёта о движении денежных средств путём проверки согласованности показателей операционной, инвестиционной и финансовой деятельности была применена Палатой аудиторов Узбекистана и «Grant Thornton» при разработке усовершенствованных внутренних стандартов «Планирование аудита финансовой отчетности», «Аналитические процедуры» и «Аудиторские доказательства», а также использована в ходе аудиторских проверок (Справка Палаты аудиторов Республики Узбекистан № 70 от 10 июля 2024 г.; Справка «Grant Thornton» № 06/620-24AD от 6 ноября 2024 г.). В результате трудо- и времязатраты на аудит отчёта о движении денежных средств сокращены на 15 процентов; обеспечена возможность оценки взаимной согласованности показателей операционной, инвестиционной и финансовой деятельности и их соответствия первичным учётным документам; сформированы рабочие документы аудитора, специфичные для аудита отчёта о движении денежных средств;

предложение применить усовершенствованную методику оценки влияния

Таблица 1
Анализ результатов текущего состояния рынка аудиторских услуг
в Узбекистане³⁴

Динамика аудиторских организаций и аудиторов				
Аудиторские организации	2020	2021	2022	2023
(увеличилось на 57 по сравнению с 2020 годом и достигло 153)	96	96	126	138
Аудиторы				
(236 женщин и 918 мужчин, Имеет 172 международный сертификат бухгалтера (CIPA, ACCA, DpIFR, CPA)	651	881	558	1003
Количество аудиторских фирм, являющихся членами международных аудиторских организаций или международных ассоциаций				
Членство в 4 международных ассоциациях (GMNI, Leading Edge Alliance, Integra International, GGI Global Alliance AG)				
Членство в 23 международных аудиторских организациях (PricewaterhouseCoopers, Deloitte Touche, Ernst & Young, KPMG, HLB International, Baker Tilly International, Grant Thornton International, Kreston International, Parker Russell International, JPA International, UHY International и другие)				
По сравнению с 2022 годом оказано аудиторских услуг на сумму 506 млрд сумов, что на 22 процента больше, чем в 2021 году, аудиторские услуги оказаны 8191 субъекту предпринимательства, из них:				
5079 являются обязательными аудиторами	1554	461	предоставляемыми в рамках обзорных аудитов и заданий	1097
В 2023 году 70,5% субъектов аудиторской деятельности приходилось на г. Ташкент, 5,1% на Ферганскую и Андижанскую области, 4,3% на Самаркандскую область, остальные доли приходились на субъекты аудиторской деятельности, расположенные в других регионах				
По отношению к 2022 году количество выданных аудиторских заключений по обязательным аудитам увеличилось на 13%, из них:				
49,8% — хозяйственные общества с 49,8% государственной собственности и ГКУ	24,8% — акционерные общества	15,4% — государственные и иные фонды	8% — банки и другие кредитные организации	2% — страховые компании
34,6% — производственные предприятия	29,2% — предприятия оптовой и розничной торговли	17,1% — строительные предприятия	11,3% — финансовые и страховые предприятия	7,8% — предприятия сельского, лесного и рыбного хозяйства
Аудиты проводятся в обязательном и инициативном порядке, и их...				
В 2023 году было выдано 6614 аудиторских заключений, из которых 1238 — по финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности. В том числе...				
87,9% составили положительные заключения	10,3% составили квалифицированные заключения	1,7% составили отрицательные заключения	0,1% составили заключения с отказом от выражения мнения	

³⁴ Подготовлено автором на основе информации Министерства экономики и финансов Республики Узбекистан.

событий после отчётной даты на финансовую отчётность и оценивать воздействие данных предыдущих периодов на аудит текущего периода через аудит взаимосвязанных и сопоставимых показателей было использовано Палатой аудиторов Узбекистана и «Grant Thornton» для совершенствования оценки влияния прошлых периодов в текущем аудите и для разработки внутренних стандартов «Сравнительная информация, сравнительные показатели и сравнительная финансовая отчётность» и «Первичные аудиторские задания — входящие остатки», а также соответствующих методических пособий (Справка Палаты аудиторов Республики Узбекистан № 70 от 10 июля 2024 г.; Справка «Grant Thornton» № 06/620-24AD от 6 ноября 2024 г.). В итоге созданы возможности для совершенствования методики аудита финансовой отчётности на основе анализа показателей текущего и предыдущих периодов и для укрепления нормативно-методической базы аудита.

Апробация результатов исследования. Результаты исследования обсуждались на 2 международных и 2 республиканских научно-практических конференциях и получены положительные заключения. Всего по теме

Опубликованность результатов исследования. Всего по теме диссертации опубликовано 13 научных работ, в том числе 8 в отечественных журналах, рекомендованных ВАК Республики Узбекистан для публикации основных научных результатов докторских диссертаций, и 1 научные статьи в престижных зарубежных журналах.

Структура и объем диссертации. Диссертация состоит из введения, трёх глав, заключения и предложений, списка литературы и приложений. Объем диссертации составляет 158 страниц.

ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ ДИССЕРТАЦИИ

Во введении к диссертации обосновывается актуальность и необходимость исследования, описываются его цели и задачи, объект и предмет, указывается на его соответствие приоритетным направлениям развития науки и техники республики, представляются научная новизна и практические результаты, раскрывается научно-практическая значимость полученных результатов, приводятся сведения о внедрении результатов исследования в практику, количестве опубликованных работ, структура диссертации.

Первая глава диссертации называется «Теоретические основы процессов организации и проведения аудита финансовой отчетности». В данной главе исследуется современное состояние аудита финансовой отчетности в Узбекистане и перспективы его развития, теоретические и методические вопросы аудита форм финансовой отчетности. По нашему мнению, представленные в таблице 1 данные подтверждают, что в практике оценки достоверности финансовой отчетности узбекских предприятий применяются международные стандарты аудита и переловой зарубежный опыт, а спрос и потребность в аудиторской деятельности возрастают.

Согласно данным, представленным в таблице 1, по состоянию на 2024 года в республике в 153 аудиторских организациях работало 1154 аудитора, имеющих квалификационные аттестаты, из которых 121 – специалисты, имеющие международные сертификаты бухгалтеров (CIPA, ACCA, DipIFR, CPA). По результатам анализа данных Министерства следует отметить, что в 2023 году (официальные данные за 2024 год не публиковались) 138 аудиторских организаций оказывали аудиторские услуги 8191 субъекту предпринимательства республики, в том числе 5079 прошли обязательный аудиторский аудит, что не позволяет субъектам предпринимательства проходить обязательный аудиторский аудит в установленном законодательством сроки, т.е. количество действующих на практике аудиторских организаций и аудиторов недостаточно для удовлетворения спроса и потребности в них.

Представленный ниже рисунок 1, на котором представлено распределение аудиторских заключений о достоверности финансовой отчетности по видам за 2019-2023 годы, свидетельствует о том, что достоверность показателей финансовой отчетности ежегодно подвергается серьезной оценке со стороны аудиторских организаций.

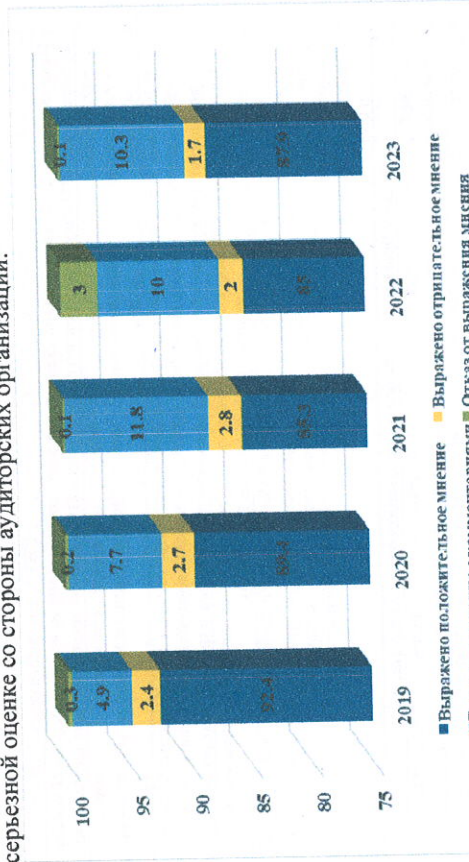


Рисунок 1. Распределение видов заключений, выданных по финансовой отчетности³⁵

Согласно результатам проведенного в республике аудита финансовой отчетности, представленным на рисунке 1 выше, количество финансовой отчетности с положительным заключением в 2023 году сократилось на 4,5% по сравнению с 2019 годом, в то время как количество финансовой отчетности с отрицательным заключением также уменьшалось из года в год, снизившись на 0,7% в 2023 году по сравнению с 2019 годом. За этот период в результате

³⁵ Подготовлено автором на основе информации Министерства экономики и финансов Республики Узбекистан.

влияния различных факторов на достоверность финансовой отчетности доля заключений с оговорками, выданных аудиторскими организациями, увеличилась в 2023 году по сравнению с 2019 годом на 5,4%, а доля отклоненных заключений увеличилась по сравнению с 2022 годом, в том числе за счет того, что в 2022 году было отклонено 3% проверенной финансовой отчетности, а в 2023 году — только 0,1%. В заключение следует отметить, что за последние пять лет аудиторские организации сосредоточились на объективной оценке различных факторов, влияющих на достоверность финансовой отчетности, и вынесении модифицированных заключений по ним (результаты аудита 2024 года еще не (официально объявлено).

Согласно данным рисунка 2, отражающего динамику доходов аудиторских организаций Узбекистана, объем услуг, оказанных аудиторскими организациями в 2023 году, по сравнению с 2019 годом увеличился на 376,0 млрд сумов, или на 389,2 процента.

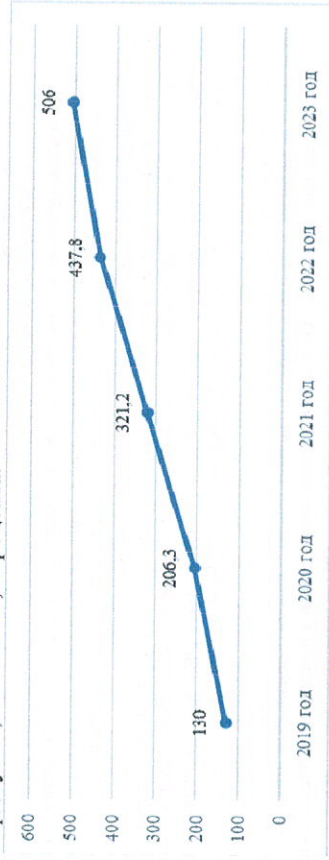


Рисунок 2. Динамика объема услуг, оказанных аудиторскими организациями Узбекистана (млрд сумов)³⁶

Исходя из рисунка 2, демонстрирующего рынок аудиторских услуг республики вместе с рынком дополнительных профессиональных услуг, можно наблюдать существенный рост доли таких услуг, как аудиторские проверки, выполняемые в соответствии с Международными стандартами аудита, по сравнению с предыдущими годами. Следует отметить, что по данным Министерства экономики и финансов Республики Узбекистан в 2023 году доля профессиональных услуг в общем объеме услуг, оказанных аудиторскими организациями по республике, составила 30,1 процента, тогда как доля аудиторских проверок — 69,9 процента, то есть это была наибольшая часть структуры услуг. В том же году 77 процентов аудиторских проверок приходились на обязательные аудиты, а 23 процента — на инициативные (добровольные) аудиты, по которым были выданы аудиторские заключения. По итогам 2023 года доля аудиторских организаций, входящих в международные сети, составила 19,5 процента от общего числа аудиторских организаций, а доля аудиторов, работающих в таких организациях, — 17,1

³⁶ Подготовлено автором на основе информации Министерства экономики и финансов Республики Узбекистан.

процента от общей численности аудиторов. Эти показатели свидетельствуют о необходимости проведения масштабных реформ в данной сфере.

В результате исследования масштабных реформ с аудиторами Grant Thornton, ABS-Finans audit, аудиторских организаций «TRI-S-audit» и «Komil-ishonch», а также других аудиторских организаций, было выявлено, что в аудиторских процессах в Узбекистане наблюдаются следующие проблемы (таблица 2).

Таблица 2
Практические проблемы аудита финансовой отчетности³⁷

№	Содержание проблемы
1	В связи с различием научных и практических подходов или взглядов учёных на этапы проведения аудита, аудиторские проверки проводятся на основе различных процедур или подходов
2	Низкое качество процессов планирования аудита или несоответствие нормам международного стандарта № 300 «Планирование аудита» или общий план и программа аудита не применяются на практике на уровне требований стандартов
3	Неиспользование «графика аудита», применяемого в международном опыте, в деятельности аудиторских организаций приводит к организации отпусков или командировок сотрудников аудиторских организаций, нарушению распределения работ в аудиторской организации, неподготовленности аудиторских организаций к проведению аудита в различных условиях (использование программного обеспечения в удалённых или аудиторских процессах, проведение аудита в условиях различных ресурсных ограничений)
4	Ограниченный доступ аудиторов к системе бухгалтерского учета или учетной информации заказчика аудита в ходе аудиторских проверок (аудиторам не разрешается использовать информационные системы заказчика аудита в целях обеспечения информационной безопасности или по иным причинам (непредоставление или ограничение))
5	Неучет результатов использования услуг аудиторов сверх установленных сроков в ходе аудиторских проверок
6	Непредставление аудиторам проекта (первоначальной версии) финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с МСФО, результатов аудитов, проведенных в предыдущие периоды, всех расчетов, пояснительного письма к финансовой отчетности, файлов по трансформации или консолидации в полном объеме и в установленных сроки
7	Недостаточное использование стандартов Международного стандарта аудита № 570 «Непрерывность деятельности» в аудиторских проверках, что приводит к недостаточной оценке способности заказчика аудита выполнять свои обязательства в будущем и финансовых, операционных и правовых показателей предприятия
8	Недостаточная оценка влияния мошенничества, нарушений финансовой отчетности и ошибок, выявленных в ходе аудита, на финансовую отчетность заказчика аудита и их повторения в в будущем, совместно с руководством предприятия, или неразработка предложений;
9	В аудиторских проверках: 260 «Информирование лиц, отвечающих за корпоративное управление», 265 «Информирование лиц, отвечающих за корпоративное управление, и руководства по вопросам недостатков внутреннего контроля», 320 «Значение планирования и проведения аудита», 330 «Действия аудитора в ответ на оцененные риски», 505 «Внешние подтверждения», 510 «Первоначальные аудиторские задания - начальные остатки», 560 «Последующие события», 570 «Допущение непрерывности деятельности аудитора», 705 «Письменные заявления», 610 «Использование работы внутренних аудиторов», 706 «Модифицированное мнение в отчете независимого аудитора (заключении)», «Пояснительные абзацы и прочие разделы в отчете независимого аудитора (заключении)», 710 «Сравнительная информация - сравнительные показатели и сравнительные отчеты о финансовых отчетности» и ХААИ Стандарты 1000 «Особенности аудита финансовых инструментов (Международные положения аудиторской практики)» используются недостаточно

³⁷ Подготовлено автором.

10	Наиболее профессиональное программное обеспечение, такое как AuditNET, ITAUDIT-Auditor, AUDIT XP «Комплексный аудит» и «Экспресс-аудит-ПРОФ», широко применяемое в аудиторских проверках в мировой практике, и влияние отсутствия программного обеспечения в учетных системах клиентов аудиторских услуг на результаты аудиторских проверок
11	Недостаточное использование интегрированных систем наблюдения при анализе консолидированной финансовой отчетности. В результате взаимная задоженность и хозяйственные операции консолидируемых компаний не отражаются в отчетности своевременно и в полном объеме, а достоверность подготовленной финансовой отчетности снижается из-за несоблюдения правил консолидации
12	При выявлении финансового мошенничества заказчик аудиторских услуг использует различные методы и технологии для сокрытия мошеннических схем
13	В результате увеличения срока аудита требуются дополнительные затраты и использование дополнительных человеческих ресурсов. В частности, в результате исправления аудитором искажений финансовой отчетности, выявленных в ходе аудита. В связи с повторным представлением финансовой отчетности аудитору для оценки, аудиторской организации требуются дополнительные затраты времени и средств на проведение дополнительных анализов и процедур, а также изучение дополнительных документов. В свою очередь, из-за неверного восприятия некоторыми заказчиками аудиторских услуг дополнительных затрат времени и средств результаты аудита оказываются некачественными и неполными
14	В связи с недостаточным сбором доказательств и неполным выполнением расчетов, представление и аудиторские заключения по результатам аудита не подготовлены в соответствии с международными стандартами аудита и другими нормативными документами
15	Непредоставление заказчику аудиторских услуг документов и другой информации, необходимых своевременно и в полном объеме для сбора достаточных и релевантных доказательств, или их сокрытие
16	Сложности или чрезмерные затраты времени и усилий на выявление искажений в финансовой отчетности в ходе внешнего аудита из-за слабого и неэффективного функционирования системы внутреннего контроля в деятельности заказчика аудиторских услуг
17	Ограниченный доступ к информации в результате усиления мер безопасности при проведении удаленного аудита. В частности, ограничения на прямое общение или электронный обмен документами через удаленные программы или платформы
18	Влияние конфликта интересов между аудиторами и заказчиками аудиторских услуг на достоверность аудиторского заключения

Из данных, представленных в таблице 2 выше, видно, что в Узбекистане наблюдается недостаточное использование международных стандартов аудита в процессах аудита финансовой отчетности, проблемы со сбором доказательств, проблемы с проведением аудита своевременно и в соответствии с порядком, установленным стандартами аудита, проблемы с оценкой влияния искажений финансовой отчетности на отчет и обобщением результатов аудита.

По результатам исследования установлено, что к актуальным методическим проблемам аудита финансовой отчетности на сегодняшний день относятся недостаточная проработанность в действующих нормативно-правовых актах, учебной литературе и научных исследованиях содержания методов, применяемых как при научном изучении аудиторской деятельности, так и при её практическом осуществлении. С целью внесения ясности по данному вопросу в диссертации изучены взгляды узбекских и зарубежных экономистов, а также специалистов Палаты аудиторов Узбекистана на методы аудита, и предложено при исследовании аудита финансовой отчетности как

научной дисциплины использовать общенаучные методы, а при рассмотрении его как области практической деятельности применять специальные методы.

Кроме того, в диссертационной работе источники, используемые в аудите финансовой отчетности, и применяемые методы систематизированы в табличной форме. Раскрыты ключевые показатели, подлежащие изучению в формах финансовой отчетности, бухгалтерские счета, обобщающие показатели отчетности, документы, изучаемые в качестве аудиторских доказательств, рабочие документы, подготавливаемые аудитором, а также содержание применяемых аудиторских методов и процедур.

По нашему мнению, одной из актуальных проблем аудита финансовой отчетности на сегодняшний день является то, что на практике, в связи с тем, что аудиторы недостаточно освоили процессы аудита финансовой отчетности, аудиторские процессы не осуществляются в соответствии с требованиями стандартов, аудиторские проверки проводятся на основе независимых подходов аудиторов, либо в некоторых аудиторских проверках недостаточно используются международные стандарты аудита и другие нормативные документы. Следует подчеркнуть, что действующие международные стандарты устанавливают, что аудиторские процессы должны осуществляться в соответствии со стандартами аудита субъективно, то есть на основе собственных знаний и квалификации аудитора. Международные стандарты аудита не определяют порядок проведения аудита в полном и целостном виде, либо отсутствует отдельный стандарт, охватывающий все процессы проведения аудита. Хотя в исследованиях представлен теоретический подход к процессам проведения аудита, они не предусматривают конкретной практической процедуры проведения аудита, то есть их практического применения в аудите. Кроме того, действующие международные стандарты устанавливают, что аудитор должен проводить аудит субъективно, то есть основываясь на своих знаниях и квалификации. Международные стандарты аудита не определяют порядок проведения аудита финансовой отчетности в полном и целостном виде, либо отсутствует отдельный стандарт, охватывающий все процессы проведения аудита.

В диссертации с научной и практической точек зрения обосновано применение трёхэтапного алгоритма «планирование – проверка – заключение» в процессе аудиторской проверки для обеспечения системного и эффективного проведения аудита финансовой отчетности; раскрыто содержание аудиторских задач и действий, методов, а также изучаемой информации на каждом из указанных этапов (рисунок 3).

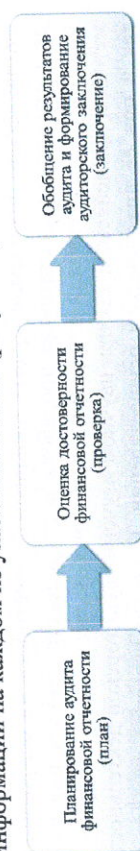


Рисунок 3. Этапы проведения аудита финансовой отчетности³⁸

³⁸ Подготовлено автором.

По нашему мнению, при реализации процессов аудита финансовой отчетности на основе этапов, представленных в рисунке 3, аудитор должен в полной мере освоить аудиторские задачи, выполняемые по исследуемым объектам на каждом этапе, используемые методы и процедуры, а также содержание собранных доказательств. В этом случае аудитор необходимо определить аналитические показатели путем проведения аналитических процедур в соответствии с показателями финансовой отчетности и оценить финансовую деятельность заказчика аудита.

В ходе исследования был проанализирован опыт организации и реализации процессов аудита финансовой отчетности в аудиторских организациях «Grant Thornton», «ABS-Finans audit», «TRI-S-audit» и «Komil-ihonch», а также сформулированы соответствующие научно-практические выводы.

Во втором разделе диссертации под названием «Текущие аспекты аудита финансовой отчетности» проведено исследование влияния предыдущих (прошлых) финансовых показателей на текущую финансовую отчетность, а также оценка влияния сделок, осуществленных после даты оформления финансовой отчетности, на взаимосвязанные и сравнительные показатели аудита финансовой отчетности. Также изучены характеристики аудита и надежность финансовой отчетности, подготовленной на основе международных стандартов с научно-практической точки зрения.

Следует отметить, что действующие международные стандарты также устанавливают, что аудитор должен проводить аудит субъективно, то есть основываясь на своих знаниях и квалификации. Международные стандарты аудита не определяют порядок проведения аудита в полном объеме и целостности, либо отсутствует отдельный стандарт, включающий все процессы проведения аудита. Хотя в исследованиях излагается теоретический подход к процессам проведения аудита, они не предусматривают конкретной практической процедуры проведения аудита, то есть их практического применения в аудите. Действующие международные стандарты также устанавливают, что аудитор должен проводить аудит субъективно, то есть основываясь на своих знаниях и квалификации. Международные стандарты аудита также не определяют порядок проведения аудита в полном объеме и целостности, либо отсутствует отдельный стандарт, включающий все процессы проведения аудита.

В диссертации научно и практически обосновано применение трёхэтапного алгоритма «план – проверка – заключение» в аудиторских процессах для обеспечения системного и эффективного проведения аудита финансовой отчетности, раскрыты аудиторские задачи и действия, методы и содержание исследуемых данных в качестве доказательств, выполняемые на этих этапах. По нашему мнению, необходимо в полной мере освоить аудиторские задачи, выполняемые по объектам исследования на каждом рекомендуемом этапе аудита финансовой отчетности, применяемые методы и действия, а также содержание собираемых доказательств. В этом случае аудитор эффективно проводить аналитические процедуры по показателям финансовой отчетности и оценивать достоверность отчётных показателей на

основе первичных документов и данных третьих лиц.

В результате проведенного исследования в практике оценки достоверности финансовой отчетности нашей Республики используются некоторые международные стандарты аудита, в том числе 260-«Информирование лиц, отвечающих за корпоративное управление», 265-«Информирование лиц, отвечающих за корпоративное управление, и руководство относительно недостатков во внутреннем контроле», 330-«Действия аудитора в ответ на оцененные риски», 505-«Внешние подтверждения», 510-«Первоначальные аудиторские соглашения - начальные остатки», 560-«Последующие события», 570-«Допущение непрерывности деятельности», 580-«Письменные заявления», 610-«Использование работы внутренних аудиторов», 705-«Модификация мнения в отчете независимого аудитора (заключении)», 706-«Пояснительные пункты и пункты о прочих вопросах в отчете независимого аудитора (заключении)», 710-«Сравнительная информация - сравнительные показатели и сравнительная финансовая отчетность» и 1000 комментариев к стандарту международной аудиторской практики «Особенности аудита финансовых инструментов», стало известно, что они недостаточно используются в аудиторской деятельности.

В результате проведенных исследований в аудиторской практике выявлено, что нормы международных стандартов аудита № 510 «Первоначальные аудиторские задания - Начальные остатки», № 710 «Сравнительная информация - Сравнительные показатели и сравнительная финансовая отчетность» и № 560 «События после отчетной даты» недостаточно соблюдаются при проведении аудита взаимосвязанных и сравнительных показателей финансовой отчетности, оценке влияния показателей предыдущего (прошлого) периода и событий после отчетной даты на финансовую отчетность текущего периода, оценке достоверности финансовой отчетности, подготовленной на основе международных стандартов, а также что данные вопросы не получили четкого и полного освещения в действующих нормативных правовых актах по аудиту, учебной литературе и проведенных исследованиях.

В ходе исследования было уточнено содержание основных понятий, используемых при изучении влияния финансовой отчетности предыдущего (прошлого) периода или операций после даты финансовой отчетности на текущий период, включая содержание таких аудиторских категорий, как предыдущий (прошлый) отчетный период, прочая информация, несоответствие, искажения финансовой отчетности, сравнительная информация, сравнительные показатели, сравнительная финансовая отчетность, предыдущий аудитор, начальные остатки и первоначальное аудиторское задание.

В диссертации предложено определять взаимное соответствие и оценивать влияние остатков по бухгалтерским счетам предыдущего (прошлого) периода, сравнительных показателей финансовой отчетности и показателей периода после даты составления отчетности на финансовую отчетность текущего периода (таблица 3).

Таблица 3

Методика оценки влияния показателей отчетности предыдущего (прошлого) периода и показателей текущего периода после даты составления отчетности на финансовую отчетность текущего периода в аудите³⁹

Целью является оценка сравнительных показателей финансового отчета текущего периода, показателей отчета предыдущего (прошлого) периода, а также влияния операций, произошедших после даты финансового отчета, на финансовый отчет рассматриваемого периода. Нормативная база, используемая при оценке влияния на финансовую отчетность: - Приказ Министра экономики и финансов Республики Узбекистан от 8 октября 2024 года № 181 «Об утверждении Положения о сроках представления финансовой отчетности, ее составе и содержании»; - Международный стандарт аудита № 320 «Существование при планировании и проведении аудита»; - Международный стандарт аудита № 330 «Действия аудитора в ответ на оцененные риски»; - Международный стандарт аудита № 450 «Оценка искажений, выявленных в ходе аудита»; - Международный стандарт аудита № 510 «Первоначальные аудиторские задания - начальные остатки»; - Международный стандарт аудита № 560 «События после отчетной даты»; - Международный стандарт аудита № 580 «Письменные отчеты»; - Международный стандарт аудита «Сравнительная информация, сравнительные показатели и сравнительная финансовая отчетность» № 710; - Национальный стандарт бухгалтерского учета № 1 «Финансовая отчетность и учетная политика». - Национальный стандарт бухгалтерского учета № 16 «Непредвиденные обстоятельства и события хозяйственной деятельности после даты составления бухгалтерского баланса»;	
Процедуры оценки влияния на финансовую отчетность	Источники, использованные в качестве доказательств
Определение уровня существовании и аудиторского риска по сравнительным показателям финансовой отчетности текущего периода, показателям отчетности предыдущего (прошлого) периода и операциям, имевшим место после даты финансовой отчетности	Формы финансовой отчетности за текущий и предыдущий (прошлые) периоды, таблица оценки аудиторского риска и существующей ответственности, перечень выявленных фактов мошенничества и ошибок, жалобы или обращения, полученные от юридических и физических лиц за текущий и предыдущие (прошлые) отчетные периоды
Изучение остатков по счетам бухгалтерского учета краткосрочных активов и обязательств	Начальные остатки дебиторской или кредиторской задолженности на начало отчетного периода, существующая дебиторская или кредиторская задолженность, состояние прав и обязательств дебиторов или кредиторов, общая сумма задолженности и информация, обосновывающая ее размер на начало отчетного периода и т. д.
Изучение состояния начальных остатков на счета учета запасов	Инвентаризация данных товарных запасов
Изучение соответствия показателей в финансовой отчетности периодам	Результаты сравнения показателей текущего и базисного периодов финансовой отчетности

³⁹ Подготовлено автором.

финансовой отчетности	отчетности
Оценка неплатежеспособности заказчика аудита, состояния ликвидности его активов и средств, а также результатов исполнения финансовых договоров	Результаты анализа платежеспособности, ликвидности и финансовой дисциплины
Оценка влияния эпидемиологических или пандемических условий до или после даты пандемических услуг	Результаты оценки воздействия эпидемиологических или пандемических условий
Оценка влияния финансовых санкций, введенных после даты составления предыдущего или финансового отчета	Результаты анализа последствий финансовых санкций (ограничений)
Оценка последствий решений, принятых до утверждения финансовой отчетности и на последние даты утверждения (созданными резервами)	Результаты анализа уставного и резервного капитала
Изучать результаты исполнения финансовых договоров за период с даты утверждения финансового отчета до даты утверждения выданного ему аудиторского заключения	Результаты анализа финансовой дисциплины
Оценка влияния стандартной учетной политики прошлых (прошедших) периодов на показатели финансовой отчетности текущего периода	Результаты аудита системы внутреннего контроля и учетной политики

Оценка финансовой отчетности по результатам аудита:

- Положительное мнение (заключение);
- Заключение (мнение), выраженное с пояснениями;
- Отрицательное мнение (заключение);
- Заключение об отказе от выражения мнения

Из данных, представленных в таблице 3, видно, что, по нашему мнению, в процессе оценки воздействия операций, совершенных после составления финансового отчета за предыдущий (прошлый) период или на дату составления финансового отчета, в первую очередь необходимо определить нормативно-правовые акты, регулирующие этот процесс, а также методы и процедуры оценки воздействия на финансовый отчет. Следует также определить состав источников информации, которые будут использоваться в качестве доказательств, и, в конечном итоге, на основе результатов проверки определить форму аудиторского заключения или мнение, которое будет представлено по финансовому отчету.

Одним из современных объектов финансового аудита в Узбекистане является аудит надежности финансовых отчетов, составленных в соответствии с МСФО (Международные стандарты финансовой отчетности). Согласно постановлению Президента Республики Узбекистан от 24 февраля 2020 года № ПП-4611 «О дополнительных мерах по переходу на международные стандарты финансовой отчетности», с 1 января 2021 года акционерные общества, коммерческие банки, страховые организации и крупные налогоплательщики, относящиеся к категории юридических лиц, обязаны представлять отчеты, составленные в соответствии с международными стандартами бухгалтерского учета (МСБУ) и международными стандартами финансовой отчетности (МСФО). Это включает в себя отчет о финансовом

положении, отчет о прибылях и убытках, отчет о изменениях в капитале, отчет о движении денежных средств и примечания к финансовому отчету, и их надежность подложит аудиту.

На начальном этапе аудита финансовой отчетности, подготовленной на основе МСФО, заказчик аудита проверяет, составлен ли состав инструкции по учетной политике в соответствии с МСФО № 8 «Учетная политика, изменения в оценках и ошибки» в виде разделов «Общие положения», «Формы финансовой отчетности», «Объекты учета» и «Приложения» (таблица 4).

Таблица 4
Процедуры проверки наличия в учетной политике норм трансформации финансовой отчетности⁴⁰

№	Компоненты учетной политики	Содержание выполняемых аудиторских процедур
1	Общие положения	Определение наличия в учетной политике норм по подготовке и представлению финансовой отчетности на основе международных стандартов, а также наличия норм, предусматривающих использование этих стандартов для целей трансформации отчетности, составленной в соответствии с национальным законодательством, в отчетность по международным стандартам; Оценка полноты раскрытия в учетной политике методов и принципов, применяемых в процессе трансформации финансовой отчетности.
2	Формы финансовой отчетности	Изучение учетной политики на предмет отражения цели подготовки финансовой отчетности, полноты раскрытия содержания форм отчетности, процедур представления отчетности и выполнения действий по приведению ее в соответствие с нормами международных стандартов, а также степени раскрытия содержания показателей, отражаемых в финансовой отчетности; Оценка наличия расширенных пояснений к информации, представленной в формах финансовой отчетности.
3	Объекты бухгалтерского учета	Раскрытие содержания объектов бухгалтерского учета, определенных в международных стандартах. В частности, уточняется содержание таких понятий, как «инвестиционная недвижимость», «финансовые активы», «финансовые обязательства», «резервы», «условные обязательства» и «условные активы», «вознаграждения работникам» и «строительные договоры», а также оценивается уровень раскрытия содержания различий между определениями, данными этим понятиям в национальной системе бухгалтерского учета.
4	Приложения	Изучение представленных образцов форм финансовой отчетности, подготовленных в соответствии с нормами международных стандартов.

По нашему мнению, наличие в приказе заказчика проверки об учетной политике норм учетной политики, приведенных в таблице 4, подтверждает правильность планирования и надлежащую организацию процессов трансформации финансовой отчетности, а также свидетельствует о достаточной осведомленности ответственных лиц заказчика проверки о данных процессах. После этого аудитор должен определить, какой метод был применен для приведения изучаемой финансовой отчетности в соответствие с международными стандартами, и оценить корректность организационных процедур применения данного метода.

⁴⁰ Подготовлено автором.

По нашему мнению, аудитор должен обратить серьезное внимание на следующие аспекты при изучении финансовой отчетности, подготовленной на основе МСФО с использованием методов параллельного учета (конверсия) и трансформации (таблица 5).

Таблица 5
Описание различных аспектов аудита финансовой отчетности, подготовленной методами параллельного учета (конвертации) и трансформации⁴¹

№	Метод конверсии или параллельного учета	Метод трансформации
1	Проверка соответствия осуществляемых операций требованиям нормативных правовых актов	Проверка соответствия операций, оцениваемых в денежном выражении, нормам нормативных правовых актов
2	Проверка правильности учета, классификации, оценки и регистрации операций, имущества и денежных средств предприятия по количеству и качеству в соответствии с требованиями НСБУ	Проверка правильности учета, классификации, оценки и регистрации по количеству и качеству совершенных операций, имущества и денежных средств предприятия в соответствии с требованиями МСФО
3	Проверка правильности отражения операций, имущества и денежных средств предприятия в бухгалтерских счетах и документах в соответствии с требованиями НСБУ	Проверка правильности отражения совершенных операций, имущества и денежных средств предприятия на счетах бухгалтерского учета в соответствии с требованиями Национального совета по стандартам бухгалтерского учета и корректности их отражения в оборотно-сальдовой ведомости и рабочих таблицах
4	Проверка соответствия финансовой отчетности формам и срокам, установленным НСБУ	Проверка составления и представления финансовой отчетности в соответствии с формами и сроками, установленными МСФО
5	Подготовка и представление аудиторского заключения по результатам аудиторской проверки в соответствии с международными стандартами аудита	Подготовка и представление аудиторского заключения по результатам аудита в соответствии с международными стандартами аудита

Из таблицы 5 выше видно, что финансовая отчетность, подготовленная аудитором с использованием метода трансформации на основе МСФО, более точна, чем финансовая отчетность, подготовленная с использованием метода конвертации или параллельного метода, поскольку бухгалтер составлял финансовую отчетность на основе самостоятельного подхода, не предусмотренного нормативными документами, а также сложность процесса трансформации и то, что он требовал больших затрат времени и сил от аудитора.

В третьей главе диссертации, озаглавленной «Вопросы совершенствования аудита финансовой отчетности», рассматриваются направления совершенствования аудита баланса и отчета о финансовых результатах, совершенствования аудита отчета о движении денежных средств и капитале, а также совершенствования процессов выявления искажений в финансовой отчетности и оценки их влияния на отчет.

В результате исследования выяснилось, что действующие нормативно-правовые документы по аудиту, учебная литература на узбекском языке и научные исследования недостаточно четко и в достаточной степени описывают аудит форм финансовой отчетности, подготовленных на основе

⁴¹ Подготовлено автором.

национальных и международных стандартов. С этой целью в диссертации изучена практическая деятельность аудиторских организаций «Grant Thornton», «ABS-Finans audit», «TRI-S-audit» и «Komil-ishonch» по аудиту баланса, отчета о финансовых результатах, отчета о движении денежных средств и капитала, а также сформулированы научно-практические рекомендации по совершенствованию аудита этих форм отчетности. На начальном этапе аудита состав проверяемой финансовой отчетности проверяется в соответствии с первым национальным стандартом бухгалтерского учета «Представление финансовой отчетности и учетная политика», утвержденным согласно приложению 1 к приказу Министра экономики и финансов Республики Узбекистан от 8 октября 2024 года № 181, и приложению 1 к приказу того же Министрства от 14 июня 2024 года № 130, а также «Положением о сроках представления финансовой отчетности, ее составе и содержании», включая состав финансовых результатов, такой как бухгалтерский баланс, отчет о финансовых результатах, отчет о собственном капитале, отчет о движении денежных средств, и примечаний к данной финансовой отчетности, их утверждение и полнота. В этом процессе необходимо проверить, все ли формы финансовой отчетности, за исключением отчета о движении денежных средств, были подготовлены с использованием метода начисления, оценивалась ли способность организации продолжать свою деятельность в процессе подготовки финансовой отчетности, были ли формы отчетности достоверно представлены и подготовлены в соответствии со стандартами действующих МСФО или МСФО, были ли они подготовлены на основе принципов предсказуемости, приоритета содержания над формой, сопоставимости показателей, последовательности доходов и расходов в течение отчетного периода, существенности, значимости, своевременности, взаимозачета статей и объективности. В диссертации рекомендуются действия, которые следует предпринять в этом процессе, исходя из того, что начальный этап процесса аудита начинается с проверки соблюдения правил подготовки и оформления отчетности в соответствии с действующими нормативными правовыми актами. В этом случае при аудите процесса подготовки и оформления форм финансовой отчетности изучается соблюдение стандартов нормативных правовых документов, введенных государством, и только отчетность, подготовленная на основе МСФО, готовится в соответствии с международными стандартами. Аудитору следует учитывать, что требования к составлению и представлению отчетности, подготовленной на основе МСФО, определяются государством в учетной практике нашей Республики.

Также, поскольку методология оценки достоверности отчета о движении денежных средств изучена недостаточно, в результате исследования уточнена цель аудита отчета о движении денежных средств, а также в практическом плане описаны нормативные правовые акты, используемые при этом, и документы, изучаемые и составляемые аудитором, применяемые методы аудита, а также аудиторские процедуры, выполняемые в процессе аудита или процедуры исследования достоверности данного отчетного

показателя (строки, статьи). По нашему мнению, при аудите отчёта о движении денежных средств оценивается достоверность показателей, отражающих притоки и оттоки денежных средств по операционной, инвестиционной и финансовой деятельности заказчика проверки. Считаем целесообразным изучать достоверность отчёта о движении денежных средств посредством следующих действий: установления взаимного соответствия информации бухгалтерии предприятия и данных третьих лиц по операционной, инвестиционной и финансовой деятельности, а также проверки законности операций, влияющих на движение денежных средств (таблица 6).

Таблица 6

Процедуры оценки достоверности показателей отчёта о движении денежных средств по операционной, инвестиционной и финансовой деятельности

Выполняемые аудиторские процедуры
- подготовка программы аудита отчёта о движении денежных средств; - оценка надежности данных бухгалтерского учета и внутреннего контроля по движению денежных средств, представленных заказчиком; - оценка существенности и уровня риска в ходе аудита отчёта о движении денежных средств; - изучение наличия и состояния хранения денежных эквивалентов; - проверка правильности подготовки, оформления и представления отчёта о движении денежных средств; - изучение правильности включения внутренних норм по управлению, документированию и учету денежных потоков в учетной политике, соответствующих действующим нормативно-правовым актам и учетным стандартам, а также соблюдения этих норм; - оценка соответствия операций по движению денежных средств, относящихся к операционной деятельности заказчика (поступления денежных средств от продажи товаров и оказания услуг, роялти, взносы, комиссионные, другие поступления денежных средств, платежи поставщикам за товары и услуги, выплаты сотрудникам и от их имени, страховые выплаты по полисам, требования, выплаты по ежегодным и другим платежам, налоговые платежи и другие платежи, не связанные с инвестиционной или финансовой деятельностью, а также поступления и платежи по сделкам, заключенным с целью торговли или посредничества), данным первичных документов; - изучение отражения в отчёте о движении денежных средств информации о движении денежных средств, относящихся к операционной деятельности, в том числе общих поступлений и общих платежей денежных средств прямым методом, а также влияния на текущие активы и обязательства, а также изменения доходов и убытков от операционной, инвестиционной и финансовой деятельности; - оценка отражения в отчёте раздельно общей суммы поступлений и платежей денежных средств, связанных с инвестиционной и финансовой деятельностью заказчика, а также поступлений денежных средств от имени клиентов (например, средства, удерживаемые инвестиционными организациями от имени клиентов, арендные платежи, собираемые и выплачиваемые от имени собственника), а также денежных потоков, связанных с быстрооборотными, крупными суммами и краткосрочными обязательствами (например, поступления и платежи по депозитам, размещенным и возвращаемым другим финансовыми учреждениями, денежные средства по займам и кредитам, выданным клиентам, и их погашение) на нетто-основе; - изучение соответствия операций по денежным потокам от инвестиционной деятельности (денежные платежи за приобретение основных средств, нематериальных и других долгосрочных активов; поступления денежных средств от продажи основных средств, нематериальных и других долгосрочных активов; денежные платежи за приобретение акций других субъектов или долговых обязательств, а также права участия в совместных предприятиях; поступления от продажи таких акций, долговых обязательств и прав участия, выданные другим сторонам векселя

и кредиты, поступления от возврата векселей и кредитов, платежи и поступления по фьючерсным, форвардным, опционным и своповым контрактам) первичным документам, изучение надежности операций по денежным потокам от финансовой деятельности заказчика (поступления денежных средств от выпуска акций или других инструментов собственного капитала, платежи держателям акций при оплате или выкупе их акций; поступления от выпуска не обеспеченных облигаций, ссуд, предоставленных финансовыми организациями, денежные поступления от краткосрочных и долгосрочных займов, залогов, а также платежи по займам, финансовой аренде или лизингу);

- проверка правильности учета влияния изменений валютных курсов на операции с денежными потоками в иностранной валюте, то есть корректности отражения курсовых разниц путем согласования стоимости на начало и конец отчетного периода;

- изучение правильности отдельного отражения процентов и дивидендов в отчёте в соответствии с формой собственности и видом деятельности заказчика (банк, лизинговая или страховая компания), а также правильного распределения этих сумм по операционной, финансовой и инвестиционной деятельности;

- проверка отдельного отражения в отчёте налога на прибыль, инвестиций в дочерние и зависимые общества, а также изменений долей участия в этих организациях. При этом уделяется внимание правильному отражению общей стоимости приобретения и продажи, уплаченных сумм, денежных средств и денежных эквивалентов, принадлежащих дочерним обществам или другим организациям, а также активов и обязательств, отличных от денежных средств, связанных с покупкой или продажей;

- проверка отсутствия в составе исследуемого отчёта операций, не требующих использования денежных средств или денежных эквивалентов (например, приобретение активов путем принятия соответствующих обязательств или финансовой аренды, приобретение организации путем выпуска долевого инструмента, конвертация долговых обязательств в собственный капитал);

- оценка согласованности и сопоставимости показателей отчёта о движении денежных средств с другими формами отчетности (баланс, отчет о финансовых результатах, отчет об изменениях в собственном капитале), а также проверка раскрытия отдельных показателей в примечаниях к финансовой отчетности.

Из вышеуказанной таблицы 6 видно, что процедура оценки надежности отчёта о движении денежных средств включает в себя следующие процессы: применение эффективных методов и процедур в зависимости от установленных уровня риска и существенности, выделение финансовых показателей с высоким уровнем риска, оценка их соответствия первичным документам и данным третьих лиц, проверка соответствия учетных процедур Международным стандартам финансовой отчетности (МСФО), Национальным стандартам бухгалтерского учета (НСБУ), Национальным стандартам бухгалтерского учета и аудита (НСБУ и НСА) и выбранной учетной политике, а также проверка согласованности показателей по инвестиционной, операционной и финансовой деятельности с другими отчетными показателями.

В результате исследования было установлено, что в процессе аудита финансовой отчетности в Узбекистане не соблюдаются нормы международного аудиторского стандарта № 570 «Непрерывность деятельности»⁴³, в частности, не проводится достаточная оценка способности организации продолжать свою деятельность в течение следующих 12 месяцев. Это касается оценки возможности выполнения обязательств и продолжения деятельности организации после регистрации в государственном реестре, а

⁴³ Международный стандарт аудита № 570 «Непрерывность деятельности»
https://www.mf.uz/media/file_uz/audit/iaasb/uz/2.pdf.

также способности компании продолжать свою деятельность до продажи всех активов.

По нашему мнению, аудитор, после того как соберет достаточные доказательства, соответствующие предложенным действиям и методам для оценки непрерывности деятельности, должен сформулировать выводы по вопросам, включенным в анкету, и на основе этого предоставить соответствующее аудиторское заключение о деятельности предприятия. В исследовании рекомендуется методика оценки непрерывности деятельности, которая основывается на практических подходах к сбору доказательств и подходах, которые будут применяться в данном процессе.

Искажения финансовой отчётности формируются вследствие ошибок и мошенничества; они выявляются посредством сопоставления, получения информации от третьих лиц, инвентаризации, опросов и запросов, оценочных процедур, а также изучения данных системы внутреннего контроля. В ходе аудита финансовой отчётности обязанность аудитора заключается в оценке влияния ошибок и мошенничества на отчётность; к ключевым признакам качества аудиторской услуги относится корректная оценка причин и последствий выявленных искажений и включение в аудиторское заключение практических рекомендаций, направленных на недопущение повторения указанных искажений.

Результаты исследования показывают, что эффективность аудита финансовой отчётности во многом обусловлена его рискованностью, то есть учётом вопросов предупреждения и управления рисками, которые могут возникнуть в будущем. В рамках аудита финансовой отчётности для этого требуется выявление ошибок и мошенничества в отчётности и оценка их влияния на её достоверность. Исследования также показали, что искажения финансовой отчётности преимущественно совершаются бухгалтерскими работниками либо группой лиц из личной заинтересованности, что может повлечь для предприятия материальный ущерб, а также утрату партнёров и инвесторов.

Исследование затрагивает причины формирования искажений в финансовой отчётности, эффективные меры по снижению или устранению влияния мошенничества и конфликтов интересов на финансовую отчётность, методы формирования мошеннических действий, информацию о нарушениях в финансовой отчётности, предоставляемую третьими сторонами, методы выявления мошенничества в ходе аудита, нормативы корпоративной этики хозяйствующих субъектов, нарушения в операциях, не связанных с основной деятельностью, которые могут быть незаконными, а также влияние внешних факторов и давления третьих сторон, которое способствует формированию мошеннических действий. Предлагаются методы оценки влияния мошенничества на финансовую отчётность.

По нашему мнению, для обеспечения эффективности выявления, предотвращения и борьбы с мошенничеством необходимо сравнить существующие методы и средства, применяемые субъектом для борьбы с мошенничеством, с современными методами и средствами, с целью их

усовершенствования. Исходя из изложенного, считаем целесообразным оценивать влияние ошибок и мошенничества на финансовую отчётность следующим образом (таблица 7)

Таблица 7
Методика оценки влияния ошибок и мошенничества на финансовую отчётность⁴⁴

Факторы, влияющие на формирование ошибок и мошенничества в финансовой отчётности	возможность	давление	использование
– управленческие функции выполняются одним лицом, и контроль за ними отсутствует;	– несвоевременные или неполные платежи по поручению вышестоящей организации или руководства в связи с уменьшением прибыли или увеличением расходов;	– использование нормативных правовых актов или внутренних нормативных документов в целях удовлетворения личных интересов;	– использование видов деятельности или услуг, не осуществлявшихся в предыдущие периоды или не свойственных данному виду деятельности, в целях удовлетворения личных интересов;
– частая ротация юристов, внутренних и внешних аудиторов;	– использование вымышленных или денежных средств по поручению вышестоящей организации или руководства;	– использование видов деятельности или услуг, не осуществлявшихся в предыдущие периоды или не свойственных данному виду деятельности, в целях удовлетворения личных интересов;	– использование процессов привлечения инвесторов и кредиторов или их привлечение в личных или иных целях;
– установлен неэффективный контроль на необходимых и важных должностях;	– организация или руководство к с ведением кассового метода учета;	– использование процессов привлечения инвесторов и кредиторов или их привлечение в личных или иных целях;	– использование засемных средств, полученных для производства конкурентоспособной продукции (работ, услуг) или средств, финансируемых для этих целей, в личных или иных целях;
– частая ротация главных бухгалтеров и экономистов;	– требования завышать чистую прибыль в финансовых документах по поручению учредителей или руководства в целях увеличения рыночной стоимости акций;	– использование засемных средств, полученных для производства конкурентоспособной продукции (работ, услуг) или средств, финансируемых для этих целей, в личных или иных целях;	– увеличение затрат или искуственное завышение требований кредитного договора в целях выплаты на бирже;
– вакансии экономистов и бухгалтеров не заполнены;	– требования завышать чистую прибыль в финансовых документах по поручению учредителей или руководства в целях увеличения рыночной стоимости акций;	– использование засемных средств, полученных для производства конкурентоспособной продукции (работ, услуг) или средств, финансируемых для этих целей, в личных или иных целях;	– увеличение объема финансирования для исполнения фактически не исполненных или не полностью подготовленных хозяйственных договоров;
– неэффективное и некорректное применение учетной политики или ее соблюдение;	– наличие у заказчика аудита возможностей для совершения или содействия сокрытию искажений;	– повышение финансовой нагрузки на руководство заказчика аудита со стороны вышестоящей организации или наблюдательного совета;	– увеличение объема финансирования для исполнения фактически не исполненных или не полностью подготовленных хозяйственных договоров;
– наличие возможностей для сокрытия искажений в нормативно-правовых или внутренних нормативных документах;	– наличие у заказчика аудита возможностей для совершения или содействия сокрытию искажений;	– повышение финансовой нагрузки на руководство заказчика аудита со стороны вышестоящей организации или наблюдательного совета;	– увеличение объема финансирования для исполнения фактически не исполненных или не полностью подготовленных хозяйственных договоров;
– отсутствие эффективного внутреннего контроля за коррупцией, и конфликтом интересов в деятельности заказчика аудита;	– наличие у заказчика аудита возможностей для совершения или содействия сокрытию искажений;	– повышение финансовой нагрузки на руководство заказчика аудита со стороны вышестоящей организации или наблюдательного совета;	– увеличение объема финансирования для исполнения фактически не исполненных или не полностью подготовленных хозяйственных договоров;
– отсутствие эффективного контроля за морально-этическим статусом сотрудников и служащих заказчика аудита при использовании имущества и денежных средств;	– наличие у заказчика аудита возможностей для совершения или содействия сокрытию искажений;	– повышение финансовой нагрузки на руководство заказчика аудита со стороны вышестоящей организации или наблюдательного совета;	– увеличение объема финансирования для исполнения фактически не исполненных или не полностью подготовленных хозяйственных договоров;
– ослабление контроля за использованием имущества и денежных средств в результате увеличения инвестиционных потоков или резкого роста объемов производства;	– наличие у заказчика аудита возможностей для совершения или содействия сокрытию искажений;	– повышение финансовой нагрузки на руководство заказчика аудита со стороны вышестоящей организации или наблюдательного совета;	– увеличение объема финансирования для исполнения фактически не исполненных или не полностью подготовленных хозяйственных договоров;
– низкий уровень автоматизации финансовой деятельности	– наличие у заказчика аудита возможностей для совершения или содействия сокрытию искажений;	– повышение финансовой нагрузки на руководство заказчика аудита со стороны вышестоящей организации или наблюдательного совета;	– увеличение объема финансирования для исполнения фактически не исполненных или не полностью подготовленных хозяйственных договоров;

⁴⁴ Подготовлено автором.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

В результате научных исследований по совершенствованию аудита финансовой отчетности сделаны следующие выводы:

1. В аудиторскую практику Узбекистана внедрены современные определенные услуги, такие как судебная экспертиза, экологический аудит и ИТ-аудит. Это может быть достигнуто путем оценки возможностей внедрения этических услуг на основе передового международного опыта и разработки методологии составления аудиторского отчета по результатам этих услуг.

2. Для системного и эффективного проведения аудита финансовой отчетности целесообразно применить триокстенчатый алгоритм аудиторской проверки «планирование - проверка - заключение». Этот алгоритм позволяет тщательно спланировать аудит финансовой отчетности, собрать достаточные и соответствующие доказательства, соответствующие национальным и международным стандартам, и на этой основе сформировать достоверное аудиторское заключение.

3. Влияние отчетности предыдущего периода на финансовую отчетность текущего периода можно оценить через изучение взаимосвязи и соответствия показателей на основе «начальных аудиторских соглашений и аудита начальных остатков», «аудита сравнительных показателей и сравнительных финансовых отчетов» и «оценки событий после даты составления отчетности». Эти процессы можно организовать с помощью внутренних стандартов аудиторских организаций и методических рекомендаций.

4. Оценка взаимосвязи между финансовыми показателями текущего и предыдущего отчетных периодов, а также влияние искажения отчетности предыдущего периода на текущую отчетность, может быть достигнута через исследование достоверности аудиторских заключений по предыдущим периодам (предложения и практические рекомендации), а также формирование заключения по текущей отчетности на основе этих факторов.

5. Для выявления и оценки ошибок и мошенничества в финансовой отчетности целесообразно применить алгоритм «возможность - давление - оправдание». Следует изучать наличие условий, создающих возможности для возникновения ошибок и мошенничества, воздействие внешнего и внутреннего давления, а также факторы, способствующие их сокрытию посредством различных причин или оправданий. Оценка влияния этих искажений на финансовую отчетность позволит сформировать аудиторское заключение о достоверности отчетности. Для этого необходимо разработать внутренние стандарты «Обязанности аудитора в отношении мошенничества в аудите финансовой отчетности» и «Оценка выявленных искажений в аудите» с методическими рекомендациями по их применению.

6. Для оценки достоверности отчета о движении денежных средств целесообразно изучить взаимосвязь операционных, инвестиционных и финансовых показателей, а также их соответствие первичным учетным документам. Включение норм по аудиту отчетов о движении денежных средств в внутренние стандарты аудиторских организаций, таких как

заказчика аудита (высокий человеческий фактор);	или иными документами;
- наличие возможностей для мошеннических действий, в частности: большое количество сотрудников с низким морально-этическим уровнем, мер неэффективности по борьбе с мошенническими действиями.	- завышение или занижение показателей финансовой отчетности по необоснованным причинам (причинам); - сокрытие (нераскрытие) обязательств и расходов в финансовой отчетности по различным причинам (причинам); - завышение сумм с использованием временных разниц (разниц); - совершение мошенничества с использованием норм кассовых операций; - использование несоответствий в политике финансового управления руководством заказчика аудита в личных или иных целях; - использование законов, указаний высшего органа, учреждений и руководства в личных или иных целях.
- наличие одного из нескольких вышперечисленных факторов влияет на выдачу положительного или условно-положительного заключения; из нескольких факторов влияет на выдачу отрицательного заключения.	- наличие одного из нескольких вышперечисленных факторов влияет на выдачу отрицательного заключения.

В приведенной выше 7-й таблице факторы формирования ошибок и мошенничества в финансовом аудите были исследованы с разделением на категории возможностей, давления и оправданий. Согласно этому, мошенничество в первую очередь возникает из-за существующих возможностей (условий), которые создаются самим заказчиком проверки, и их устранение или сокращение зависит от самого заказчика. Внешние воздействия, как правило, приводят к мошенничеству через давление, а их устранение или уменьшение зависит от правильной интерпретации нормативных документов и правильной стратегии руководства. Различные необоснованные причины или оправдания также оказывают серьезное влияние на возникновение мошенничества, и наличие таких причин или оправданий в деятельности заказчика проверки свидетельствует о неблагоприятной атмосфере в организации или о склонности к мошенническому поведению.

«Планирование аудита финансовой отчетности», «Аналитические процедуры» и «Аудиторские доказательства», и обеспечение их применения в ходе аудита будет эффективно способствовать проверке достоверности отчетности о движении денежных средств.

7. Для оценки влияния мошенничества и ошибок на финансовую отчетность, снижения их вероятности и уменьшения рисков необходимо определить обязанности аудитора в отношении мошенничества, снизить аудиторские риски и повысить достоверность аудиторского заключения. Для этого следует разработать внутренние стандарты и методические рекомендации по оценке воздействия мошенничества и ошибок на достоверность финансовой отчетности.

8. Для улучшения процесса документирования результатов аудиторских проверок, а также для оценки достаточности и достоверности доказательств, подтверждающих достоверность финансовой отчетности, целесообразно разработать внутренние стандарты, такие как «Документирование аудиторской проверки», «Аудиторские доказательства» и «Аудиторское заключение по финансовой отчетности».

JUMABOEV TOLIBJON GOLIB UGLI

ISSUES OF IMPROVING THE AUDIT OF FINANCIAL STATEMENTS

08.00.08 – “Accounting, Economic Analysis and Audit”

ABSTRACT

of the dissertation of Doctor of Philosophy (PhD) in Economics

Tashkent city – 2025 year

The topic of doctoral dissertation (Doctor of Philosophy) was registered under the number B2023.4.PhD/Iq3553 at the Supreme Attestation Commission.

The dissertation has been accomplished at the Tashkent State University of Economics.
The abstract of dissertation is posted in three languages (Uzbek, Russian and English (resume)) on the website of the Scientific Council (www.tsue.uz) and on the website of «Ziyonet» informational and educational portal (www.ziyonet.uz).

Scientific supervisor:

Meliev Isroil Ismoilovich
Doctor of Economics, Professor

Official opponents:

Akhmedjanov Karimjon Bakidjanovich
Doctor of Economics, Professor

Mamatkulov Murodjon Shukurovich
Doctor of Economics, Associate Professor

Leading organization:

Tashkent State Agrarian University

The defense of the dissertation will take place on October 29, 2025 at 2 pm at the meeting of the Scientific council DSc.03/30.12.2019.1.17.01 awarding for the scientific degrees at Tashkent State University of Economics. Address: 100000, Tashkent city, A. Temur Street, 60A house. Tel: (99871) 234-53-34; fax: (99871) 234-46-26; e-mail: ilmiy@kengash.tsue.uz

The dissertation of the Doctor of Philosophy can be reviewed at the Information Resource Center of Tashkent State University of Economics (registered under the number ~~1788~~). Address: 100000, Tashkent city, A. Temur Street, 60A house. Tel: (99871) 234-53-34; fax: (99871) 234-46-26; e-mail: ilmiy@kengash.tsue.uz

The abstract of dissertation sent out on «14» 10 2025.
(mailing report № 65 on «14» 10 2025).



T.Z. Teshabaev
Chairman of the Scientific council for awarding scientific degrees, Doctor of Economics, Professor

J.Kh. Ataniyazov
Scientific secretary of the Scientific council for awarding scientific degrees, Doctor of Economics, Professor

I.N. Kuziev
Chairman of the scientific seminar under the Scientific council for awarding scientific degrees, Doctor of Economics, Professor

INTRODUCTION (abstract of the Doctor of Philosophy (PhD) dissertation)

The aim of the research work is to develop a scientific proposal and practical recommendations aimed at improving the processes of financial reporting audit.

The tasks of the research work are:

conduct a comprehensive analysis of the contemporary state of auditing in the Republic of Uzbekistan and identify directions for its development;

improve the theoretical foundations and methodological system for organizing audit engagements and, through scholarly substantiation of the conceptual and methodological aspects of auditing financial statement forms, shape a coherent epistemological basis for the auditing profession;

apply principles of comprehensive analysis in auditing current-period financial statements, refine mechanisms for the use of prior-period information, and develop a methodology for testing interrelated and comparative reporting indicators;

study advanced methods for assessing the reliability of the balance sheet and the statement of profit or loss indicators and implement these methods in practice; develop scholarly and practical proposals to improve the audit of the statement of cash flows and the statement of changes in equity;

examine systematically the processes for evaluating the reliability of financial statements prepared in accordance with International Financial Reporting Standards and design mechanisms for their adaptation;

enhance the methodology for determining the reliability of financial statements based on the collection, evaluation, and systematization of audit evidence;

propose scholarly and practical recommendations to improve and standardize, in line with contemporary requirements, the documentation of financial statement audit results.

The object of the research work is audit organizations operating in the Republic of Uzbekistan were selected.

The subject of the research work is a set of economic relations related to the improvement of financial statement audit processes.

Research methods. The research work used analysis and synthesis, induction and deduction, a systematic approach, abstract-logical thinking, monographic observation, statistics, economic analysis and economic-mathematical methods.

The scientific novelty of the study is the following:

In order to ensure the systematic organization and effective conduct of the financial statement audit, the use of a three-stage "plan - verification - conclusion" algorithm for the audit of financial statements is proposed;

A methodology for conducting an audit of financial statements for the current period is proposed by determining the correlation and influence of the balances in the accounting accounts of the previous (past) period, comparative indicators of financial statements and indicators after the date of preparation of the report;

based on the need to assess the reliability of the cash flow report by determining the compatibility of the company's accounting and third-party information on operational, investment and financial activities, as well as the legality of cash flow operations;

Using the “opportunity-pressure-rationalization” methodology, it is proposed to identify errors and frauds in financial statements and to study their impact on the statement.

The practical results of the study are as follows:

an enhanced methodology is proposed for assessing the reliability of financial statements prepared in accordance with International Financial Reporting Standards (IFRS);

it is substantiated that employing general scientific methods is effective when studying the audit of financial statements as an academic discipline, while applying specialized methods is appropriate when considering it as a field of practical activity; effective methods and procedures for assessing the reliability of financial statements are recommended, together with a proposed list of audit evidence to be examined and documents to be prepared by the auditor;

the use of standard forms of unmodified and modified audit opinions on the financial statements is recommended, based on an assessment of the factors influencing the formation of the auditor’s opinion and of the opinion’s impact on users’ decisions.

The reliability of the research results is assessed by the fact that the foreign literature and theoretical data studied were obtained from primary and official sources, the results were discussed at practical seminars at the national and international levels, the research results, conclusions and recommendations were implemented in practice, and the results obtained were based on the analysis of official data of the Ministry of Economy and Finance of the Republic of Uzbekistan, as well as practical data from national and international audit organizations and other authorized organizations. Also, the use of comparative and economic analysis, evaluation and conclusion methods in the research serves to substantiate the theoretical validity of the ideas and proposals put forward by the researcher.

Scientific and practical significance of the research work. The scientific significance of the research results is explained by the fact that the developed proposals will serve to improve the processes of conducting financial statement audits, organize them on the basis of international standards and advanced foreign experience, and serve the scientific and theoretical development of the disciplines “Audit”, “Internal Audit”, “International Auditing Standards” and “Financial Statement Audit” in our country, and can be used in scientific research aimed at improving accounting, economic analysis and auditing.

The practical significance of the research results is determined by the fact that the developed scientific proposals and practical recommendations will serve to improve the processes of financial statement audits by audit organizations and increase the reliability of the auditor’s opinion on financial statements.

Implementation of research results. Based on the scientific results obtained on improving the financial statement audit processes:

a proposal to use a three-stage “plan - examination - opinion” algorithm for the systematic organization and effective conduct of financial statement audits has been applied by leading audit firms within their audit processes and by the Chamber of Auditors of Uzbekistan in developing methodological guidelines on financial

statement audit processes and internal standards of audit organizations (Information Note No. 70 of the Chamber of Auditors of the Republic of Uzbekistan dated 10 July 2024). As a result, financial statement auditing has been aligned into an integrated system, audit quality has been enhanced, and the methodological base has been strengthened. The Chamber of Auditors of Uzbekistan and the audit organization “Grant Thornton” used this approach to create internal standards titled “Analytical Procedures”, “Planning of Financial Statement Audit”, “Audit Evidence”, and “Auditor’s Report on Financial Statements”, as well as methodological guidelines on financial statement auditing;

a proposal to apply a methodology for detecting and assessing misstatements in financial statements through the “opportunity - pressure - rationalization” triad model has been used in the activities of “Grant Thornton” and by the Chamber of Auditors of Uzbekistan in developing internal standards titled “Audit Evidence”, “Auditor’s Responsibilities Relating to Fraud in a Financial Statement Audit”, and “Evaluation of Misstatements Identified During the Audit”, together with methodological guidelines on identifying misstatements and assessing their impact on the financial statements (Information Note No. 70 of the Chamber of Auditors of the Republic of Uzbekistan dated 10 July 2024; Information Note No. 06/620-24AD of “Grant Thornton” dated 6 November 2024). This enabled a 10 percent reduction in audit risk and improved precision in assessing the reliability of financial statements;

a methodology for evaluating the reliability of the statement of cash flows by testing the consistency of operating, investing, and financing indicators has been applied by the Chamber of Auditors of Uzbekistan and “Grant Thornton” in developing improved internal standards titled “Planning of Financial Statement Audit”, “Analytical Procedures”, and “Audit Evidence”, and has been used during audit engagements (Information Note No. 70 of the Chamber of Auditors of the Republic of Uzbekistan dated 10 July 2024; Information Note No. 06/620-24AD of “Grant Thornton” dated 6 November 2024). As a result, labor and time costs for auditing the statement of cash flows were reduced by 15 percent; the methodology enabled assessment of the mutual consistency of operating, investing, and financing indicators and their conformity with primary accounting documents, and supported the preparation of audit working papers specific to the cash flow statement audit.

A proposal to apply an enhanced methodology for assessing the impact of events after the reporting period on the financial statements and to evaluate the influence of prior-period information on the current-period audit through the audit of interrelated and comparative indicators has been used by the Chamber of Auditors of Uzbekistan and “Grant Thornton” to refine the assessment of prior-period effects in current-period audits and to develop internal standards titled “Comparative Information, Comparative Indicators, and Comparative Financial Statements” and “Initial Audit Engagements – Opening Balances”, along with related methodological guidelines (Information Note No. 70 of the Chamber of Auditors of the Republic of Uzbekistan dated 10 July 2024; Information Note No. 06/620-24AD of “Grant Thornton” dated 6 November 2024). Consequently, opportunities were created to improve financial statement audit methodology based on the analysis of current and

prior-period indicators and to strengthen the normative and methodological base of auditing.

Approbation of research results. The research results were discussed at 2 international and 2-republican scientific and practical conferences and positive conclusions were obtained.

Publication of research results. A total of 13 scientific works on the topic of the dissertation, including 8 scientific articles in local journals recommended for publication of the main scientific results of doctoral dissertations by the Supreme Attestation Commission of the Republic of Uzbekistan and 1 scientific articles in reputable foreign journals, were published.

Structure and volume of the dissertation. The dissertation consists of an introduction, three chapters, conclusions and proposals, a list of used literature and appendices. The volume of the dissertation is 158 pages.

ЭЪЛОН ҚИЛИНГАН ИШЛАР РЎЙХАТИ СПИСОК ОПУБЛИКОВАННЫХ РАБОТ LIST OF PUBLISHED WORKS

I бўлим (I часть; Part I)

1. Жумабоев Т.Ғ., Мелиев И.И. Improving the implementation of audit inspection on the basis of software. // International journal of management, it & engineering vol. 12 issue 4, april 2022 issn: 2249-0558 impact factor: 7.119;

2. Жумабоев Т.Ғ. Молиявий ҳисобот аудити натижаларини умумлаштириш ва баҳолаш ҳусусиятлари. // «Молия» илмий журнали. 2023 йил 6-сон. – Тошкент. – Б. 42-51. (08.00.00).

3. Жумабоев Т.Ғ. Ўзбекистонда аудиторлик текширувини ташкил этиш ва ўтказиш ҳусусиятлари. // “Халқаро молия ва ҳисоб” илмий электрон журнали. 2023 йил 2 сон, апрель. (08.00.00).

4. Жумабоев Т.Ғ. Халқаро стандартлар асосида молиявий ҳисобот аудитини ташкил этиш ҳусусиятлари // “AGROIQTISODIYOT” илмий-амалий аграр иқтисодий журнали, 2023 йил, 1 сон. - (146-148 бетлар) (08.00.00).

5. Жумабоев Т.Ғ. Features of gathering evidence about the reliability of financial statements. // E- Global Congress hosted online from Dubai, U.A.E., E-Conference.30 Январь 2025.

6. Жумабоев Т.Ғ. Давлат улушига эга акциядорлик жамиятлари ва бошқа ҳўжалик юритиш субъектлари фаолиятининг самарадорлигини ифодаловчи кўрсаткичлар таҳлили. Корпоратив бошқаруvingннг замонавий стандартларини жорий этишда акциядорларнинг ролини кўчайтириш йўллари. // Халқаро илмий-амалий конференция материаллари тўплами. 2018 йил 14 декабрь. – Б. 59-61.

7. Жумабоев Т.Ғ. Аудит натижалари бўйича аудитор фикрини умумлаштириш масалалари. // “Бюджет харажатлари самарадорлигини ошириш ва давлат молиявий назорати фаолиятини такомиллаштириш” мавзусидаги республика илмий-амалий конференция материаллари тўплами – Т.: “Onur Print”, 2024 йил 4-март – Б. 89-91.

8. Жумабоев Т.Ғ. Аудиторлик текширувини дастурий таъминот асосида амалга оширишни такомиллаштириш. // “Иновацион ёндашув асосида молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартларини жорий этиш”. Халқаро илмий-амалий конференция материаллари тўплами – Т.: ТМИ, 2022 йил 16 сентябрь. – Б. 375-381.

II бўлим (II часть; Part II)

9. Жумабоев Т.Ғ., Мелиев И.И. Аудитни фан ва амалий фаолият сифатида тадқиқ этиш ҳусусиятлари // «Молия» илмий журнали. 2022 йил 5-сон. – Тошкент. – Б. 50-60.;

10. Жумабоев Т.Ғ. Practical issues of auditing in Uzbekistan. // International Journal of Economic Perspectives, vol. 16 issue 12, December 2022, ISSN: 1307-1637, 82-91 pages (08.00.00).

11. Жумабоев Т.Ғ. Auditing in the CIS: problems and solutions. // “Молиявий технологиялар” илмий электрон журналы. 2022 йил 1 сон, январь
12. Жумабоев Т.Ғ., Мелиев И.И. Мустиқил давлатлар ҳамдўстлигига аъзо давлатларда халқаро аудит стандартларини қўллаш тажрибаси. // «Логистика ва иқтисодиёт» илмий-электрон журнал, 2021 йил, 4 сон. – Б. 176-184;
13. Жумабоев Т.Ғ., Якубов У.К. // Акционерлик жамиятлари фаолият самарадорлигини таҳлили. “Халқаро молия ва ҳисоб” илмий электрон журналы. 2018 йил 6 сон, декабрь;

Автореферат «Public Publish Printing» нашриётида таҳрирдан ўтказилди.

Босишга рухсат этилди: 13.10.2025 йил.
Бичими: 60x84 1/8 «Times New Roman»
гарнитурда рақамли босма усулда босилди.
Шартли босма табоғи 4,2. Адади: 100. Буюртма: № 22.

«PUBLIC PUBLISH PRINTING» МЧЖ
босмахонасида чоп этилди.
Тошкент, М.Улугбек тум., Мойлисой, 22.