

**ЎЗБЕКИСТОН РЕСПУБЛИКАСИ ОЛИЙ ВА ЎРТА МАХСУС
ТАЪЛИМ ВАЗИРЛИГИ**

ТОШКЕНТ МОЛИЯ ИНСТИТУТИ

МАГИСТРАТУРА БЎЛИМИ

Қўлёзма ҳуқуқида
УДК: 658.1

ТУРСУНХОДЖАЕВА ФЕРУЗА ҲУСАН ҚИЗИ

**АКЦИЯДОРЛИК ЖАМИЯТЛАРИ ФАОЛИЯТИНИНГ
АУДИТОРЛИК ТЕКШИРУВИДА ХАЛҚАРО
СТАНДАРТЛАРНИ ТАДБИҚ ЭТИШ МАСАЛАЛАРИ**

Мутахассислик: 5А230902-Аудит (тармоқлар ва соҳалар бўйича)

Магистр академик даражасини олиш учун ёзилган

ДИССЕРТАЦИЯ

Илмий раҳбар:
и.ф.н., проф. Ш.Файзиев

ТОШКЕНТ-2017

Диссертация Тошкент молия институти «Аудит» кафедрасида бажарилган.

Илмий раҳбар

и.ф.н., профессор Файзиев Ш.

Кафедра мудири

и.ф.д., профессор Туйчиев А.

Магистратура бўлими бошлиғи

и.ф.н., доцент Ортиқов У.

МУНДАРИЖА:

Кириш	3
I боб. АКЦИЯДОРЛИК ЖАМИЯТЛАРИ ФАОЛИЯТИНИНГ АУДИТОРЛИК ТЕКШИРУВИДА ХАЛҚАРО СТАНДАРТЛАРНИ ҚЎЛЛАШНИНГ ТАШКИЛИЙ-ҲУҚУҚИЙ АСОСЛАРИ ВА УЛАРНИНГ АҲАМИЯТИ...	8
1.1. Аудиторлик текширувларида халқаро стандартларни қўллашнинг моҳияти, мақсади ва унинг ўзига хос хусусиятлари.....	8
1.2. Акциядорлик жамиятлари фаолиятининг аудиторлик текширувида халқаро стандартларни қўллашнинг ташкилий-ҳуқуқий асослари.....	19
1.3. Акциядорлик жамиятлари фаолиятининг аудиторлик текширувида халқаро стандартларни қўллашнинг аҳамияти .. 1-боб бўйича хулоса	25 28
II боб. АКЦИЯДОРЛИК ЖАМИЯТЛАРИ ФАОЛИЯТИНИНГ АУДИТОРЛИК ТЕКШИРУВИДА ХАЛҚАРО СТАНДАРТЛАРНИ ҚЎЛЛАШНИНГ ҲОЗИРГИ АМАЛИЁТИ	29
2.1. Аудиторлик текширувларини режалаштириш жараёнида халқаро стандартлар қўллаш тартиби.....	29
2.2. Аудиторлик текширувларини ўтказиш жараёнида халқаро стандартларни қўллашнинг ўзига хос хусусиятлари.....	40
2.3. Халқаро стандартлар асосида аудиторлик хулосалари ва ҳисоботларини тузиш тартиби..... 2-боб бўйича хулоса	49 56
III боб. АКЦИЯДОРЛИК ЖАМИЯТЛАРИ ФАОЛИЯТИНИНГ АУДИТОРЛИК ТЕКШИРУВИДА ХАЛҚАРО СТАНДАРТЛАРНИ ҚЎЛЛАШНИ ТАКОМИЛЛАШТИРИШ	57
3.1. Акциядорлик жамиятлари аудиторлик текширувларида халқаро стандартларни жорий этиш масалалари.....	57
3.2. Халқаро стандартлар асосида аудиторлик текширувлари сифатини ошириш йўналишлари..... 3-боб бўйича хулоса	62 69
Хулоса	71
Фойдаланилган адабиётлар рўйхати	74
Иловалар	80

КИРИШ

Диссертация мавзусининг долзарблиги. Мамлакатимизда корпоратив бошқарув принциплари тўла-тўқис жорий этилиши учун халқаро талабларни ҳисобга олган ҳолда акциядорлик жамиятларида корпоратив бошқарув тизимининг самарадорлигини ошириш, шунингдек, уларнинг инвестиция жараёнларида ҳамда иқтисодиётдаги таркибий ўзгаришларни амалга оширишда кенг иштирокини таъминлаш бугунги кунда долзарб масалалардан биридир. Республикамиз иқтисодиётини узлуксиз ривожланиши ҳамда жаҳон хўжалиги ва молиявий тизимига тобора интеграциялашуви, бу борада давлатимизнинг бош ислохотчи бўлиб оқилona сиёсат олиб бораётгани пировард натижада Ўзбекистоннинг жаҳон ҳамжамиятидаги мавқеи ва нуфузини янада оширмоқда.

Акциядорлик жамиятлари фаолиятини янада ривожлантириш, уларга хорижий инвестицияларни жалб этиш борасида республикамиз раҳбарияти томонидан кенг имтиёзлар берилган. Аммо бу борада талайгина муаммолар учраб турибди. Ўзбекистон Республикасининг Президенти Ш.Мирзиёев бу ҳақда қуйидагиларни таъкидлайди: ““Ноль” қиймати бўйича 1 минг 27 та объект сотилган. Албатта, бу яхши, бироқ нима учун уларнинг кўпчилиги, баъзиларини ҳисобга олмаганда, ишга туширилмаган ва вайрона ҳолида ётибди? Биз уларнинг ўрнига нимани ташкил этдик, қандай қувватлар ва ишлаб чиқаришлар барпо этилди, қанча одам иш билан банд? Нима учун сотилиши лозим бўлган 119 та акциядорлик жамиятидан фақат ярмининг 15 фоизлик улуши хорижий инвесторларга сотилган?”¹

Бу соҳада ислохотларни тўғри амалга ошириш, хорижий инвестицияларни кенг жалб қилиш мақсадида Ўзбекистон Республикаси Президентининг 2015 йил 24 апрелдаги “Акциядорлик жамиятларида

¹ Мирзиёев Ш. Танқидий таҳлил, қатъий тартиб-интизом ва шахсий жавобгарлик – ҳар бир раҳбар фаолиятининг кундалик қондаси бўлиши керак. Ўзбекистон Республикаси Президенти Шавкат Мирзиёевнинг мамлакатимизни 2016 йилда ижтимоий-иқтисодий ривожлантиришнинг асосий яқунлари ва 2017 йилга мўлжалланган иқтисодий дастурнинг энг муҳим устувор йўналишларига бағишланган Вазирлар Маҳкамасининг кенгайтирилган мажлисидаги маъруза, 2017 йил 14 январь. - Тошкент: «Ўзбекистон», 2017. - 104 б. 37-бет.

замонавий корпоратив бошқарув услубларини жорий этиш чора-тадбирлари тўғрисида”ги ПФ-4720 Фармонининг қабул қилинган эди.

Мазкур Фармон акциядорлик жамиятлари фаолиятини ривожлантиришда муҳим ҳисобланади. Ушбу Фармоннинг 8-бандига мувофиқ “Акциядорлик жамиятлари фаолиятининг очиклигини ошириш, улар томонидан халқаро стандартлар асосида аудит ва молиявий ҳисобот ахборотини нашр қилиш”² белгилаб қўйилган. Бу ҳолат ўз-ўзидан акциядорлик жамиятларида халқаро аудит стандартлари асосида аудиторлик текширувларини ўтказишни талаб қилади.

Ўзбекистон Республикасида молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартларини қўллаш, бизнесни ривожлантиришда ички ва ташқи аудит каби хизматлар фаолиятида аудит ва сифат назоратининг халқаро стандартларини жорий этиш бўйича ишлар амалга оширилди. Халқаро аудит амалиётига кўра аудиторлик фаолиятида муҳим масалалардан бири аудиторлик далилларини йиғиш, уларга аналитик ишлов бериш ва аудиторлик ҳисоботлари асосида аудиторлик хулосасини тузиш ҳисобланади. Бундан кўзланган асосий мақсад хўжалик субъектлари даромадлиги, ликвидлиги ва тўлов қобилиятига жиддий эътибор қаратиш натижасида аудитор томонидан бериладиган аудиторлик хулосасига боғлиқ бўлади. Ушбу ҳолат акциядорлик жамиятларида молиявий ҳисоботларни тузишда ташқи аудитни баҳолаш ва такомиллаштириб боришни тақозо этади.

Тадқиқот объекти ва предмети. Тадқиқотнинг объекти бўлиб, «Konsauditinform» аудиторлик ташкилоти ҳисобланади. Тадқиқот предмети акциядорлик жамиятлари фаолиятини аудиторлик текширувида халқаро стандартларни тадбиқ этиш масалалари ҳисобланади.

Тадқиқот ишининг мақсади ва вазифалари. Ушбу магистрлик диссертация ишининг мақсади акциядорлик жамиятлари аудиторлик

² Ўзбекистон Республикаси Президентининг 2015 йил 24 апрелдаги “Акциядорлик жамиятларида замонавий корпоратив бошқарув услубларини жорий этиш чора-тадбирлари тўғрисида”ги ПФ-4720 Фармони. www.lex.uz

текширувларида халқаро стандартларни қўллаш юзасидан тегишли хулоса ва таклифларни киритиш ҳисобланади.

Юқоридаги мақсаддан келиб чиқиб, ишни бажаришда қуйидаги вазифалар белгилаб олинди:

- иқтисодиётни диверсификациялаш шароитида аудиторлик фаолиятини ривожлантиришнинг аҳамияти ва зарурлигини тадқиқ қилиш;
- аудиторлик фаолиятининг миллий стандартларини ишлаб чиқиш заруриятини асослаш;
- халқаро аудиторлик стандартларининг турларини тўла-тўқис ўрганиб чиқиш;
- акциядорлик жамиятлари аудиторлик текширувларида халқаро стандартларнинг қўлланилиш даражаси билан танишиш;
- халқаро аудиторлик стандартларини Ўзбекистонда қўллаш бўйича таклифлар ишлаб чиқиш.

Тадқиқотнинг илмий янгилиги. Тадқиқотнинг илмий янгилиги қуйидагиларда ўз ифодасини топган:

- акциядорлик жамиятларида халқаро аудит стандартларини қўллашнинг зарурлиги очиқ берилди;
- халқаро аудит стандартларининг акциядорлик жамиятлари молиявий ҳисоботлари ишонччилигини тасдиқлашдаги аҳамияти тадқиқ қилинди;
- аудитни режалаштириш, текширув ўтказиш ва якуний босқичда халқаро стандартларни қўллаш тартиби ўрганилди;
- аудиторлик ҳисоботи ва хулосасини тузиш бўйича халқаро ва миллий аудит стандартлари асосий талаблари қиёсий таҳлил қилинди;
- халқаро аудит стандартларини республикаимиз амалиётида қўллаш борасидаги муаммолар тадқиқ қилинди ва уларни бартараф этиш бўйича тавсиялар ишлаб чиқилди;
- халқаро стандартлар асосида аудиторлик текширувлари сифатини ошириш бўйича таклифлар ишлаб чиқилди.

Тадқиқотнинг асосий масалалари ва фаразлари. Тадқиқотнинг асосий масалалари ва фаразлари қуйидагилардир:

- мамлакат иқтисодиётини ривожлантиришда аудиторлик фаолиятини ривожлантириш муҳим ўрин тутди;

- акциядорлик жамиятлари фаолиятини аудиторлик текширувида халқаро стандартларни қўллашнинг аҳамияти илмий жиҳатдан асосланиши тадқиқот мавзусининг услубиятини очиб беради;

- молиявий ҳисобот аудитини ўтказишда халқаро стандартлардан фойдаланиш тартибини ўрганиш мақсадга мувофиқдир;

- акциядорлик жамиятлари фаолиятини аудиторлик текширувида халқаро стандартлар қўллаш орқали аудит иши сифатини янада ривожлантириш имкониятларини очиб бериш мумкин.

Тадқиқот мавзуси бўйича адабиётлар шарҳи (таҳлили). Акциядорлик жамиятлари аудиторлик текширувларида халқаро стандартларни қўллаш масалалари В.Н.Тютюрюковнинг “Международные стандарты аудита” дарслиги (-М.: “Дашков и К”, 2009. 5-175-бетлар), Л.И.Воронинанинг “Аудит” дарслиги (-М.: “Омега-Л”, 2014. 45-48-бетлар), Ш.Н.Файзиев ва А.А.Каримовларнинг “Аудит” ўқув қўлланмаси (-Т.: “ИQTISOD-MOLIYA”, 2013. 33-39-28 бетлар) ҳамда И.Н.Қўзиевнинг “Аудиторлик ҳисоботларини тузиш ва уларни умумлаштириш: назария ва методологик муаммолар” монографиясида (-Т.: “ИQTISOD-MOLIYA”, 2015. 28-28 бетлар) кенг ёритилган. Аммо акциядорлик жамиятлари аудиторлик текширувларида халқаро стандартларни қўллаш масалалари мазкур адабиётларда тўлиқроқ ёритилмаган.

Тадқиқотда қўлланилган услубиётнинг тавсифи. Тадқиқот масалалари бўйича шахсий календар иш режаси тузилиб, унга кўра қуйидаги изланишлар олиб борилди:

- тадқиқот учун зарур бўлган усул ва йўналишлар рўйхати тузилди ва ўрганиб чиқилди ҳамда тадқиқот ўтказиш учун танлаб олинди;

- илмий-тадқиқот муаммоси шакллантирилди ва тавсифланди;

- тадқиқот жараёнида ҳал этилиши лозим бўлган саволлар тузилди;
- тадқиқот долзарблиги, янгилиги ва амалий аҳамиятга эгалиги асосланди.

Диссертациянинг назарий ва амалий аҳамияти. Диссертациядаги илмий хулосалар ва тавсиялар акциядорлик жамиятлари аудиторлик текширувларида халқаро стандартларни қўллашга имконият яратади.

Тадқиқот натижаларидан акциядорлик жамиятлари аудиторлик текширувларида халқаро стандартларни қўллашни такомиллаштириш борасида меъёрий-ҳуқуқий ҳужжатларни ишлаб чиқишда, олий ўқув юртларида амалий қўлланма сифатида фойдаланиш мумкин.

Тадқиқот натижалари бўйича 2016 йил 13 апрелда Тошкент молия институтида ўтказилган “Тижорат банкларининг ресурс базасини мустаҳкамлаш, инвестицион фаоллиги ва молиявий барқарорлигини оширишнинг долзарб масалалари” мавзусидаги Республика илмий-амалий конференциясида “Аудитнинг халқаро стандартларини Ўзбекистонда қўллаш муаммолари” ҳамда 2017 йил 28 мартда “Иқтисодиётни модернизациялаш шароитида ишлаб чиқариш инфратузилмасини мутаносиб ривожлантиришнинг асосий йўналишлари” мавзусидаги Республика илмий-амалий конференциясида “Акциядорлик жамиятлари фаолиятининг аудиторлик текширувида халқаро стандартларни қўллашнинг аҳамияти” мавзусида илмий тезислар нашр қилинган.

Диссертация ҳажми ва тузилиши. Илмий иш кириш, 3 та боб, 8 та параграф, хулоса, фойдаланилган адабиётлар рўйхати ва иловалардан иборат.

I БОБ. АКЦИЯДОРЛИК ЖАМИЯТЛАРИ ФАОЛИЯТИНИНГ АУДИТОРЛИК ТЕКШИРУВИДА ХАЛҚАРО СТАНДАРТЛАРНИ ҚЎЛЛАШНИНГ ТАШКИЛИЙ-ҲУҚУҚИЙ АСОСЛАРИ ВА УЛАРНИНГ АҲАМИЯТИ

1.1. Аудиторлик текширувларида халқаро стандартларни қўллашнинг моҳияти, мақсади ва унинг ўзига хос хусусиятлари

Ўзбекистон Республикасида олиб борилаётган ислохотлар самарасини янада ошириш, давлат ва жамиятнинг ҳар томонлама ва жадал ривожланиши учун шарт-шароитлар яратиш, мамлакатимизни модернизация қилиш ҳамда ҳаётнинг барча соҳаларини либераллаштириш бўйича 2017 йил 7 февраль куни Ўзбекистон Республикаси Президентининг “Ўзбекистон Республикасини янада ривожлантириш бўйича Ҳаракатлар стратегияси тўғрисида”ги ПФ-4947-сон Фармони имзоланди. Мазкур Фармоннинг 2017-2021 йилларда “Ўзбекистон Республикасини ривожлантиришнинг бешта устувор йўналиши бўйича ҳаракатлар стратегияси” номли 1-илоvasида “Хизмат кўрсатиш соҳасини жадал ривожлантириш, ялпи ички маҳсулотни шакллантиришда хизматларнинг ўрни ва улушини ошириш, кўрсатилаётган хизматлар таркибини, энг аввало, уларнинг замонавий юқори технологик турлари ҳисобига тубдан ўзгартириш”³ вазифаси белгилаб берилди.

Демак, яқин келажакда хизматлар соҳасининг республикамиз иқтисодиётидаги улушини янада ошириш устувор вазифадир. Хизмат соҳаси ҳақида гап кетганида унинг муҳим таркибий қисми ҳисобланган аудиторлик фаолиятига ҳам катта эътибор қаратиш даркор.

Аудит стандартлари – бу ўзининг профессионал фаолияти давомида ҳамма аудиторлар риоя қилиши лозим бўлган ягона асос тамойиллардир. Халқаро аудиторлик стандартларини ишлаб чиқишда аудитнинг

³ Ўзбекистон Республикаси Президентининг 2017 йил 7 февралдаги “Ўзбекистон Республикасини янада ривожлантириш бўйича Ҳаракатлар стратегияси тўғрисида”ги ПФ-4947-сон Фармони. 3.2-банд. Ўзбекистон Республикаси конун ҳужжатлари тўплами, 2017 й., 6-сон, 70-модда

тамойилларига таянилади. Аудитнинг тамойиллари асосида стандартлар бунёд этилади.

Аудиторлик стандартлари орқали аудиторларнинг профессионал тайёргарлик даражаси, улар ишининг сифати тартибга солиниб турилади. Стандартлар орқали аудиторларни тайёрлаш дастурлари ва аудиторларни аттестация қилишнинг ягона талаб мезонлари белгиланади.

Шунингдек, аудиторлик стандартлари аудит ўтказиш сифатини ва аудиторларнинг жавобгарлик меъёрларини аниқлашда судда исбот учун асос бўлиб хизмат қилади.

Стандартлар аудиторлик текширувини ўтказишнинг умумий йўналишини, текшириш ҳажмини, аудиторлар ҳисоботининг тузилишини, услубият масалаларини, шунингдек аудиторлар риоя этиши лозим бўлган талабларни белгилайди.

Аудиторлик стандартларига риоя қилиш аудит сифати даражасини ва аудит натижаларининг ишончлилигини таъминлайди. Аудиторлик стандартлари судда аудиторларнинг ҳаққоний ишлаганлигининг асоси бўлиб хизмат қилади. Агар аудитор стандартдан чекиниш қилган бўлса, бунинг сабабини кўрсатиши лозим. Аудиторлик стандартларнинг қуйидаги жиҳатлари мавжуд:

- унга риоя қилиш орқали аудиторлик текширишнинг юқори сифатли бўлиши таъминланади;
- аудиторлик текшириш амалиётида янги илмий ютуқларни қўллаш мумкин;
- муайян вазиятларда аудиторнинг ҳатти-ҳаракатини аниқлайди.

Турли мамлакатларда аудиторлик фаолиятига турлича ёндошилишига қарамасдан, жаҳон хўжалиги ва молия бозорларининг байналмиллалашуви кучайиб бораётганлигини акс эттирувчи унификацияланган қоидаларни ишлаб чиқиш зарур.

Халқаро аудит тизимининг унификацияланган ҳолда ташкил қилиш учун, аввало, бухгалтерия ҳисобининг байналмиллалашувиغا эътибор қаратиш

лозим. Ана шу мақсадда 1973 йил 29 июнда Австралия, Канада, Франция, ГФР, Япония, Мексика, Нидерландия, Буюк Британия ва Ирландия ҳамда АҚШ бухгалтерлар ташкилотлари ўртасидаги келишув натижаси сифатида Бухгалтерия ҳисоби стандартлари халқаро стандартлари қўмитаси (International Accounting Standards Committee - IASC) ташкил этилди. Ҳозирги вақтда унинг ишида жаҳоннинг 103 мамлакатидан 142 та аъзо қатнашмоқда.

Кейинги йилларда аудитга бўлган талабларни уйғунлаштириш борасида ишлар халқаро даражада такомиллаштирилмоқда. Турли ташкилотлар, шу жумладан бухгалтерия стандартлари бўйича махсус қўмита (IASC), халқаро бухгалтерлар федерацияси (1977 йилда ташкил этилган) бу масала бўйича фаол шуғулланмоқда. Молиявий ҳисоботларнинг ягона халқаро тизимини халқаро бухгалтерия ҳисоби стандартлари асосида барпо қилиш ва уни такомиллаштириш заруриятидан келиб чиқиб, Халқаро бухгалтерлар федерацияси таркибида доимий автоном қўмита ҳуқуқларига эга бўлган аудиторлик амалиёти бўйича халқаро қўмита тузилган. У Халқаро бухгалтерлар федерацияси кенгаши номидан аудит стандартларини чоп этди, шунингдек аудит текширишларини ўтказиш билан бир вақтда қўшимча хизмат кўрсатиш бўйича халқаро стандартларни ишлаб чиқди. Булар бухгалтер-аудиторлик касбининг ривожланиши ва имкони борича халқаро миқёсда аудитга ёндашишнинг ягона тизимини яратишга мўлжалланган.

Миллий ҳисоб ва аудит тизимларини халқаро миқёсда уйғунлаштириш мақсадида 1966 йилда Халқаро тадқиқот гуруҳи тузилган эди. Ушбу тадқиқот гуруҳига АҚШнинг бухгалтер-аудиторлари, шунингдек Канада, Англия, Уэльс, Шотландия, Ирландия давлатларининг махсус мутахассислари киритилган. Мазкур ташкилот жаҳоннинг кўпгина давлатларида тадқиқот ўтказиб, миллий ҳисоб ва аудит тизимлари ўртасидаги тафовутлар хусусида ҳисобот тайёрлаган. Ҳисобот маълумотлари натижаларига кўра бухгалтерия ҳисоби ва аудит стандартлари бўйича махсус халқаро ташкилот тузишга қарор қилинган. Натижада халқаро ҳисоб ва аудит стандартларини ишлаб

чиқувчи Бухгалтерия ҳисоби стандартлари бўйича қўмита (IASC) ва Халқаро бухгалтерлар федерацияси (IFAC) тузилган.

Бухгалтерия ҳисоби стандартлари бўйича қўмита (IASC) бухгалтерия ҳисоби ва аудитнинг стандартларини ишлаб чиқиш ҳамда уни бутун дунёга тарғиб қилиш мақсадида тузилган.

Бошқа халқаро ташкилотлардан фарқли ўлароқ Бухгалтерия ҳисоби стандартлари бўйича қўмита таркибига фақат ноҳукумат ташкилотлари киритилади. Қўмитага раҳбарлик қилиш доимий ишловчи секретариат томонидан амалга оширилади. Секретариат таркибига 13 та давлат ва 4 та халқаро ташкилотнинг вакиллари киритилади.

Халқаро бухгалтерлар федерацияси (IFAC) 1977 йилда бухгалтерлик касбини юқори даражага олиб чиқиш мақсадида тузилган. Ушбу ташкилотнинг бажарадиган вазифалари IASCнинг вазифалари билан мос тушади. Жаҳоннинг 75 мамлакатининг профессионал ҳисоб ташкилотлари IFACнинг аъзолари бўлиб ҳисобланишади.

Шунингдек, бухгалтерия ҳисоби ва аудит тизимларининг стандартларини унификациялаштириш муаммолари билан БМТнинг ҳисоб ва ҳисоботларнинг халқаро стандартлари бўйича экспертларнинг ҳукуматлараро ишчи гуруҳи (ISAR) шуғулланади.

Иқтисодий ҳамкорлик ва ривожланиш ташкилоти (OECD) аудитнинг халқаро стандартларини ишлаб чиқишда бевосита қатнашмайди, балки ушбу ташкилот стандартларнинг лойиҳасини кўриб чиқишда иштирок этади. Мазкур ташкилот 1976 йилда тузилган бўлиб, унга қуйидаги давлатлар аъзо бўлишган: Австралия, Австрия, Бельгия, Канада, Дания, Финландия, Франция, Германия, Греция, Исландия, Ирландия, Италия, Япония, Люксембург, Голландия, Янги Зеландия, Норвегия, Португалия, Испания, Швеция, Швейцария, Туркия, Буюк Британия ва АҚШ.

Аудитнинг халқаро стандартларини ишлаб чиқишда фақатгина халқаро ташкилотлар иштирок этмасдан, балки минтақавий ташкилотлар ҳам иштирок этади. Бухгалтерия ҳисоби ва аудитнинг халқаро стандартларини

ишлаб чиқишда энг фаол иштирок этадиган минтақавий ташкилот Европа иқтисодий ҳамжамияти ҳисобланади. Ушбу ташкилот 1957 йилда тузилган бўлиб, унинг таркибига қуйидаги давлатлар киради: Бельгия, Дания, Франция, Германия, Греция, Ирландия, Италия, Люксембург, Голландия, Буюк Британия, Испания ва Португалия.

Европа иқтисодий ҳамжамияти унга аъзо мамлакатларнинг ҳисоб ва аудит тизимларини стандартлаштириш мақсадида 5 та директива ишлаб чиққан. Ушбу директивалардан кўзланган асосий мақсад мазкур ташкилотга аъзо мамлакатларнинг миллий ҳисоб ва аудит тизимларини бир-бирига яқинлаштиришдан иборат. Чунки Европа иқтисодий ҳамжамиятига аъзо мамлакатларнинг миллий ҳисоб ва аудит тизимлари бир-биридан фарк қилади. Масалан, Нидерландия, Буюк Британия ва Ирландияда бухгалтерия ҳисоби ва аудит маълумотлари асосан инвесторлар учун мўлжалланади ҳамда ҳисоб ва аудит маълумотлари бошқарув қарорларини қабул қилишда қўлланилади. Германия, Люксембург ва Бельгияда эса ҳисоб ва аудит маълумотлари, асосан, банк муассасаларига йўналтирилади. Францияда эса ягона унификацияланган ҳисоб ва аудит тизими мавжуд бўлиб, унинг маълумотлари асосан давлат режалаштириш ташкилотларини маълумот билан таъминлашга хизмат қилади.

Бу каби муаммоларни бартараф этиш қийин жараён ҳисобланади. Шу боисдан ҳам мазкур муаммоларни бартараф этиш мақсадида Европа иқтисодий ҳамжамиятининг директивалари ишлаб чиқилган. Масалан, 1984 йил 10 апрелда қабул қилинган 8-директивада Европа иқтисодий ҳамжамиятига аъзо мамлакатлар аудиторларига қўйиладиган малакавий талаблар ишлаб чиқилган. Мазкур директивага биноан ташкилотга аъзо бўлган барча мамлакат аудиторларига қўйиладиган талаблар унификациялаштирилган.

Бухгалтерия ҳисоби ва аудит бўйича Африка Кенгаши 1979 йилда тузилган бўлиб, мазкур ташкилот ушбу қитъа мамлакатларида мавжуд

миллий ҳисоб ва аудит тизимларини бир хил асосга келтиришга хизмат қилади. Ушбу ташкилот таркибига Африка қитъасидаги 27 мамлакат киради.

Лотин Америкасидаги мамлакатларнинг миллий ҳисоб ва аудит тизимларини стандартлаштириш мақсадида Америка мамлакатлари бухгалтерлари ассоциацияси тузилган бўлиб, унинг таркибига 21 та давлат киради. Ушбу ташкилот ҳар 2-3 йилда конференциялар ўтказиши ҳамда ушбу конференциялар натижасига кўра илмий услубий қўлланмаларни чоп этади.

Жанубий-Шарқий Осиё мамлакатлари бухгалтерлари ассоциацияси Индонезия, Малайзия, Филиппин, Сингапур ва Таиланд давлатлари аъзоларидан ташкил топган. Ушбу ташкилот фақатгина бухгалтерларнинг малакасини ошириш билан чекланиб қолмасдан, балки миллий ҳисоб тизимларини бир-бирига мувофиқлаштириш бўйича ҳам ишлар олиб боради.

Осиё ва Тинч океани мамлакатлари бухгалтерлари конфедерацияси таркибига 20 дан ортиқ давлат киради. Ушбу ташкилотнинг мақсади минтақада бухгалтерлик ва аудиторлик касбини ривожлантиришни мувофиқлаштиришдан иборатдир. Мазкур ташкилот эндиликда миллий ҳисоб ва аудит тизимларини уйғунлаштиришга асосий эътиборини қаратмоқда.

Европа бухгалтерлари федерацияси ушбу қитъада йирик профессионал ташкилот ҳисобланади. Мазкур ташкилот ҳам ҳозирги кунда миллий ҳисоб ва аудит тизимини халқаро миқёсда байналмиллаштиришга ҳаракат қилмоқда.

Халқаро аудит стандартлари турли мамлакатларда турлича қўлланилади. Аудит стандартларининг турли мамлакатларида турлича қўлланилишига асосий сабаб ушбу мамлакатларда бухгалтерия ҳисобининг турлича моделлари амал қилишидандир. IFAC ҳузуридаги Халқаро аудиторлик амалиёти қўмитаси (IAPS) аудиторлик фаолияти кам тараққий этган давлатларда ушбу касбнинг мавқеини кўтариш мақсадида халқаро аудиторлик стандартларини қўллашни мувофиқлаштириб туради. Турли мамлакатларда халқаро аудиторлик стандартлари турли даражада

қўлланилади. Бу нарса мамлакатдаги аудиторлик амалиётининг ҳолатига кўп даражада боғлиқдир.

Халқаро стандартларни мамлакатда қўллашда аудитнинг халқаро стандартлари асосида миллий стандартларни ишлаб чиқиши мумкин. Бундан ташқари, баъзи мамлакатларда халқаро стандартлар тўлиғича қабул қилиниши ва миллий стандартлар ишлаб чиқилмаслиги мумкин. Шу каби омиллارни инобатга олган ҳолда бугунги кунга келиб халқаро аудит стандартларининг жаҳон мамлакатлари бўйича қўлланилиш даражасига кўра кўйидаги кўриниши мавжуд:



1.1-расм. Халқаро аудиторлик стандартларининг қўлланилиш даражаси⁴.

АҚШ, Канада ва Буюк Британиянинг аудиторлик фаолиятида миллий стандартлар амал қилади, халқаро аудиторлик стандартлари фақатгина маълумот учун ишлатилади.

Австралия, Бразилия, Нидерландия ва бошқа давлатларда халқаро аудиторлик стандартлари миллий аудиторлик стандартларини ишлаб чиқишда асос бўлиб хизмат қилади. Ўзбекистон ҳам мана шу давлатлар тоифасига киради.

⁴ Каримов А., Исломов Ф., Авлоқулов А. Халқаро аудит. Дарслик. –Т.: “IQTISOD-MOLIYA”, 2015. 36-бет

Малайзия ва Нигерияда миллий стандартлар ишлаб чиқилмайди, уларнинг аудиторлик амалиётида халқаро стандартлар тўлиғича амал қилади.

Ҳар бир мамлакатда аудитнинг стандартларини ишлаб чиқишда махсус ташкилотлар фаолият юритади. Масалан, АҚШда стандартларни ишлаб чиқиш билан Молиявий ҳисобот стандартларини ишлаб чиқувчи кенгаш (FASB) шуғулланади. Ушбу стандартларнинг амал қилиниши назорат қилиш ҳукуматнинг Қимматли қоғозлар ва биржалар бўйича комиссияси (SEC) зиммасига юклатилган. FASB ва SECнинг ўзаро ҳамкорлиги туфайли АҚШда аудитнинг стандартлари аъло даражада амал қилади.

Буюк Британияда эса бухгалтерия ҳисоби ва аудит соҳасида сиёсат, асосан, ноҳукумат ташкилотлар томонидан олиб борилади. Шу боисдан АҚШ ва Буюк Британияда қабул қилинган аудит стандартлари бир-бирига мос тушмайди.

Францияда аудитнинг миллий стандартларини Миллий компания кўмитаси томонидан ишлаб чиқилади. Ушбу давлатда қабул қилинадиган аудитнинг миллий стандартлари халқаро стандартларга тўлиғича мос келади, айрим мутахассисларнинг айтишича, Францияда қабул қилинадиган миллий стандартлар «Халқаро стандартларнинг французча варианты» деб юритилади.

Озарбайжонда аудит стандартлари Аудиторлар палатаси томонидан ишлаб чиқилади. Аудиторлар палатаси қошида стандартлаштириш бўлими мавжуд бўлиб, бу бўлим халқаро стандартларни ўрганиш, уларни маҳаллий шароитга мослаштириш, илғор тажрибаларни алмашиш каби вазифаларни бажаради.

Аудитнинг стандартларини ишлаб чиқишда 12 кишидан иборат бўлган комиссия тузилган бўлиб, унга миллий ва халқаро доирадаги юксак малакали аудиторлар киради. Озарбайжон Республикасида Аудиторлар палатаси тузилганидан буён (1994 йил) аудитнинг 19 та стандарти ишлаб чиқилди.

Аудиторлик стандартларида кўзда тутилладиган энг муҳим жиҳатлардан бири, бу аудиторлик касбининг юксак нуфузига эришиши ҳисобланади. Бу жараёнда аудиторларнинг ахлоқ қоидаларини эслаб ўтиш лозим.

Жамоатчилик ишончини қозониш, ўз хизматлари даражсини юқори савияда тутиб туришга ҳар қандай касб учун этика кодекси зарур. Аудиторларнинг мижозлари, шунингдек молиявий ҳисобдан фойдаланувчи учинчи юридик шахсларнинг аудит текшируви сифатига ишониши муҳим аҳамиятга эга.

Жаҳон миқёсида аудиторлик этикасининг вужудга келиши ва ривожланишига АICPA (Америка қасамиётчи бухгалтерлар институти), GAAS (Дунёда амал қилаётган аудиторлар стандарти) ва SEC (қимматли қоғоз ва биржа операцияларининг баҳо комитети)лари катта таъсир кўрсатиб келади.

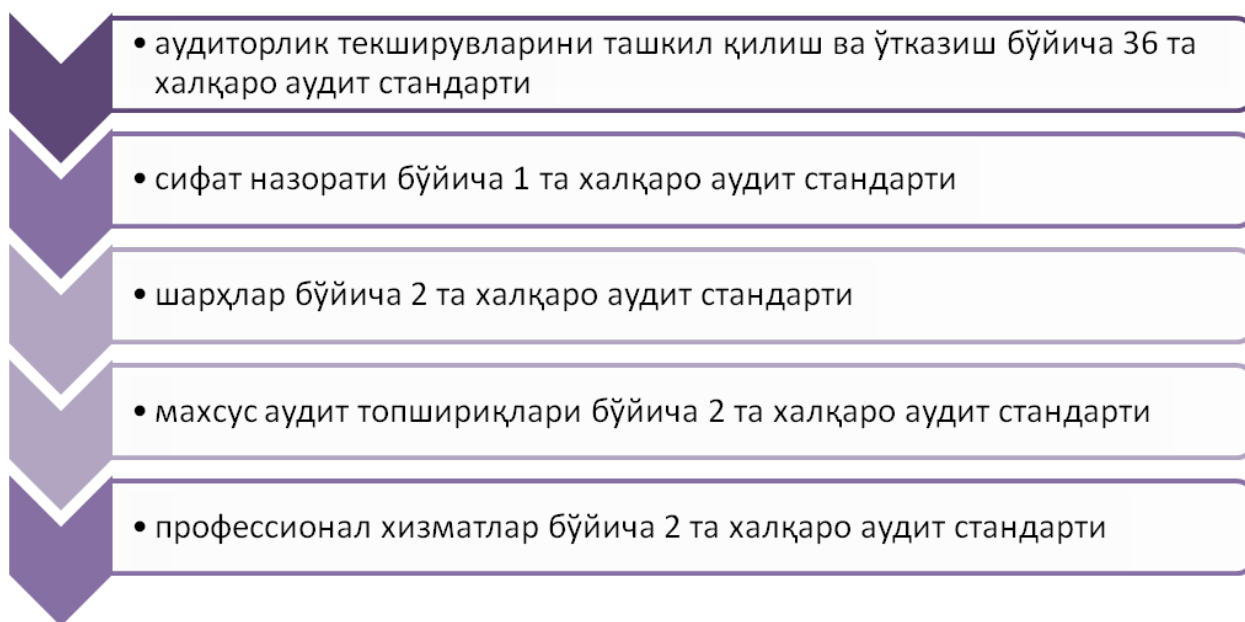
Мамлакатимизда аста-секин аудитнинг миллий андозалари ишлаб чиқилмоқда. Аудитнинг миллий андозаларини ишлаб чиқишда, аввало, халқаро андозаларга мурожаат этилади. Аудитнинг халқаро андозалари Халқаро бухгалтерия андозалари бўйича қўмита (ХБАБҚ) таркибида доимий қўмита ҳуқуқларига эга бўлган Аудиторлик ама-лиёти бўйича халқаро қўмита томонидан ишлаб чиқилади. Ушбу қўмита 1973 йилда тўққиз мамлакат, яъни Канада, Австрия, Германия, Франция, Япония, Мексика, Нидерландия, Буюк Британия ва АҚШнинг профессионал бухгалтерия тузилмалари томонидан таъсис этилган.

Аудиторлик амалиёти бўйича халқаро қўмита Халқаро бухгалтерлар федерацияси кенгаши номидан аудит стандартларини чоп этди, шунингдек, аудит текширишларини ўтказиш билан бир вақтда қўшимча хизмат кўрсатиш бўйича халқаро стандартларни ишлаб чиқди.

Бугунги кунда халқаро аудит стандартлари 43 тани ташкил қилиб, улар қуйидагилардан иборат (1.2-расм).

Шу билан биргаликда Ўзбекистон суверен давлат сифатида аудит бўйича ҳуқуматлараро ва халқаро профессионал ташкилотларга кириши ҳамда аудитнинг халқаро андозаларини ишлаб чиқишда фаол иштирок этиши лозим. Бу эса миллий аудиторлик андозаларини халқаро андозалар билан мувофиқлаштириш имконини беради. Бу тадбирлар охир-оқибатда

республикамизнинг жаҳон иқтисодий интеграциясига тобора чуқурроқ кўшилишига имкон беради.



1.2-расм. Халқаро аудит стандартлари таркиби⁵.

Ҳозирги кунда аудитнинг халқаро стандартлари рўйхати қуйидагилардан иборат:

- «Халқаро аудит стандартлари ва турдош хизматларга изоҳ» - 100-сон ХАС;
- «Терминлар глоссарийси» - 110-сон ХАС;
- «Халқаро аудит стандартларининг концептуал асослари» - 100-сон ХАС;
- «Молиявий ҳисоботлар аудитининг мақсади ва уни тартибга солувчи асосий тамойиллар» - 200-сон ХАС;
- «Аудит ўтказиш тўғрисидаги келишув хати» - 210-сон ХАС;
- «Аудит сифатини назорат қилиш» - 220-сон ХАС;
- «Ҳужжатлаштириш» - 230-сон ХАС;
- «Алдаш ва хато» - 240-сон ХАС;
- «Молиявий ҳисобот аудити бўйича қонунлар ва меъёрий ҳужжатларни кўриб чиқиш» - 250-сон ХАС;
- «Аудитни режалаштириш» - 300-сон ХАС;

⁵ Ўзбекистон Республикаси молия вазирлиги маълумотлари асосида тайёрланган.

- «Бизнесни билиш» - 310-сон ХАС;
- «Аудитда муҳимлик» - 320-сон ХАС;
- «Таваккалчиликни ва ички назорат тизимини баҳолаш» - 400-сон ХАС;
- «Компьютер ахборот тизими шароитида аудит» - 401-сон ХАС;
- «Хизмат кўрсатувчи ташкилотлар хизматларидан фойдаланувчи субъектлар аудитига доир саволлар» - 402-сон ХАС;
- «Аудиторлик далиллар» - 500-сон ХАС;
- «Аудиторлик далиллар – аниқ моддаларга тааллуқли қўшимча саволлар» - 501-сон ХАС;
- «Дастлабки молиявий ҳисобот аудитида бошланғич қолдиқлар бўйича аудиторнинг маъсулияти» - 510-сон ХАС;
- «Таҳлилий амаллар» - 520-сон ХАС;
- «Аудиторлик танлаш ва тестлашнинг бошқа танлаш амаллари» - 530-сон ХАС;
- «Ҳисоб баҳолашларнинг аудити» - 540-сон ХАС;
- «Манфаатдор томонлар» - 550-сон ХАС;
- «Келгуси давр молиявий маълумотларини ўрганиш» - 560-сон ХАС;
- «Узлуксиз фаолият» - 570-сон ХАС;
- «Субъект раҳбариятига тушунтириш бериш» - 580-сон ХАС;
- «Бошқа аудиторлар иш натижаларидан фойдаланиш» - 600-сон ХАС;
- «Ички аудит хизмати ишини кўриб чиқиш» - 610-сон ХАС;
- «Эксперт хизматидан фойдаланиш» - 620-сон ХАС;
- «Молиявий ҳисобот бўйича аудиторлик хулосаси» - 700-сон ХАС;
- «Таққосланадиган кўрсаткичлар» - 710-сон ХАС;
- «Текширилган молиявий ҳисоботларда бошқа ахборотлар» - 720-сон ХАС;
- «Махсус мақсаддаги аудит шартномаси бўйича аудиторлик ҳисобот» - 800-сон ХАС;
- «Истиқболли молиявий маълумотларни текшириш» - 810-сон ХАС;

- «Молиявий ҳисоботнинг шарҳи бўйича келишув» - 910-сон ХАС;
- «Молиявий ҳисоботга тааллуқли амалларни бажариш бўйича келишув» - 920-сон ХАС;
- «Молиявий маълумотларнинг компиляцияси бўйича келишув» - 930-сон ХАС;

Аудитни халқаро талабларга мувофиқ ўзгартириш кейинги вақтларда Ўзбекистон учун тобора долзарб ишга айланмоқда. Бозор муносабатларини жадаллаштиришда республикамизнинг жаҳон бозорига янада чуқурроқ кириб бориши иқтисодий ислохотларни ривожлантиришни, иқтисодий муносабатларни янада кенгроқ амалга ошириш учун аудиторлик фаолиятини халқаро стандартларга мослаштиришни тақозо қилмоқда. Бу борада аудиторлик фаолиятининг миллий стандартлари ишлаб чиқилмоқда.

1.2. Акциядорлик жамиятлари фаолиятининг аудиторлик текширувида халқаро стандартларни қўллашнинг ташкилий-ҳуқуқий асослари

Дунёда юз берган жаҳон молиявий-иқтисодий инқирози шароитида Ўзбекистонда инқироздан имкон қадар кам зарар кўриш ва унинг олдини олиш борасида аудиторлик фаолиятининг ривожланиши ва унга қўйилган янгича талабларни эътиборга олиш зарурияти вужудга келди ва табиийки бу борада мамлакатимизда муайян ишлар амалга оширилди. Жумладан, молиявий ҳисобот ва аудитнинг халқаро стандартларига ўтиш бўйича Ўзбекистон Республикаси Президентининг 2010 йил 26 ноябрдаги “2011-2015 йилларда республика молия-банк тизимини янада ислоҳ қилиш ва барқарорлигини ошириш ҳамда юқори халқаро рейтинг кўрсаткичларига эришишнинг устувор йўналишлари тўғрисида” 1438-сонли қарори қабул қилинди. Ушбу қарорда нобанк молия ташкилотлари, кредит уюшмалари, лизинг, суғурта ва аудиторлик компанияларининг ролини янада ошириш ҳамда тармоғини ривожлантириш, халқаро нормалар ва стандартларга мувофиқ уларнинг барқарорлиги ва самарадорлигини таъминлаш, улар томонидан кўрсатиладиган хизматлар тури ва кўламини кенгайтириш,

акциядорлик жамиятлари фаолиятини янада яхшилаш, молия бозори инфратузилмаси институтларини мустаҳкамлаш масаласи ва молиявий ҳисоботларга қўйиладиган талаблар жумласига энг аввало, улар молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартлари асосида тузилиши белгиланди. Бундан ташқари, хўжалик субъектларининг молиявий ҳисоботларини аудит қилишда ва аудит натижаси бўйича тузиладиган аудиторлик ҳисоботларини аудитнинг халқаро стандартлари талаби даражасида ташкил қилиш масаласи қўйилди.

Акциядорлик жамиятлари молиявий ҳисоботини ташқи аудит томонидан текшириш учун аудиторлик ташкилоти билан шартнома тузилади ва шу асосда молиявий ҳисобот шаклларидаги ахборотларни бухгалтерия ҳисоби кўрсаткичларига мос келишига баҳо берилади. Текшириш жараёнида аудитор далилларни йиғди ва бу далиллар асосида аудиторлик ҳисоботини тузади, ушбу ҳисобот натижалари бўйича яқуний фикр, яъни миқдорнинг молиявий ҳисоботи кўрсаткичларини бухгалтерия ҳисоби маълумотларига мос келиши тўғрисида аудиторлик хулосасини беради ва шу асосда молиявий ҳисобот кўрсаткичларини чоп этиш мумкин бўлади. Аудит ўтказилаётган субъектларнинг молиявий ҳисоботида ахборот rischi даражасини камайтириш учун фаолият баённомасида объектив ахборот бўлиши муҳимдир. Аудиторлик ҳисоботи бошқарув тизимининг (текширилаётган субъектнинг бошқарувини) тузилишини эътиборга олиб, бундай ахборотни аудиторнинг текшириши, назорат қилиши янада ишончлироқ бўлишини таъминлайди.

Ўзбекистон Республикасининг “Акциядорлик жамиятлари ва акциядорларнинг ҳуқуқларини ҳимоя қилиш тўғрисида»ги қонунига биноан “Жамият Халқаро молиявий ҳисобот стандартларига мувофиқ тузилган йиллик молиявий ҳисоботни у Халқаро аудит стандартларига мувофиқ ташқи аудитдан ўтказилганидан кейин, акциядорларнинг йиллик умумий йиғилиши

Ўтказиладиган санадан камида икки ҳафта олдин эълон қилиши шарт” деб белгиланган⁶.

Ўзбекистон Республикасида акциядорлик жамиятлари ташқи аудити уларнинг молиявий ҳисоботи бўйича мустақил экспертиза сифатида биринчи навбатда, унинг акциядорлари манфаати учун амалга оширилади. Бироқ агентлар доирасини фақат акциядорлар билан чеклаш мақсадга мувофиқ эмас. Чунки қарз маблағларни кенг жалб қилиш ушбу соҳадаги бизнеснинг ўзига хос хусусияти ҳисобланиши туфайли бизнинг фикримизча, аудиторлик хизматларига бўлган талаб акциядорлик жамиятларининг ҳақиқий ва бўлажак акциядорлари ҳамда кредит берувчилари томонидан шакллантирилади. Акциядорлик жамиятлари фаолияти натижалари ҳақидаги маълумот аввало, шериклик гуруҳлари таркибига кирадиган, яъни келгусида акциясини сотиб олишни режалаштираётган ва унинг молиявий фаолиятида бевосита иштирок этадиган, бу фаолиятга ўз ҳиссасини қўшадиган ва ўз манфаатларидан келиб чиқиб, олинган маълумотларни таҳлил қиладиган фойдаланувчиларни кизиқтиради. Молиявий ҳисоботдан манфаатдор фойдаланувчиларнинг кўпгина мақсадли гуруҳлари – ҳақиқий ва бўлажак миждозлар, контрагентлар, акциядорлар учун акциядорлик жамиятлари фаолиятининг самарадорлиги якуний молиявий натижалар фойда ёки зарар, даромад ва харажатларда акс эттирилади. Бунда акциядорлик жамиятлари ишончлилигининг аҳамияти пасаймайди. Бироқ ушбу жамият капиталининг ликвидлиги ва етарлилиги менежерлар ҳамда тафтиш комиссиясининг доимий фаолиятига ҳам тааллуқлидир. Шу тариқа, акциядорлик жамиятлари фаолиятининг молиявий натижаси унинг фаолияти самарадорлигини ифода этади ва аудиторлик текширувнинг мажбурий объектига айланади.

Акциядорлик жамиятлари фаолиятининг молиявий натижаларига ташқи ва ички омиллар таъсир қилади. Шу сабабли уларни иқтисодий

⁶ Ўзбекистон Республикасининг “Акциядорлик жамиятлари ва акциядорларнинг ҳуқуқларини ҳимоя қилиш тўғрисида»ги қонуни. 102-модда. Ўзбекистон Республикаси қонун ҳужжатлари тўплами, 2014 й., 19-сон, 210-модда; 2016 й., 17-сон, 173-модда, 39-сон, 457-модда.

кўрсаткичлар тизими ёрдамида ўрганиш ва таҳлил қилиш лозим. Акциядорлик жамиятлари фаолиятининг молиявий натижалари кўрсаткичлари тизимининг асосий вазифаси уларда амалга оширилаётган жараёнларни бир хил акс эттирадиган фаолият натижаларини ҳар томонлама ва комплекс баҳолашдан иборат. Акциядорлик жамиятлари фаолияти, улардаги бухгалтерия ҳисоби тизимини юритиш ва молиявий ҳисоботи бўйича талаблар бошқа корхона ва компанияларига қўйиладиган талаблардан фарқ қилади. Шу боис даромад ва харажатлар акциядорлик жамиятлари фаолиятининг молиявий кўрсаткичлари сифатида намоён бўлади. Шунини таъкидлаш керакки, даромад ва харажатлар акциядорлик жамиятлари фаолиятининг молиявий натижалари сирасига киради. Бу эса, акциядорлик жамиятлари фаолиятининг ўзига хос хусусиятлари, активлар ва пасивларни бошқаришнинг қабул қилинган услублари билан боғлиқдир.

Акциядорлик жамиятлари даромади ва харажатларни шакллантириш услубияти улар томонидан тузиладиган ҳисобот моддалари таркиби ва мазмуни билан боғлиқ. Акциядорлик жамиятларида молиявий ҳисоботнинг халқаро стандарти №1 (IAS) “Молиявий ҳисоботларни тақдим қилиш”, молиявий ҳисоботнинг халқаро стандарти №33(IAS) “Акцияга тўғри келадиган фойда”, молиявий ҳисоботнинг халқаро стандарти №2 (IFRS) “Акциялар бўйича тўловлар” стандартларига мувофиқ акциядорлик жамиятларининг молиявий ҳолат ва ялпи даромад тўғрисидаги ҳисоботлар, акциялар бўйича тўловлар, соф фойданинг тақсимланиши каби масалаларни ўз ичига олади.

Шундай қилиб, ушбу молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартлари ва бухгалтерия ҳисобининг миллий стандартларига мувофиқ тайёрланган ялпи даромад тўғрисидаги ҳисобот шакли акциядорлик жамиятлари фаолиятининг молиявий натижалари кўрсаткичларини шакллантиришнинг иқтисодий модели ҳисобланади. Ушбу модель даромадлар манбаларига қараб

таснифланадиган олинган даромад гуруҳлари ва тегишли харажатлар гуруҳлари ўртасидаги нисбат принциплари асосида тузилади.

Аудиторлик фаолияти ривожланишининг ва бухгалтерия ҳисоби тизимини такомиллаштиришнинг ҳозирги босқичи миллий ва халқаро стандартларнинг ўзаро мувофиқлиги масалаларини олдинги ўринга чиқарди ва ушбу икки стандартлар тизимининг доимий равишда такомиллашиб бориши, ҳамда Ўзбекистонда Аудитнинг халқаро стандартлари (АХС) ва Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартларининг (МҲҲС) амалиётда қўлланиши мазкур масаланинг долзарблигини узлуксиз тарзда сақлаб келмоқда.

Ўзбекистон Республикаси Президентининг 2015 йил 24 апрелдаги ПФ-4720-сонли “Акциядорлик жамиятларида замонавий корпоратив бошқарув услубларини жорий этиш чора-тадбирлари тўғрисида”ги фармонида 2015-2018 йилларда барча акциядорлик жамиятлари йиллик молиявий ҳисоботини нашр этиши ва уни Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартларига мувофиқ тайёрлаш ва Аудитнинг халқаро стандартларига мувофиқ ташқи аудитдан ўтказилиши белгиланган.

Ўзбекистон Республикаси Президентининг 2015 йил 24 апрелдаги ПФ-4720-сонли “Акциядорлик жамиятларида замонавий корпоратив бошқарув услубларини жорий этиш чора-тадбирлари тўғрисида”ги фармони ижросини таъминлаш бўйича Ўзбекистон Республикаси Вазирлар Маҳкамаси томонидан 2015 йил 6 майда қабул қилинган 02/1-246-сонли Тадбирлар режасини бажариш мақсадида Ўзбекистон Республикаси Молия вазирлиги ва Ўзбекистон Аудиторлар палатасининг 2015 йил 20 июлдаги 70 ва 72-сонли “Акциядорлик жамиятлари учун йиллик молиявий ҳисоботни нашр этиш ва уни Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартларига мувофиқ тайёрлаш ва Аудитнинг халқаро стандартларига мувофиқ ташқи аудитдан ўтказиш бўйича услубий тавсияни тасдиқлаш тўғрисида” қўшма қарори тасдиқланди, ва у Молия вазирлигининг веб-сайтига жойлаштирилди (<http://www.mf.uz>

Бухгалтерия ҳисоби ва аудит бўлими - Хўжалик юритувчи субъектларнинг бухгалтерия ҳисоби ~ Бухгалтерга ёрдам).

Таъкидлаш жоизки, Ўзбекистон Республикасининг “Аудиторлик фаолияти тўғрисида”ги Қонуни билан аудитнинг халқаро стандартларини қўллаш учун қулай шароит яратилган.

Бунда, АХС ва МҲХСни жорий этишда аудиторлар ва бухгалтерларнинг республика профессионал жамоат бирлашмалари муҳим ўринни эгаллайди. АХС ва МҲХС матнларини инглиз тилидан давлат тилига таржима қилиш бўйича тадбирларни самарали амалга ошириш мақсадида АХС ва МҲХС матнларини таржима қилиш масъулияти Ўзбекистон бухгалтерлар ва аудиторлар миллий ассоциациясига юклатилган.

Ўзбекистон Республикаси Президентининг ПФ-4720-сонли фармони ижросини таъминлаш, хусусан акциядорлик жамиятлари фаолиятининг самарадорлигини ошириш ва корпоратив бошқарув тизимини такомиллаштириш мақсадида бугунги кунда қуйидаги муҳим вазифалар амалга оширилмоқда:

□ Ўзбекистон Республикаси Хусусийлаштириш, монополиядан чиқариш ва рақобатни ривожлантириш давлат қўмитаси, бошқа манфаатдор идоралар ва акциядорлик жамиятларининг кузатув кенгашлари билан ҳамкорликда акциядорлик жамиятлари ташкилий тузилмасини уларнинг тармоқ хусусиятларини инобатга олган ҳолда, мазкур фармоннинг иловасида келтирилган намунавий тузилмага мувофиқлаштирилмоқда;

□ давлат улушига эга акциядорлик жамиятларининг раҳбарлари таркиби корпоратив бошқарувнинг замонавий услублари ва принциплари, менежмент ва маркетингни, ахборот-коммуникация технологиялари ҳамда уларни ишлаб чиқаришни бошқариш тизимида қўллай билиши бўйича аттестациядан ўтмоқда, ҳамда аттестация яқунлари бўйича бўшаган лавозимларга янгича фикрлайдиган, замонавий талабларга жавоб берадиган

юқори малакали раҳбарлар, шунингдек, хорижий менежерларни жалб этиш чоралари кўрилмоқда.

Умуман олганда, мамлакатимизда давлат ва корпоратив тузилмалар ўртасидаги ўзаро ҳамкорликнинг самарали ташкил этилиши ҳам мамлакат иқтисодиёти ҳам корпоратив тузилмалар молиявий барқарорлигини таъминлашга хизмат қилади. Бу эса ўз навбатида мамлакатимизда аҳоли турмуш фаровонлигининг ошишига хизмат қилади.

1.3. Акциядорлик жамиятлари фаолиятининг аудиторлик текширувида халқаро стандартларни қўллашнинг аҳамияти

Ўзбекистон Республикаси аудиторлик фаолиятининг миллий стандартларига (АФМС) № 70 “Аудиторлик ҳисоботи ва молиявий ҳисобот тўғрисидаги аудиторлик хулосаси” номли стандартга кўра: “Аудиторлик ҳисоботи – хўжалик юритувчи субъект раҳбари, мулкдори, иштирокчилари (акциядорлари) умумий йиғилишига тақдим этиладиган, аудиторлик текширувининг бориши, бухгалтерия ҳисобини юритишнинг белгиланган тартибидан аниқланган четга чиқишлар, молиявий ҳисоботдаги ҳуқуқ бузилишлари тўғрисида батафсил маълумотлар, шунингдек, аудиторлик текширувини ўтказиш натижасида олинган ва аудиторлик хулосасини тузиш учун асос ҳисобланадиган бошқа ахборотдан иборат бўлган ҳужжат” деб таъриф берилган. Ушбу таърифда энг асосий масала ҳисоботни фақат хўжалик юритувчи субъектга тақдим этилишидир. Аудиторлик ҳисоботи таркибига кўра 3 қисмдан иборат:

1. Кириш қисми.
2. Таҳлилий қисм.
3. Якуний қисм.

Халқаро аудит стандартлари бўйича ушбу масалалар 2 та стандартда ҳисобга олиб борилади. Халқаро аудит стандарти № 700-Молиявий ҳисобот бўйича аудиторлик ҳисоботи; Халқаро аудит стандарти 800-Махсус

мақсадлар бўйича аудит келишувига доир аудиторлик ҳисоботи номли стандартларда ҳисобга олинади.

Кириш параграфида аудиторлик фирмаси ва аудит қилинаётган субъектнинг манзили, кимга аудиторлик ҳисоботини тақдим этилиши, унинг номи кўрсатилиши керак.

Аудит масштаби параграфида аудит процедураларини амалга ошириш ва унинг натижалари ўз ифодасини топиши ва улар бўйича аудиторлик далилларини келтирилади. Аудиторлик ҳисоботида қуйидагилар ўз ифодасини топиши лозим:

1. Молиявий ҳисоботни очиб берувчи ва суммаларини тасдиқловчи далилларни тестлар асосида текшириш;
2. Молиявий ҳисоботни тайёрлашда фойдаланилган бухгалтерия ҳисоби принципларини баҳолаш;
3. Молиявий ҳисоботни тайёрлашда субъект раҳбарига оид муҳим натижаларни баҳолаш;
4. Молиявий ҳисоботнинг умумий тақдимини баҳолаш.

Аудитнинг халқаро стандартлари асосида аудиторлик ҳисоботини тузишда ташқи аудитни ўтказиш модулига катта эътибор берилади. Ҳозирда аудиторлик ҳисоботларини тузиш ва уни маълум тартибни белгилаш зарурияти пайдо бўлмоқда. Шу сабабли, ташқи аудит ўтказиш кетма-кетлигини ишлаб чиқиш ва унинг аниқ ҳамда ишончли ахборот олиш имконияти ташқи аудит самарасига ижобий таъсир қилади.

Бундан ташқари, ташқи аудит жараёнида мижознинг ички назорат тизимининг ҳолатини текшириш натижалари тўғрисидаги ахборот қуйидагиларни ўз ичига олиши керак:

– ички назорат тизимининг хўжалик юритувчи субъект фаолиятининг миқёслари ва хусусиятига мувофиқлиги умумий баҳоси;

– аудиторлик текшируви мобайнида аниқланган ички назорат тизимининг хўжалик юритувчи субъект фаолиятининг миқёслари ва хусусиятига жиддий номувофиқликлари баёни.

Хўжалик юритувчи субъектнинг бухгалтерия ҳисоби ва молиявий ҳисоботи ҳолатини текшириш натижалари тўғрисидаги ахборот қуйидагиларни ўз ичига олиши лозим:

– бухгалтерия ҳисобини юритиш ва молиявий ҳисоботни тузишнинг белгиланган тартибига риоя қилинишини баҳолаш;

– аудиторлик текшируви давомида аниқланган бухгалтерия ҳисобини юритиш ва молиявий ҳисоботни тайёрлашнинг белгиланган тартибини тузишда жиддий бузишлар баёни.

Хўжалик юритувчи субъект томонидан молиявий-хўжалик операцияларини амалга ошириш пайтида қонунларга риоя этишини текшириш натижалари тўғрисидаги ахборот қуйидагиларни ўз ичига олиши керак:

1. Хўжалик юритувчи субъект амалга оширган молиявий-хўжалик операцияларининг қонунчиликка мувофиқлигини баҳолаш;

2. Аудиторлик текшируви давомида аниқланган, хўжалик юритувчи субъект амалга оширган молиявий-хўжалик операцияларнинг қонунчиликка жиддий номувофиқликлари баёни.

3. Солиқлар ва бошқа мажбурий тўловларни ҳисоблаши ва тўлашнинг тўғрилигини текшириш натижалари тўғрисидаги ахборот қуйидагиларни ўз ичига олиши мақсадга мувофиқдир:

– тузилган ва тегишли органларга тақдим этилган солиқлар ва бошқа мажбурий тўловлар тўғрилигининг баҳоси;

– солиқлар ва бошқа мажбурий тўловларни ҳисоблаш ва тўлашнинг белгиланган тартибини бузиш фактлари, солиқ солинадиган базани белгилаш пайтидаги четга чиқишлар баёни.

1. Активлар бутлигини текшириш натижалари активларни инвентарлашга асосланиши ва ўз ичига уларнинг ҳақиқатда мавжудлиги ва бутлиги тўғрисидаги маълумотларни олиши керак.

Ташқи аудит текширувининг якуний қисмида аудиторлик ташкилотининг аниқланган четга чиқишлар ва ҳуқуқ бузилишларини

бартараф этишга доир тавсияларини, шунингдек, хўжалик юритувчи субъектнинг молиявий-хўжалик фаолияти самарадорлигини оширишга доир таклифлари ва маслаҳатларини ўзи ичига олиши керак. Ушбу ҳолат аудиторлик ҳисоботларни тузишда аудиторлик ташкилотларининг самарали фаолият кўрсатиши учун уларнинг ички стандартларини (қоидаларини) шакллантиришда ушбу модулдан фойдаланиш аудит ишини режалаштиришни яхшилаш имкониятини яратади.

I боб бўйича хулоса

Диссертациянинг 1-бобида акциядорлик жамиятлари фаолиятининг аудиторлик текширувида халқаро стандартларни қўллашнинг ташкилий-ҳуқуқий асослари ва уларнинг аҳамияти ёритиб берилган. Мазкур бобда Аудиторлик текширувларида халқаро стандартларни қўллашнинг моҳияти, мақсади ва унинг ўзига хос хусусиятлари, Акциядорлик жамиятлари фаолиятининг аудиторлик текширувида халқаро стандартларни қўллашнинг ташкилий-ҳуқуқий асослари ҳамда Акциядорлик жамиятлари фаолиятининг аудиторлик текширувида халқаро стандартларни қўллашнинг аҳамияти ёритилган.

Бугунги кунда халқаро аудит стандартларини ишлаб чиқишда бой тажриба тўпланган бўлишига қарамасдан, уларнинг дунё мамлакатлари бўйича қўлланилиши борасида муаммолар мавжуд. Бунга, албатта, жаҳон мамлакатларида бухгалтерия ҳисоби ва аудит тизимларининг турли моделлари амал қилиши сабаб бўлмоқда. Жаҳон мамлакатларида аудит тизимини унификациялашда, аввало, аудиторлик стандартларининг барча мамлакатларда тўла-тўқис қабул қилинишига эришиш лозим. Шундагина бутун дунёда аудиторлик фаолиятини байналминаллаштириш имконияти туғилади.

II БОБ. АКЦИЯДОРЛИК ЖАМИЯТЛАРИ ФАОЛИЯТИНИНГ АУДИТОРЛИК ТЕКШИРУВИДА ХАЛҚАРО СТАНДАРТЛАРНИ ҚЎЛЛАШНИНГ ҲОЗИРГИ АМАЛИЁТИ

2.1. Аудиторлик текширувларини режалаштириш жараёнида халқаро стандартларни қўллаш тартиби

Республикада кейинги йилларда иқтисодий модернизациялаш ва диверсификациялаш жараёнларига янада кенгроқ эътибор берилмоқда. Буборада, айниқса, аудиторлик бозори ривожланишининг барқарор динамикаси кўзга ташланмоқда. Аудиторлик ташкилотлари мижозлар сонининг кўпайиши ва улар хизматлари сифатининг ошиши, аудиторлик хизматига бўлган эҳтиёжнинг йилдан йилга ошиб бораётганлиги Ўзбекистонда ушбу фаолиятни ривожлантириш ва халқаро стандартлар асосида ташкил этиш ҳамда ўтказиш зарурати борган сари давр талабига айланиб бормоқда. Бу борада Президентнинг 2015 йил 24 апрелдаги ПФ-4720-сонли Фармони⁷ ва 2007 йил 4 апрелдаги ПҚ-615 - сонли Қарори⁸ Республика акциядорлик жамиятлари ва аудиторлик ташкилотлари олдида 2018 йилга қадар хўжалик юритувчи субъектларнинг бухгалтерия ҳисобини молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартларига ўтказиш, молиявий ҳисобот аудитини эса халқаро аудит стандартларига мувофиқ амалга ошириш вазифасини қўйди.

Халқаро стандартларга ўтиш акциядорлик жамиятлари мутахассислари ва аудиторларнинг ўзларида муайян амалий кўникмалар ва назарий тайёргарлик бўлишини талаб қилади. Ташкилий ва техник вазифаларни ҳал этиш учун ўтиш даври зарур. Фармонда мамлакатимизда аудиторлик фаолиятини ривожлантиришга оид навбатдаги босқич вазифалари белгилаб берилган. Маълумки, барча фаолият уни режалаштиришдан бошланади.

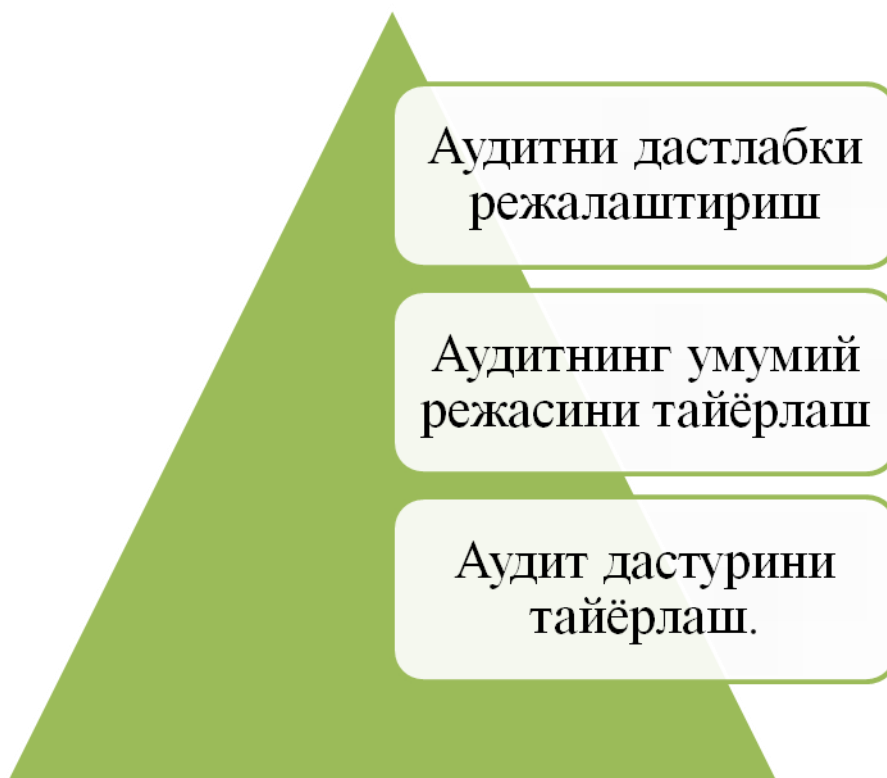
⁷ Ўзбекистон Республикаси Президентининг 2015 йил 24 апрелдаги “Акциядорлик жамиятларида замонавий корпоратив бошқарув услубларини жорий этиш чора-тадбирлари тўғрисида”ги Фармони ПФ-4720-сон Фармони. www.lex.uz

⁸ Ўзбекистон Республикаси Президентининг 2007 йил 4 апрелдаги “Аудиторлик ташкилотлари фаолиятини янада такомиллаштириш ҳамда улар кўрсатаётган хизматлар сифати учун жавобгарликни ошириш тўғрисида”ги ПҚ-615–сонли Қарори ўзгаришлар билан. // “Ўзбекистон Республикаси қонун ҳужжатлари тўплами”, (Ўзбекистон Республикаси қонун ҳужжатлари тўплами, 2014 йил 2-сентябрь., 35–сон, 444–модда).

Режанинг тўғри тузилиши уни самарали ташкил этилиши билан изоҳланади. Шу сингари, аудиторлик текширувларини режалаштириш жараёни ҳам “Аудитни режалаштириш” деб номланган 300-сонли аудитнинг халқаро стандарти асосида тартибга солинади⁹. Шунингдек, аудиторлик текширувлари кам вақт талаб қилиши ва иқтисодий тежамкор бўлишида режанинг оптимал тузилиши талаб этилади. Бунинг учун эса, аудитни режалаштиришнинг мақсади, унинг босқичларини тўлиқ ўрганиш, ундаги муаммоларга холисона баҳо бериш, уларни бартараф этиш асосида режалаштириш жараёнини такомиллаштириш зарур. Бу борада унинг ҳуқуқий заминини мустаҳкамлаш талаб этилади. Бироқ, таъкидлаш жоизки, аудиторлик хизматининг иш сифати уни тўғри режалаштиришга бевосита боғлиқдир. Маълумки, қонунчиликда аудиторлик текширувини режалаштиришда аудиторлик ташкилоти томонидан қўлланиладиган меъёрлар №3 «Аудитни режалаштириш» номли АФМС асосида амалга оширилиши мажбурий этиб белгиланган бўлсада, бироқ, амалиётда эса аудиторлик ташкилотлари томонидан мазкур стандарт талаблари ёки унда белгиланган тартиб-қоидаларга текширувлар жараёнида тўлиқ амал қилинмаяпти ёки ҳар бир текширувнинг умумий режаси ва иш дастури турлича ёндашувлар асосидаги мазмун ва шаклларда тайёрланиб келинмоқда. Бу эса, текширув муддатини узайишига, текширувлар жараёнида қатнашувчи ҳар бир аудитор ёки ёрдамчи аудиторнинг ўз вазифасини аниқ белгилаб берилмаганлиги сабабли, улар томонидан йўл қўйиладиган хато ёки камчиликларни кўпайишига ва текширув жараёнини маълум кетма-кетликсиз ёки тартибсиз равишда амалга оширилишига олиб келади. «Аудитни режалаштириш» номли №300 АХСга мувофиқ режалаштириш аудиторлик текширувини ўтказишнинг бошланғич босқичи ҳисобланиб, аудиторлар режа

⁹ Сифат назорати, аудит, кўриб чиқиш, бошқа ишонч билдириш ва турдош хизматларнинг халқаро стандартлари тўплами, 2012. 2012 Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements. Translated by: National Association of Accountants and Auditors of Uzbekistan Status: Completed. Copyright © 2017 The International Federation of Accountants (IFAC). All rights reserved. <https://www.ifac.org/publications-resources/2012-11>

тузилгунга қадар бевосита текширув жараёнини бошламасликлари ва аудиторлик текширувининг барча босқичларида умумий режа ҳамда дастурда келтирилган вазифаларни қатъий тартибда амалга оширишлари лозим. Стандартга мувофиқ, аудиторлик текширувини режалаштириш жараёни қуйидаги босқичларда амалга оширилиши лозим:



2.1-расм. Аудиторлик текширувини режалаштириш босқичлари¹⁰.

Таъкидлаш жоизки, аудитни режалаштириш жараёни аудиторлик текширувини дастлабки режалаштиришдан бошланиши қонун ҳужжатларида кўрсатилган бўлсада, юқорида номи келтирилган АХСда мазкур жараёнда бажариладиган вазифалар ёки аудиторлик амаллари мазмуни аниқ келтирилмаган. Жумладан, аудитни дастлабки режалаштириш босқичида юқорида номи келтирилган АХСга мувофиқ аудиторлик ташкилоти хўжалик юритувчи субъект раҳбарияти билан аудитни ўтказиш билан боғлиқ асосий ташкилий масалаларни келишиб олиши белгиланган бўлиб, бунинг учун аудитор хўжалик юритувчи субъектнинг молия-хўжалик фаолияти билан

¹⁰ Муаллиф томонидан тузилган.

танишиши ва корхона фаолияти тўғрисида тўлиқ ахборотга эга бўлиши талаб этилган. Мазкур стандартда аудитор корхона фаолияти тўғрисида тўлиқ ахборотга эга бўлиши учун эса унинг бир қанча асосий ҳужжатлари, жумладан, хўжалик юритувчи субъектнинг ҳисоб сиёсати ва унга ўзгартиришлар киритишни тартибга солувчи ҳужжатлар, хўжалик юритувчи субъект фаолиятини режалаштириш ҳужжатлари (режалар, сметалар, лойиҳалар), хўжалик юритувчи субъектнинг контрактлари, шартномалари, битимлари, аудитор маслаҳатчиларининг ички ҳисоботлари, солиқ текширувлари материаллари, суд даъволари материаллари, хўжалик юритувчи субъектнинг ишлаб чиқариш ва ташкилий тузилишларини тартибга соладиган ҳужжатлар, хўжалик юритувчи субъект раҳбарияти ва ижрочи ходимлари билан суҳбатлардан олинган маълумотлар, хўжалик юритувчи субъектни унинг асосий участкалари, омборларни кўздан кечиришдан олинган ахборотлар билан танишиб чиқиши талаб этилган. Шундан сўнг, аудиторлик ташкилоти 300-сон АХСга мувофиқ “дастлабки режалаштириш босқичида аудиторлик ташкилоти аудитни ўтказиш имкониятини баҳолайди. Агар аудиторлик ташкилоти аудитни ўтказишни мумкин деб ҳисобласа, У аудитни ўтказиш учун штатни шакллантиришга ўтади” дейилган¹¹.

Фикримизча, стандартдаги мазкур банд мазмунини турли маъноларда талқин этиш мумкин. Масалан, банд мазмунини “дастлабки режалаштириш босқичида аудиторлик ташкилоти аудитни ўтказиш имкониятини баҳолайди. Агар аудиторлик ташкилоти юқоридаги маълумотларни ўрганиши натижасида аудит ўтказишни мумкин деб ҳисобламаса ёки корхона фаолиятини аудиторлик текширувидан ўтказиш имкониятини паст баҳолаган тақдирда, аудитни ўтказишдан бош тортиши ёки аудиторлик шартномасини тузмаслиги мумкин” деб талқин этиш мумкин. Фикримизча, агарда аудиторлик ташкилоти корхона фаолияти бўйича юқоридаги ҳужжатларни ўргансаю, бироқ, аудиторлик текширувини ўтказмасликка қарор қабул

¹¹ Ўзбекистон Республикаси “Аудиторлик фаолияти тўғрисида”ги Қонуни. 200 йил 26 май.

килган тақдирда корхона фаолиятининг тижорат сири каби махфий маълумотларини четга чиқиш хавфи ошади. Чунки, шартнома имзоланмаганлиги сабабли аудиторлик ташкилотини махфийлик тамойилига риоя қилишига кафолат бериб бўлмайди. Бу эса, стандартдаги дастлабки режалаштириш жараёнининг мазмунига ва бу босқичда бажариладиган вазифаларга аниқлик киритишни талаб этади. Бизнингча, энг аввало, стандартга дастлабки режалаштириш жараёни мазмунини ифодаловчи кўшимча банд киритиш лозим. Мазкур таклиф этилаётган бандда дастлабки режалаштириш босқичига қуйидагича таъриф беришни таклиф этамиз. Аудитни дастлабки режалаштириш босқичи бу – хўжалик юритувчи субъект ва аудиторлик ташкилоти томонидан аудиторлик шартномасини тузгунгача бўлган ишларни ўз ичига олиб, бу босқичда аудиторлик ташкилоти томонидан текширув буюртмачиси фаолияти билан танишиш, буюртмачига аудиторлик фаолиятини ўтказиш ҳуқуқини берувчи тегишли лицензияни ва аудитор (аудиторлар)нинг малака сертификатини тақдим этиш, корхонанинг ички ва ташқи фаолият хусусиятлари тўғрисида маълумот тўплаш ва текширув буюртмачисини аудиторлик текширувидан ўткази олиш салоҳиятини баҳолаш, аудиторлик шартномаси шартларини корхона раҳбарияти билан келишиб олиш ва корхонани текшириш учун аудиторлик ишчи гуруҳини шакллантириш ҳамда яқунда аудиторлик шартномасини расмийлаштириш жараёнидир.

300-сон АХСда келтирилган хўжалик юритувчи субъект тўғрисидаги ахборот олиш манбалари таркибидаги хўжалик юритувчи субъект фаолиятини режалаштириш ҳужжатлари (режалар, сметалар, лойиҳалар), хўжалик юритувчи субъектнинг контрактлари, шартномалари, битимлари, аудитор маслаҳатчиларининг ички ҳисоботлари, солиқ текширувлари материаллари, суд даъволари материаллари, хўжалик юритувчи субъектнинг ишлаб чиқариш ва ташкилий тузилишларини тартибга соладиган ҳужжатлар, хўжалик юритувчи субъект раҳбарияти ва ижрочи ходимлари билан суҳбатлардан олинган маълумотлар, хўжалик юритувчи субъектни, унинг

асосий участкалари, омборларни кўздан кечиришдан олинган ахборотларни дастлабки режалаштириш маълумот манбалари таркибидан чиқариб ташлашни таклиф этамиз, чунки, ҳали аудиторлик шартномаси тузилмаган аудиторлик ташкилотига корхона томонидан бундай маълумотларни такдим этилиши корхонанинг молия- хўжалик фаолиятига оид сирларини четга чиқиб кетиш хавфини оширади деб ҳисоблаймиз.

Молиявий ҳисобот аудитини режалаштириш бўйича тавсиялар 300-сонли “Режалаштириш” номли халқаро стандартда келтирилган. Унга кўра аудитни режалаштиришнинг моҳияти - қўйилган мақсадга яъни, бухгалтерлик (молиявий) ҳисоботнинг ҳаққонийлигини тасдиқлашда юқори самара билан эришиш мумкин бўлган усул, услуб, таҳлилий русум коидаларни танлашнинг тактика ва стратегиясини белгилашдан иборатдир.

Стандартнинг “Ишни режалаштириш” бўлимида аудитни режалаштириш ҳажми хўжалик юритувчи субъектнинг молия-хўжалик фаолиятининг катта ёки кичиклиги, унинг иқтисодиётнинг қайси тармоғи ёки соҳасига мансублиги, аудиторлик текширувини ўтказишнинг қийинлиги, текширувда иштирок этадиган ходимларнинг малакаси ва ҳ.к.ларга боғлиқ равишда акс этирилиши таъкидланади. Аудитни режалаштиришнинг энг муҳим қисми - бу мижоз бизнеси, яъни айнан мижознинг молиявий ҳисоботи таъсир кўрсатиши мумкин бўлган содир бўлган молия-хўжалик муомалалари ҳақида ахборотга эга бўлишдир.

Ушбу бўлимда яъни “мижозни билиш” термини асосида тармоқдаги иқтисодий омилларни таҳлил қилиб, мижоз бизнесига таъсир кўрсатиши ўрганилади, бизнес натижаларини тавсифловчи кўрсаткичларга баҳо беришга ҳамда раҳбарият компетентлиги даражасини аниқлашга эътибор қаратилади.

Умумий режасини тузишда аудитор аниқланмаслик rischi ва ички назорат riskини кутилаётганлик даражаси баҳоланади. Шунингдек, молиявий ҳисобот хато ва камчиликларни бўлиши мумкинлиги эҳтимоли ҳамда бухгалтерия ҳисобидаги оғир, оқсаётган томонлар яъни бир сўз билан айтганда, муҳимлилик кўрсаткичи аниқланиши эътироф этилади. Бундан

ташқари, аудитни режалаштиришда текширувга бошқа аудиторларнинг жалб этилиш масаласи, мижознинг филиаллари ва шўъба корхоналарини текширишда эксперт ва бошқа мутахассисларни таклиф этилиш жиҳатлари ҳам кўрилиши керак.

Асосийси, ушбу ишчи дастурларида назарда тутилган, фойдаланиладиган усуллар йиғиндиси ишнинг мазмун ва моҳиятини янада бойитувчи восита эканлигини ҳар доим ёдда тутишимиз лозим, яъни услубиёт - бу мавжуд муаммоларнинг ечимини очиб бериш йўлларини кўрсатувчи дастак дейиш ҳам мумкин. Аммо, усулларнинг туб моҳиятини таҳлилий амаллар ташкил қилади. Барча усулларда ҳам таҳлилий амаллар ўтказилиб, далил сифатида маълумот олинади. Таъкидлаш жоизки, таҳлилий амаллар текширувни ишончли эканлигини ҳамда далиллар олишни таъминлайди. Аудиторлик далилларни олишнинг асосий усулларига инвентаризация қилиш, хўжалик ва бухгалтерия муомалаларини кузатиш, оғзаки сўраш, ёзма тасдиқ олиш, учинчи шахслардан олинган ҳужжатларни текшириш, арифметик ҳисоб-китобларни текшириш, таҳлил қилиш ёрдамида амалга оширилади. Айрим махсус адабиётларда аудиторлик далилларининг бир қанча турлари келтирилган¹². Шунингдек, айрим иқтисодчи олимлар аудиторлик далилларини олиниш тартибига кўра моддий ва шахсий, олиниш усуллари бўйича тесқари ва тўғри, асосланишига қараб оғзаки ва ёзма, келиб чиқишига кўра ташқи ва ички аудиторлик далилларига ажратишади¹³.

Хўжалик юритувчи субъектларда аудит текширувини ўтказишда тест амалларидан ички аудит тизими ҳолатини, хўжалик муомалалари моҳиятини ёритишда, таҳлилий амалларни бажариш чоғида ҳамда ҳар бир элементлар бўйича қолдиқлар суммасини аниқлашда фойдаланилади. Ушбу ҳолатлар ҳар бирини таҳлилий амалларни бажаришнинг маълум бир кўриниши сифатида ҳам баҳолаш мумкин.

Аввалроқ, юқорида келтирилган таҳлилий амаллар, бизнингча, аудит

¹² Бычкова С.М. Аудиторская деятельность. Теория и практика. -Санкт-Петербург, Лань, 2000. - С. 67-71;

¹³ Мусаев Ҳ.Н. Аудит. Дарслик. Т.: Молия, 2003. - Б. 60.

текширувларида қўлланилган усулларга аниқ бир, ишончли ойдинлик киритиш мақсадида ҳамда текширувларнинг сифатини оширишда, қолаверса, аудит рискинни ва аудитнинг муҳимлигини камайитиришда аҳамияти беқиёс.

Айрим иқтисодчи олимлар аудит ўтказишда таҳлилий амалларнинг 4 та вазифаси мавжуд деб ҳисоблашади. Булар қуйидагилардан иборат:

1) Мижознинг бизнеси билан танишув;

2) Муассасанинг фаолият кўрсатувчанлик қобилиятини баҳолаш;

3) Молиявий ҳисоботда хатоларнинг мавжуд бўлиши мумкинлиги эҳтимолини баҳолаш;

4) Деталлашган аудиторлик тестларининг сонини қисқартириш ва ҳоказолар¹⁴. Ушбу таҳлилий амаллар, айнан аудит ўтказишнинг режалаштириш босқичида бажарилиши диққатга сазовордир. Чунки, бунда фақат ушбу таҳлилий амаллар орқалигина биз кейинги ишга маълум бир аниқликлар киритиш мумкин бўлади. Таҳлилий амалларнинг самарадорлиги маълум омилларга боғлиқ. Масалан, уларга вақт бўйича танлаш, мақсадни аниқлаш, тестни лойиҳалаш, миждоз ҳақидаги маълумотларни тармоқ бўйича таққослаш, миждознинг жорий ва ўтган даврлардаги маълумотларини таққослаш, миждоз маълумотларини аниқ миждоз ҳақидаги кутилаётган натижалар билан таққослаш, миждоз маълумотларини аниқ аудитор томонидан кутилаётган натижалар билан таққослаш ва ҳоказолар. Айрим амаллар олдин таъкидлаганимиздек, режалаштириш даврида амалга оширилади. Яъни, аудитор аудитнинг мақсади, олдинда турган иш ҳажми ва муддатини аниқлаши жуда муҳим. Режалаштириш вақтида содир этилган амаллар аудиторга муҳим вазиятларга ойдинлик киритишда ёрдам берса, сал кейинроқ, яъни, аудит жараёнида бажарилган амаллар текширувда асосий диққатни талаб қилади. Хўжалик юритувчи субъектларда бевосита таҳлилий амаллар қўлланилиши натижасида ўтказилган аудит текширувлари сифати ошади. Шу боис, аудитда таҳлилий амалларнинг берадиган самараси юқори

¹⁴ Суйц В.П., Ахметбеков А.Н., Дубровина Т.А. Аудит: общий, банковский, страховой. –М.: ИНФРА, 2000, - С.152.

эканлигини кўриш мумкин. Чунки, уларни қўллаш орқали молиявий фаолият натижасига чуқурроқ баҳо бериш имконияти яратилади.

Иқтисодий исохотларнинг чуқурлашуви ва аудиторлик фаолияти ривожини Ўзбекистонда хўжалик юритиш тизими мураккаблаша бораётган бир пайтда ташкилотлар фаолиятини баҳолашнинг янгича меъзонларини ишлаб чиқиш заруриятини вужудга келтиради. Ҳар қандай миқдорий кўрсаткичлар бўйича текшириш ва улар фаолиятини баҳолашда сифат кўрсаткичлари орқали ташкилот ривожланиш йўлини аудиторлик баҳолаш чоғида текшириладиган динамик алоқалар асосига қурилган баҳоларга ва ўлчаш усулларига аста-секин ўтиш лозим. Бошқача айтганда, ҳозирги вақтда аудиторлар олдида жуда муҳим, хўжалик юритувчи субъектлар тараққиёт йўлини баҳолашнинг янгича усулларидан фойдаланиб, аудитнинг яқунловчи босқичига ўтиш вазифаси турибди. Аудиторлар юқоридаги тасниф қилинган усулларга асосланган ҳолда, иқтисодий ахборотни компьютер дастурларидан фойдаланиб, аудиторлик фаолиятини амалга оширишнинг энг мақбул имкониятларини вужудга келтирадилар.

300-сонли халқаро аудит стандартига биноан аудитнинг умумий режасида эътибор берилиши керак бўлган энг асосий аспектилар сирасига ўзаро алоқадор томонлар билан муносабатлар, инқирозга сабаб бўлувчи жиҳатларга катта аҳамият қаратилиши эътиборга олинган.

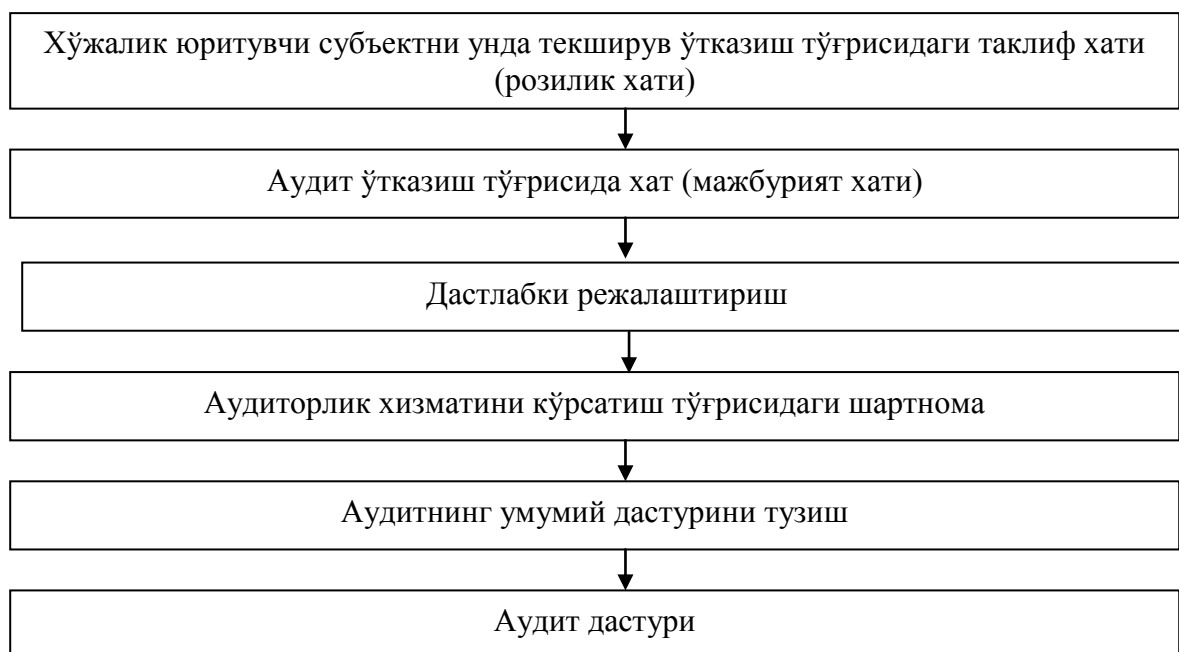
Стандартнинг “Аудит дастури” бўлимида аудитор режадан келиб чиққан ҳолда аудит дастурини ишлаб чиқиши ва уни ҳужжатлаштириши зарур деб эътироф этилган. Чунки, бунда ўтказилиши зарур бўлган аудиторлик таҳлилий амалларининг ҳажми, муддатлари кўрсатилиши, аудитнинг умумий режасини амалга ошириш учун биринчидан, аудитор ассистентларига уларни бажариш бўйича йўриқнома бўлиб хизмат қилиши ҳамда иккинчидан, улар ва бажарилган ишлар устидан назорат воситаси эканлиги аҳамиятлидир.

Стандартнинг “аудитнинг умумий режаси ва дастуридаги ўзгаришлар” бўлимида эса уларни аудит жараёнида қайта кўриб чиқиш ва ўзгартириш мумкинлиги таъкидланган. Ушбу бўлимда айтилишича, режалаштириш

аудитнинг бутун муддати давомида турли кўзда тутилмаган фавқулодда ҳолатлар, вазиятлар вақтида бажарилиши керак бўлган таҳлилий амалларни, аниқлик киритиш мақсадида қўлланиладиган усулларни киритиш учун қўшимча киритилиши ва ўзгартирилиши мумкин. Бу ҳолатлар эса бизнингча ҳам жуда тўғри ва таҳсинга лойиқ. Ушбу қўшимчалар аудит сифатини фақат оширишга хизмат қилади.

Шуни таъкидлаш жоизки, №300 аудитнинг халқаро стандарти биринчи навбатда миждоз молиявий ҳисобот аудитини такрорий ўтказишни режалаштиришда кенг қўлланилиши эътироф этилган. Агар миждоз фаолияти биринчи марта текширувдан ўтказилса аудитор жуда кенг маълумотлардан фойдаланган ҳолда режа ва дастур таркибини стандартга биноан батафсилроқ тартибда тузиши кераклиги таъкидланган.

Халқаро стандартда ҳам айнан миллий стандартда бўлгани каби режалаштиришнинг таркибий қисмлари бир хил ном билан аталган. Бироқ, аудитни режалаштириш 2.2-расм кўринишида бўлиши кераклиги эътироф этилган.



2.2-расм. Халқаро аудит стандарти асосида аудитни режалаштириш¹⁵.

¹⁵ Муаллиф томонидан ишлаб чиқилган.

Стандартдаги назарий қоидага кўра мижоз аудиторлик ташкилотига расмий аудиторлик хизматини кўрсатиш, текширув ўтказиш тўғрисидаги таклиф хати билан мурожаат қилгандан сўнг, аудиторлик ташкилоти мижозга аудит ўтказиш тўғрисида хат юбориши лозим. Бирок, амалиётда аксарият ҳолларда бунинг аксини кузатиш мумкин. Шунингдек, аудит ўтказиш тўғрисидаги хатга мижоз раҳбарияти билан текширув шартларини келишиб олиш учун аудитнинг дастлабки режасини илова қилиниши мумкин. Бундан ташқари, ушбу ҳужжат таркибига аудитнинг умумий режасини тузиш учун зарур бўлган ахборот манбалари, таклиф этилаётган аудиторлик хизматлари, режалаштирилаётган ишлар турлари кабилар ҳам киритилиши кераклиги эътироф этилади. Текширувнинг дастлабки режалаштириш даврида салоҳиятли ҳамкорлар билан танишув амалга ошириладики, бунда аудит бўйича истиқболли ҳамкорлик келишиб олинади.

Шунингдек, ушбу босқичда жуда катта ҳажмли ахборот базаси ўрганиб чиқилади. Масалан, бунга хўжалик юритувчи субъектнинг мамлакатда ва мамлакатдан ташқаридаги бозордаги ҳолатига баҳо берилади, унинг ўзига хос хусусиятлари синчиклаб ўрганиб чиқилади. Бу борада, халқаро стандартда аудиторлик ташкилоти раҳбари ва унинг етакчи мутахассислари кўйидагилар қўшимча тарзда таҳлил қилишлари эътироф этилади:

1. Таъсис ҳужжатларини таҳлил қилиш;
2. Ташкилот Уставини таҳлил қилиш;
3. Устав фондининг ташкил топиш манбалари, унинг тўлиқлиги ва ўз вақтидалиги;
4. Ташкилот ташкилий структурасининг самарадорлигини текшириш;
5. Ҳисоб-китоб муомалаларини текшириш;
6. Касса муомалалари юритилиши ва уни расмийлаштиришнинг тўғрилиги;
7. Ташкилот активлари билан боғлиқ муомалаларни текшириш;
8. Ташкилотнинг барча мажбуриятларини муддатлари бўйича таҳлил қилиш ва текшириш ҳамда қопланиш коэффициентиغا баҳо бериш;

9. Ташкилотнинг солиқ ва бошқа мажбурий тўловларининг ҳолатини ўрганиш;

10. Расмий молиявий ҳисоботни тузиш ва таҳлил қилиш;

11. Бухгалтерия ҳужжатларини текшириш.

Хулоса қилиб айтганда, назарий тадқиқотлар ва халқаро аудит стандарти талаблари кўрсатишича, ҳар қандай миқдор ташкилотлар ва аудиторлик тизими ҳаракатининг амалий жиҳати улар ривожланишининг янги, янада юксак истиқболли йўлга олиб чиқиш вазифасини амалга оширишга хизмат қилади ва бунда албатта аудит режаси ва дастури ҳал қилувчи катта аҳамиятга эга бўлади деб ўйлаймиз.

2.2. Аудиторлик текширувларини ўтказиш жараёнида халқаро стандартларни қўллашнинг ўзига хос хусусиятлари

Республикада миллий аудиторлик стандартларини тадбиқ этишда халқаро стандартларнинг қўлланиш тартиби, ривожланган мамлакатлардаги аудит тизимининг ташкил этилиши ва унда аудиторлик далилларни олиш усуллари хусусиятларига муҳим эътибор қаратишни тақозо қилади. Чунки, аудиторлик ташкилотлари корпорациялар, фирмалар ва бошқа хўжалик юритувчи тузилмаларнинг ишлаб чиқариш, молия-хўжалик фаолиятида муомалаларнинг тўғри амалга оширилгани тасдиқлаб, миқдорларнинг уларга бўлган ишончини мустаҳкамлашга хизмат қилилишида аудитнинг халқаро стандартлари асосида аудиторлик далилларни олишдан фойдаланиб, аудиторлик хулосасини тайёрлаши етакчи омил ҳисобланади. Шу орқали аудиторлик ташкилотлари фаолиятини барқарорлаштиришга эришишга ҳисса қўшиш муҳим аҳамият касб этмоқда. Аудиторлик фаолиятини ривожлантириш устун даражада унинг назарий, ҳуқуқий – меъёрий, ахлоқий ва услубий жиҳатларини такомиллаштиришга боғлиқ.

Хўш, шундай экан диссертацияда кўриладиган изланишлар ҳам юқорида келтириб ўтилган жиҳатларга хизмат қилиши лозим. Бевосита

Халқаро Аудит Стандартлари асосида аудиторлик далиллар йиғишнинг хусусиятларини тадқиқ этсак.

Аудиторлик далилларга хақида халқаро стандартларда батафсил тўхталиб ўтилган. Аудитнинг халқаро стандартлари – АХС (International Standards of Auditing – ISAs) да стандартлаш объекти сифатида V – «Аудиторлик далиллар» (500-599) номли махсус бўлим ажратилган. Ушбу бўлим 9 та стандартни ўз ичига олади:

№ 500 – «Аудиторлик далиллар» (Audit Evidence)

№ 510 – «Бирламчи келишувлар – бошланғич қолдиқлар» (Initial Engagements Opening Balances)

№ 520 – Аналитик амаллар (Analytical Procedures)

№ 530 – Аудиторлик танлаш (Audit Sampling)

№ 540 – Бухгалтерлик ҳисобида баҳоланадиган қийматлар аудити (Audit of Accounting Estimates)

№ 550 – Боғлиқ томонлар (Related Parties)

№ 560 – Кейинги ҳодисалар (Subsequent Events)

№ 570 – Узлуксиз фаолият (Going Concern)

№ 580 – Раҳбариятнинг билдиргиси (Management Representations)

Ушбу стандартлар аудиторлик фаолиятининг халқаро амалиётида олинадиган далилларнинг етарлилик даражасини ва уларни тўплашга нисбатан қўйиладиган талабларни белгилайди. Аудитнинг халқаро стандартларида таърифланишича: “аудиторлик далиллар-бу аудиторлик хулосасига асосланадиган ва аудитор томонидан хулосани шакллантириш жараёнида олинадиган маълумот. Аудиторлик далиллар молиявий асосида ётадиган дастлабки ҳужжатлар ва ҳисоб ёзувлари ҳамда бошқа манбалардан олинган тасдиқловчи маълумотлардан иборат бўлади. Аудиторлик далиллар назорат тестлари ва моҳияти бўйича муолажаларнинг тегишли мажмуининг ўтказилиши натижасида олинади. Айрим вазиятларда далиллар моҳияти бўйича тўлиқ олинishi мумкин. Уларнинг хар бирига тўхталиб ўтсак.

Назорат тестлари- бу бухгалтерия ҳисоби ва ички назорат тизимлари томонидан бажарилаётган вазифалар яроқли эканлигини аудиторлик далилларни олиш мақсадида бажарилаётган тест синовлари. Назорат тестлари асосида аудиторлик далилларни олишда ушбу далилларнинг етарли эканлиги ва мувоқилигини кўриб чиқиши лозим.

Моҳияти бўйича муолажалар- бу молиявий ҳисоботда муҳим нотўғриликларни аниқлаш мақсадида бажариладиган тест синовлари, улар қуйидаги икки турга ажратилади:

- операциялар ва ҳисобварақлар қолдиқлари бўйича муфассал тестлар;
- таҳлилий муолажалар

Моҳияти бўйича муолажалар асосида аудиторлик далилларни олишда аудитор ушбу муолажалар асосида олинган аудиторлик далилларнинг ҳамда молиявий ҳисоботни тасдиқлаш мақсадида назрат тестлари натижасида олинган ҳар қандай далиллар билан биргаликда етарли бўлганлигини ва мувофиқлигини кўриб чиқиш лозим.

Етарлилик ва мувофиқлик тушунчалари ўзаро боғлиқ ва назорат тестлари билан бир қаторда, моҳияти бўйича натижасида олинган аудиторлик далиллар юзасидан қўлланилади. Етарлилик аудиторлик далилларнинг миқдорий ўлчамини ифодалайди; тегишлилик аудиторлик далилларнинг сифат ўлами, аниқ белгиланган тасдиқ юзасидан релевантлиги ва улар ишончлиги ҳисобланади. Одатда, аудитор яқуний эмас, кўпроқ, ишонтирувчан бўлган далилларга таяниш лозим деб ҳисоблайди в бир хил фикрни тасдиқлаш учун турли тавсифга эга бўлган ёки турли манбалардан аудиторлик далилларни тўплайди.

Аудиторнинг айнан нима етарли бўлган тегишли аудиторлик деган касбий мулоҳазасига қуйидаги омиллар таъсир кўрсатади:

- молиявий ҳисобот даражаси билан бир қаторда, ҳисобварақлар қолдиғи ёки операциялар туркуми даражасида ҳам ажралмас таваккалчиликнинг тавсифи ва даражасига берилган аудиторик баҳо;

- бухгалтерия ҳисоби ва ички назорат тизимларининг тавсифи ҳамда назорат тавақалчилигига баҳо бериш;
- текширилаётган модданинг муҳимлиги;
- олдинги аудитлар пайтида олинган тажриба;
- аудиторлик муолажаларининг натижалари, жумладан аниқланиши мумкин бўлган товламачилик ёки хатолар; мавжуд маълумотларнинг манбаи ва ишончлилиги.

Булардан асосийси бухгалтерия ҳисоби ва ички назорат тизимлари юзасидан аудитор аудиторлик далилларини олиши лозим бўлган жавҳалар қуйидагилар:

1.Ташкил этилиши- бухгалтерия ҳисоби ва ички назорат тизимлари муҳим нотўғрилиқларни олдини олиш ёки аниқлаш ва тузатиш учун мувофиқ равишда ташкил этилганлигини билдиради.

2.Вазифасини бажариш- тегишли даврда тизимлар самарали вазифаларини бажаришлигини ифодалайди.

Моҳияти бўйича муолажалар асосида далиллар олишдан келиб чиқадиган бўлсак, молиявий ҳисоботнинг тасдиқлари – бу молиявий ҳисоботга киритилмаган, бевосита ёки бошқа йўл билан билан тақдим этиладиган субъект раҳбариятининг тасдиқлари. Уларни қуйидаги туркумларга ажратилиши мумкин:

- мавжудлиги: актив ёки мажбурият муайян санага мавжуд бўлади;
- ҳуқуқлари ва мажбуриятлари: субъект актив ёки мажбуриятга муайян санада эгалик қилади;
- ҳодиса: ҳисобот даври давомида субъектга таалуқли бўлган операция амалга оширилган ёки ҳодиса содир этилган;
- тўлиқлик: акс этилмаган активлар, мажбуриятлар, операцияла ёки ҳодисалар ҳамда ёритилмаган моддалар мавжуд эмас;
- баҳолаш: актив ёки мажбурият тегишли баланс қиймати бўйича акс этилади;

- ўлчами: операция ёки ходиса тегишли суммада акс этилади, даромад ёки харажатлар эса тегишли даврга ўтказилади;

- тақдим этиш ёки ёритиш: модда қўлланиладиган молиявий ҳисоботни тақдим этишнинг концептуал асосларига мувофиқ ёритилади, туркумланади ва баён этилади.

Бундан ташқари шуни келтириб ўтиш жоизки, одатда аудитор молиявий ҳисоботнинг ҳар бир аниқ белгиланган тасдиқлари бўйича аудиторлик далилларини олади. Қандайдир тасдиққа, масалан товар моддий захиралар мавжудлигига оид, таалукли аудиторлик далиллар, бошқа бошқа бир тасдиққа, баҳолашга оид, аудиторлик далиллар мавжуд эмаслигини қоплай олмайди. Моҳияти бўйича муолажаларнинг тавсифи, муддати ва ҳажми тасдиқларига қараб ўзгариши мумкин. Тестлар биттадан кўп тасдиқларни исботловчи аудиторлик далилларни тақдим этиши мумкин: масалан, дебиторлик ундириш мавжудлик билан бир қаторда баҳолаш юзасидан ҳам аудиторлик далилларни тақдим этиши мумкин.

Аудиторлик далилларнинг ишончлилиги уларнинг манбаи ташқи (ички ёки) ҳамда уларнинг тавсифига кўра (кўз билан қараш, ҳужжатли ёки оғзаки) боғлиқ. Агар аудиторлик далилларнинг ишончлиги алоҳида вазиятлардан келиб чиқса, қуйидаги умумий қоидалар аудиторлик далилларнинг ишончлилигига баҳо беришга ёрдам беради:

а) ташқи манбадан олинган аудиторлик далиллар (масалан, учинчи шахс томондан олинган тасдиқ) ички манбалардан олинган далилларга қараганда ишончлироқ ҳисобланади;

б) амалдаги бухгалтерия ҳисоби ва ички назорат тизимларининг самарадорлигида ички манбалардан олинган аудиторлик далиллар ишончлироқ бўлади;

в) бевосита аудитор томонидан олинган аудиторлик далиллар субъектдан олинган далилларга қараганда ишончлироқ бўлади;

г) ҳужжат шаклида ва ёзма тақдимотлар кўринишида олинган аудиторлик далиллар оғзаки далилларга қараганда ишончлироқ бўлади.

Агар далилларнинг алохида элементлари турли манмабалардан олинса ёки турли тавсифга эга бўлиб изчил бўлса, аудиторлик далиллар ишончлироқ ҳисобланади. Ушбу ҳолатларда аудитор аудиторлик далилларнинг элементларини алохида кўриб чиқиш натижасида олиниши мумкин бўлган ишончлилик даражасидан юқори бўлган ишончлиликнинг кумулятив даражасини олиши мумкин. Ва аксинча, бир манбадан олинган аудиторлик далиллар бошқасидан олинган далилларга изчил бўлмаса, аудитор бундай изчил бўлмаган ҳолатни ҳал этиш юзасидан қандай аудиторлик муолажалар лозимлигини аниқлаши керак.

Аудитор молиявий ҳисоботнинг муҳим тасдиғи юзасидан жиддий шубҳаланган тақдирда, у бундай шубҳани бартараф этиш учун етарли бўлган тегишли аудиторлик далилларни олишга ҳаракат қилади. Агар аудитор етарли бўлган тегишли аудиторлик далилларини ололмаса, аудитор ўз фикрини шарҳлар билан билдириши ёки билдиришдан воз кечиши лозим. Шундан келиб чиқиб Аудитнинг Ҳалқаро Стандартлари бўйича аудиторлик далилларни олиш учун бир неча муолажалар бажарилиши кўзда тутилган. Буларнинг ҳар бирига тўхталиб ўтиш мақсадга мувофиқ бўлар эди.

Текшириш бу ёзувлар, ҳужжатлар ёки моддий активларни ўрганиб чиқишдан (текширишдан) иборат. Ёзувлар ва ҳужжатларни текшириш аудиторлик далилларни манба тавсифи ҳамда уларга ишлов бериш юзасидан ички назорат самрадорлигига қарам бўлган турли ишончлик даражасидаги аудиторлик далиллар билан таъминлайдиган ҳужжатли аудиторлик далилларнинг асосий уч туркумига қуйидагилар киради:

- учинчи шахслар томонидан барпо этилган ва уларда мавжуд бўлган ҳужжатли аудиторлик далиллар;
- учинчи шахслар томонидан барпо этилган, лекин субъектда мавжуд ҳужжатли аудиторлик далиллар;
- субъект томонидан барпо этилган ва ундаги ҳужжатли аудиторлик далиллар.

Моддий активларни текшириш текшириш активлар мавжудлигини, лекин албатта улар қийматига эгалик қилишликни эмас, ишончли аудиторлик далиллар билан таъминлайди. Энди бевосита аудиторлик далилларни олиш мақсадида бажариладиган яна бир муолажа кузатишга урғу бериб ўтсак.

Кузатиш бошқа шахслар томонидан бажарилаётган ёки муолажаларни кузатишдан иборат, масалан аудитор субъект ходимлари товар моддий захираларни ҳисоблаб чиқиш ўтказилаётганлиги ёки аудиторлик из қолдирмайдиган назорат муолажалари бажарилаётганлиги юзасидан кузатиш мумкин. Навбатдаги аудиторлик далилларни олиш учун бажариладиган муолажа сўровнома ўтказиш ва тасдиқлаш ҳам муҳим аҳамиятга эга.

Сўровнома ўтказиш – бу субъект ичида ёки унинг ташқарисида хабардор шахслардан маълумот излаш. Сўровнома ўтказиш учинчи шахсларга йўлланган расмий ёзма сўровнома билан бир қаторда, шунингдек, субъект ичидаги шахслар билан ўтказилган норасмий оғзаки сўровномадан иборат. Сўровномалар бўйича олинган жавоблар аудиторга ундан аввал мавжуд бўлмаган ёки аудиторлик далилларни тасдиқловчи маълумот тақдим этиши мумкин.

Тасдиқлаш – бу ҳисоб ёзувларидаги маълумотларни тасдиқлаш учун сўровнома бўйича жавобларни тақдим этиш. Масалан, аудитор одатда дебиторлик қарзлар бўйича тасдиқларни бевосита дебиторлирининг ўзидан олиш учун сўровнома йўллайди.

Ҳисоб – китоб – бу дастлабки ҳужжатлар ва ҳисоб ёзувларининг арифметик аниқлигини текшириш ёки мустақил ҳисоб китобларни бажаришдир.

Таҳлилий муолажалар – бу муҳим коэффициентлар ва йўналишларни, жумладан бундан келиб чиқадиган бошқа тегишли маълумотга изчил бўлмаган ёки истиқболлий белгиланган суммалардан фарқланадиган четга чиқишлар ва ўзаро боғлиқликларни таҳлил қилиш. Таҳлилий муолажаларга Аудитнинг Халқаро Стандартларида кенг тўхталиб ўтилган бўлиб, алоҳида

№ 520 Таҳлилий муолажалар номли бўлим ажратилган. Унда келтирилишича, таҳлилий муолажалар қуйидаги мақсадларда қўлланилади:

- бошқа аудиторлик муолажаларнинг тавсифи, муддати ва ҳажмини режалаштиришда аудиторга ёрдам бериш учун;
- молиявий ҳисоботнинг аниқ белгиланган тасдиқлари бўйича аниқлаб бўлмаслик таваккалчилиги пасайганда, муфассал тестларга қараганда қўлланиши самарадорлироқ ва оқилона бўлган моҳияти бўйича муолажалар;
- аудитнинг охири, шархланадиган босқичда молиявий ҳисобот бўйича умумий шархлаш сифатида.

Таҳлилий муолажалар, шунингдек, субъект фаолиятига асосланган масалан, ялпи фойданинг фоиз нисбати, истикболлий намунага мувофиқ бўлиши кутилаётган молиявий маълумотлар элементлари ўртасидаги ҳамда молиявий маълумот ва тегишли равишда молиявий тавсифга эга бўлмаган маълумот, масалан, иш ҳақи бўйича харажатлар ва ходимлар сони ўртасидаги ўзаро боғлиқликни кўриб чиқади.

Аудитор таҳлилий муолажаларни қўллашда фойдаланиладиган маълумотларни тайёрлашда назорат тест синовларидан, агар бу мавжуд бўлса, ўтказиш тўғрисида масалани кўриб чиқиши лозим. Агар бундай назорат самарали бўлса, аудитор маълумот ишончлиги ва бинобарин, таҳлилий муолажалар натижаларига кўпроқ ишонч ҳосил қилади. Молиявий бўлмаган маълумот бўйича назорат кўпчилик ҳолатларда бухгалтерия ҳисобига таалуқли бўлган назорат билан биргаликда тест синовидан ўтказилиши мумкин. Масалан, субъект томонидан сотилган товарлар бўйича ҳисобварақ фактураларга ишлов бериш юзасидан белгиланган назорат сотилган маҳсулот бирлигини ҳисобга олишни юритиш юзасидан назоратни ҳам қамраб олиш мумкин. Бундай вазиятларда, аудитор сотилган бирликлар ҳисоби юзасидан назорат тестларини сотилган товарга оид ҳисобварвк фактураламоддалрни қайта ишлаш юзасидан назорат тестлари билан бирга ўтказиши мумкин. Аудиторлик далилларни тўплаш мақсадида тест ўтказиш

учун моддаларни танлаб олиш даркор. Бунинг учун Аудиторлик муолажаларни ишлаб чиқишда аудитор тест синовларини ўтказишда моддаларни ажратиб олишнинг тегишли усулларини аниқлаши лозим. Ушбу усуллар қуйидагилардан иборат:

- хамма моддаларни ажратиб олиш (100% текшириш);
- аниқ белгиланган моддаларни ажратиб олиш;
- аудиторлик танлаб олиш.

Қайси ёндашишдан фойдаланиш юзасидан қарор қабул қилиш вазиятларга боғлиқ, бунда муайян вазиятларда юқорида қайд этилган усулларнинг бир ёки бирлигини қўллаш ўринли бўлиши мумкин. Бир ёки бирлик усулларини танлаш юзасидан қарор қабул қилиш тўғрисида қарор аудиторлик таваккалчилиги ва оқилона аудит қабул қилинса ҳам, аудитор тест вазифаларига жавоб берадиган етарли бўлган аудиторлик далилларни тақдим этишда қўлланиладиган усуллар самарали эканлигига ишонч ҳосил қилиши лозим. Шунини алоҳида эътибордан четда қолдирмаслик жоизки, аудиторлик далилларни олишда таваккалчилкни ҳисобга олиш муҳим аҳамиятга эга. Чунки, далиллар олиш жараёнида аудитор аудиторлик таваккалчилигига баҳо бериш ва таваккалчиликни мақбул бўлган паст даражагача пасайтиришга қаратилган қаратилган аудиторлик муолажаларини ишлаб чиқиш учун керакли бўлган касбий мулохазалардан келиб чиқиш зарурдир.

Ҳалқаро Аудит Стандартлари асосида аудиторлик далилларни олиш юқорида келтириб ўтган хусусиятларимизга кўра амалга оширилади. Ушбуларга таянган ҳолда аудиторлик далилларни олиш ижобий натижаларнинг самараси сифатида хизмат қилади. Чунки, Аудитнинг Ҳалқаро Стандартлари рақобатли кураш шароитида юзага келган. Ҳалқаро амалиётда буларнинг барчаси тегишли тадқиқотлар ва кенг оммавий муҳокамалар билан бирга олиб борилган. Натижада, ҳозирги даврга келиб аудитнинг мустахкам ҳалқаро ҳуқуқий асоси яратилди, уни ташкил этишнинг батафсил шакллари ишлаб чиқилди. Бизнинг республикамизда ҳам ҳалқаро

тажрибани ҳисобга олган ҳолда, Ўзбекистон Республикаси Молия вазирлиги томонидан 21 та аудиторлик фаолияти миллий стандартлари (А.Ф.М.С.) ишлаб чиқилди ва Адлия вазирлигида рўйхатдан ўтказилиб, аудиторлик амалиётида қўлланилмоқда ҳамда уларни ишлаб чиқиш давом этмоқда. Шуларни ҳисобга олган ҳолда аудиторлик текширувларида аудиторлик далилларни олишда аудитнинг халқаро стандартлари меъзонларига эътибор қаратиш аудиторнинг иш сифатини таъминлашда етакчи омил бўлиб гавдаланади.

2.3. Халқаро стандартлар асосида аудиторлик хулосалари ва ҳисоботларини тузиш тартиби

Ўзбекистон Республикасида замонавий саноат тармоқларини барпо этиш ва ривожлантириш вазифасини бажаришда асосий масалалардан бири чет эл инвестициясини жалб қилиш ҳисобланади. Ушбу мақсадга эришиш кўп жиҳатдан молиявий ҳисобот шакллари ташқи фойдаланувчилар талаби асосида тақдим этилишига боғлиқдир. Молиявий ҳисоботларни чет эллик инвесторлар талаблари асосида тақдим этиш учун ташқи аудит томонидан ушбу ҳисоботлар аудит қилиниши ва унинг натижаси бўйича тегишли аудиторлик хулосаси берилиши лозим. Бунда албатта, аудиторлик текширувлари аудитнинг халқаро стандартлари асосида амалга оширилиши, молиявий ҳисоботлар кўрсаткичлари халқаро амалиётда қабул қилинган молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартлари асосида тузишни тақозо қилади. Ушбу шароитда ташқи аудитни ташкил қилиш, шу жумладан аудит текшируви натижаларини тўғри ва халқаро талаблар даражасида умумлаштириш муҳим аҳамиятга эга. Шунингдек, хўжалик юритувчи субъектларнинг молиявий ҳисоботлари ташқи аудитини ўтказиш ва унинг натижаларини умумлаштириш тартибини ишлаб чиқиш ҳам аҳамиятлидир.

Мазкур шароитда аудиторлик текширувларининг натижаси ҳисобланган аудиторлар ва аудиторлар ёрдамчилари томонидан ўзига берилган топшириқ бўйича тузилган аудитор ёки ёрдамчи аудитор ҳисоботларининг шакли,

таркибий тузилиши ва уларни умумлаштиришнинг халқаро мезонлар асосида ташкил этилиши муҳим аҳамиятга эгадир. Шу нуқтаи назардан, аудитор ва ёрдамчи аудиторларнинг ҳисоботлари асосида умумий аудит қилинган субъект бўйича аудиторлик ҳисоботини тузишнинг ҳозирги ҳолатини таҳлил қилиш ва шу асосда унинг мазмуни, умумлаштириш босқичларини такомиллаштириш масаласига эътибор қаратиш лозим. Аудиторлик ҳисоботлари таркибини кўришда асосий эътибор уларнинг мазмуни ва таркибий тузилишига қаратилади. Энг аввало, аудиторлик ҳисоботи ва унинг таркибий тузилишини аудитнинг халқаро стандартида белгиланган тартибини таҳлил қилиш керак. Аудитнинг халқаро стандарти (АХС)нинг №700-«Молиявий ҳисоботлар тўғрисида фикр ҳосил қилиш ва ҳисобот (хулоса) бериш» стандартига кўра «Аудитнинг халқаро стандартларига мувофиқ ўтказилган аудит натижалари бўйича аудиторлик ҳисоботи куйидаги бўлимлардан иборат бўлади:

- номи;
- адресати;
- кириш параграфи;
- аудиторнинг жавобгарлиги;
- аудиторлик фикри;
- аудиторнинг имзоси;
- аудиторлик ҳисоботи санаси;
- аудиторнинг манзили»¹⁶.

Ушбу стандартга кўра кириш параграфида аудит қайси хўжалик юритувчи субъектининг молиявий ҳисоботлари бўйича ўтказилганлиги қайд этилади; молиявий ҳисоботлар таркиби, даври бўйича аудит ўтказилганлигини, ҳисоб сиёсати ва изоҳлар; молиявий ҳисобот санаси ёки даври аниқ кўрсатилади.

¹⁶ Аудит ва сифат назоратининг халқаро стандартлари. 2012. 1 қисм, 3-жилд. -Т.: ЎБАМА, 2014.-1502 б.

Аудит қилинаётган хўжалик юритувчи субъект раҳбариятининг молиявий ҳисоботларни тайёрлаш учун жавобгарлиги белгиланади. Аудитор жавобгарлиги аудитор молиявий ҳисоботлар бўйича ўзи ўтказган аудит асосида ўз фикрини билдиришидан иборат. Аудитор фикри молиявий ҳисоботлар бўйича барча муҳим жиҳатларни ҳаққоний тақдим этишдир.

Ушбу стандарт асосида Ўзбекистон Республикаси аудиторлик фаолиятининг миллий стандарти ишлаб чиқилган бўлиб, унда қуйидагича фикр билдирилган:

«Аудиторлик ҳисоботида қуйидагилар бўлади:

а) номи («Аудиторлик ҳисоботи» ёки «Аудиторлик ташкилотининг ҳисоботи», иккала ном бир хил кучга эга);

б) адресатнинг номи;

в) кириш қисми;

г) асосий қисм;

д) якуний қисм» .

Ҳар иккала стандартни таққослаганда, қуйидаги фарқларни кўришимиз мумкин: АХС №700-«Молиявий ҳисоботлар тўғрисида фикр ҳосил қилиш ва ҳисобот (хулоса) бериш» номли стандартда умумий тартиб бўйича ахборотларни, АФМС №70-«Аудиторлик ҳисоботи ва молиявий ҳисобот тўғрисида аудиторлик хулосаси» номли стандартда эса асосий қисм 3 га яъни, кириш қисми, таҳлилий қисм ва якуний қисмлардан иборатдир. Бу фарқларни иккала стандартнинг қиёсий таҳлилида кўришимиз мумкин (1-жадвал).

Ушбу жадвалдан кўриниб турибдики, АХС га нисбатан АФМС да ахборотлар маълум гуруҳларга ажратилган ҳолда берилган ва уни моҳияти нисбатан яхши очиб берилган. Масалан, таҳлилий қисмда аудитор томонидан амалга ошириладиган аудиторлик амаллари, тўпланган аудиторлик далиллари ва аудит жараёнидаги танлаш жараёнлари, аудиторлик риски ва муҳимлиликни белгиланиши кўрсатилади. Натижада аудитор томонидан

аудиторлик ҳисоботини тузиш ва уни умумлаштириш жараёни анчагина энгил кечади.

2.1-жадвал

Халқаро ва миллий аудит стандартлари асосий бўлимларнинг таққослама жадвали¹⁷

№	АХС №700	АФМС №70
1.	Номи	а) номи («Аудиторлик ҳисоботи» ёки «Аудиторлик ташкилотининг ҳисоботи»; иккала ном бир хил кучга эга);
2.	Адресати	б) адресатнинг номи;
3.	Кириш параграфи	в) кириш қисми;
4.	Аудиторнинг жавобгарлиги	г) таҳлилий қисм;
5.	Аудиторлик фикри, Аудиторнинг имзоси, Аудиторлик ҳисоботи санаси, Аудиторнинг манзили	д) якуний қисм

Аудиторлик ҳисоботи ва унинг асосида фикр ҳосил қилиш жараёнида аудитор томонидан танлаб текшириш амалга оширилади. Хўжалик юритувчи субъект даромад ва харажатларини аудиторлик текшируви жараёнида асосий усул танлаб текшириш ҳисобланади. Бунда даромад ва харажатлар қолдиғи кўплаб операциялар натижалари сифатида ҳосил бўлган ҳолат билан боғлиқ бўлгани боис, молиявий натижаларни ялпи текшириш кўп вақт ва жисмоний куч талаб қилади. Бундан ташқари, жами текшириладиган объектлар ҳажми танлаш ҳажмига аҳамиятсиз таъсир кўрсатиши математик жиҳатдан исботланганлиги сабабли, текширишда объектларга алоҳида эътибор бериш лозим.

Яна шуни таъкидлаш керакки, аудиторлик танлови пухта режалаштириш, олинган натижаларни таҳлил қилиш ва текшириш жараёнини ҳужжатлаштиришни талаб қиладиган жараён дир. Шу боис, аудитор объектни текширишда кам меҳнат талаб қиладиган ва самарали услубни, яъни танлаш

¹⁷ Аудитнинг миллий ва халқаро стандартлари асосида муаллиф томонидан ишлаб чиқилган.

ёки ялписига текширишни қўллаш хусусида қарор қабул қилиш, лозим. Ҳар қандай ҳолатда ҳам аудитор ҳар бир текшириладиган объектга нисбатан қўлланиладиган аудиторлик танловини амалга ошириш имконияти мақсадга мувофиқлигини аниқлаши лозим.

Аудиторлик далилларини олишнинг муайян услублари аудиторлик жараёнларини ифода этади. Бу жараёнларни танлаш текширув мақсади, текшириладиган объектлар хусусияти, аудитор тажрибаси ва унинг профессионал сифатида фикр юритишига боғлиқ. Аудиторлик жараёнларини танлов асосида текширишни мақсадига қараб, икки гуруҳга ажратиш мумкин:

- 1) мувофиқлик бўйича текшириш (назорат воситаларини текшириш);
- 2) сўҳтлар бўйича маблағ айланиши ҳамда қолдиқни таҳлил қилиш ва батафсил текширишни ўз ичига оладиган текширув.

Ушбу танлаб, текшириш натижасида аудиторлик текшируви бўйича тегишли аудиторлик хулосасининг дастлабки лойиҳаси тайёрланади ва аудиторлар томонидан муҳокама қилинади. Натижада якуний аудиторлик хулосаси шаклланиши учун шароит яратилади.

Лекин айрим муаллифлар аудиторлик ҳисоботи масаласига умуман эътибор беришмаган ва асосий масала сифатида аудиторлик хулосасини асос қилиб олганлар. Масалан, профессор Б.Ҳамдамов томонидан қуйидагича фикр билдирган: «Ривожланган мамлакатлар тажрибасига қараганда, 90% аудиторлик натижалари қўшимча тушунтиришсиз, шартсиз аудиторлик хулосалари билан расмийлаштирилади. Бизнинг фикримизча, қуйидаги шартлар бажарилгандагина бундай стандарт хулосалар берилиши мумкин:

1. Жами ҳисобот шакллари белгиланган тартибда тузилган ва молиявий ҳисоботга киритилган бўлса;
2. Аудит жараёнида умумий қабул қилинган андозаларга барча жабҳаларда риоя қилинган бўлса;
3. Етарли даражада исбот ва далиллар тўпланган ҳамда аудитор ўз вазифасини тўлиқ бажарганлиги ҳақида ишонч ҳосил қилса;

4. Молиявий ҳисобот умумий қабул қилинган бухгалтерия асосларига амал қилган ҳолда тақдим этилган бўлса;

5. Алоҳида ёритиб кўрсатиш ёки шарҳ бериш керак бўлган ҳолатлар аниқланмаган бўлса;

6. Молиявий ҳисоботга етарли даражада тушунтиришлар ва иловалар қилинган бўлса»¹⁸.

Бундан ташқари, молиявий ҳисобот тўғрисидаги аудиторлик хулосасининг аудиторлик текширувидаги ўрни масаласи бўйича Ш.Илҳомов томонидан қуйидагича фикр билдирган: «Аудиторлик стандартларининг ички назорат тизимини баҳолаш бўйича гуруҳланишида аудиторлик ҳисоботи ва молиявий ҳисобот бўйича аудиторлик хулосаси аудиторлик текширувининг яқунловчи босқичи ҳисобланади»¹⁹. Демак, ички назорат тизимини баҳолаш жараёнида аудиторлик ҳисоботининг яқунловчи босқичида аудиторлик хулосасига асосий эътибор қаратилган. Бундан ташқари, тижорат банкларининг фаолиятини аудиторлик текширувидаги молиявий ҳисоботлар бўйича тузилган аудиторлик ҳисоботларини таркиби ва тузилиши масаласида бир гуруҳ муаллифлар. томонидан қуйидагича фикр билдирилган: «Аудиторлик ҳисоботи аудитор (аудиторлик гуруҳи раҳбари) томонидан тузилади ва аудиторлик ташкилоти раҳбари томонидан тасдиқланади. Ушбу ҳужжат аудиторлик текшируви ўтказиш бўйича тузилган шартномани тасдиқлаган буюртмачига тақдим этилади.

Аудит текшируви якунида молиявий коэффициентлар таҳлил қилинади. Асосий молиявий коэффициентлар қуйидагича аниқланади:

а) тўлов қобилияти коэффициенти= жорий активлар/жорий мажбуриятлар.

б) молиявий мустақиллик коэффициенти=ўз маблағи манбаи/баланс жами

¹⁸ Ҳамдамов Б. Аудит иқтисодиёти. -Т.: ТМИ, 2005. -251 б.

¹⁹ Илҳомов Ш.И. Аудиторлик текширувлари жарёнида ички назорат тизимини баҳолаш услубиёти. Монография. -Т.: Иқтисодиёт. 2010. 187 б.

в) ўз ва қисқа муддатли қарз маблағлари нисбати коэффиценти=ўз маблағи манбаи/(мажбуриятлар-узоқ муддатли мажбуриятлар

г) асосий воситаларнинг эскириш коэффиценти=асосий воситалар амортизацияси/ асосий воситаларнинг бошланғич қиймати²⁰.

Қуйидаги жадвалда “Тошкентдонмахсулотлари” АЖда молиявий ҳолатни ифодаловчи кўрсаткичлар таҳлил қилинган.

2.2-жадвал

“Тошкентдонмахсулотлари” АЖда молиявий ҳолатни ифодаловчи кўрсаткичлар, 2016 йил 1 январ ҳолатига²¹

№	Коэффициентлар	Меъёр даражаси	Амалдаги ҳолат
1.	Тўлов қобилияти коэффиценти	1,25	0,98
2.	Молиявий мустақиллик коэффиценти	0,5	0,19
3.	Ўз ва қисқа муддатли қарз маблағлари нисбати коэффиценти	1,0	0,24
4.	Асосий воситалар эскириши коэффиценти	0,5	0,36

“Тошкентдонмахсулотлари” АЖда таҳлил қилинган барча кўрсаткичлар - тўлов қобилияти коэффиценти, молиявий мустақиллик коэффиценти, ўз ва қисқа муддатли қарз маблағлари нисбати коэффиценти ҳамда асосий воситалар эскириши коэффиценти меъёрга нисбатан паст даражада эканлиги аниқланди. Айниқса, молиявий мустақиллик коэффицентининг 0,19 га ҳамда 33 ва қисқа муддатли қарз маблағлари нисбати коэффицентининг 0,24 га тенг бўлиши салбий ҳолатдир.

Аудиторлик ҳисоботининг шакли ва мазмуни аудит объекти, қўйилган мақсад ва вазифаларга бевосита боғлиқ бўлади. Ҳисоботдаги маълумотлар

²⁰ Шоғиёсов Т.Ш. Комплекс иқтисодий таҳлил. Дарслик. –Т.: “Fan va texnologiyalar”, 2012. -278 б.

²¹ “Тошкентдонмахсулотлари” АЖ маълумотлари асосида муаллиф томонидан ҳисобланган.

аудиторлик хулосасини тайёрлашга асос бўлиб хизмат қилади»²². Демак, аудиторлик ҳисоботи кўп жиҳатдан аудит объекти, мақсади ва вазифаларига боғлиқ бўлади деб ўйлаймиз ва ушбу фикрни тўғри деб ҳисоблаймиз. Масалан, аудит жараёнида мувофиқлик бўйича текширувни (назорат воситаларини текшириш) ўтказишдан кўзланган мақсад кўриб чиқиладиган операциялар бўйича назорат воситаларининг ишлаши ва уни амалга оширишни текширишдир.

II боб бўйича хулоса

Диссертациянинг 2-бобида акциядорлик жамиятлари фаолиятининг аудиторлик текширувида халқаро стандартларни қўллашнинг ҳозирги амалиёти ёритилган. Хусусан мазкур бобда аудиторлик текширувларини режалаштиришда, текширув ўтказишда ва якуний босқичда халқаро стандартларни қўллаш тартиби қўллаш тартиби баён қилинган.

Аудиторлик стандартлари аудиторлик текширувларининг барча жиҳатларини белгилаб беради. Жумладан, аудиторлик текшируви вақтида далилларни тўплаш, уларни хулоса тузиш вақтида исбот сифатида кўрсатиш жараёнида аудиторлик стандартлари муҳим роль ўйнайди. Шунингдек, аудиторлик стандартлари текширувда мавжуд ҳақиқий ахборот ва аудит процедурасини белгилашга хизмат қилади. Аудиторлик стандартлари нафақат далиллар йиғиш, балки, ўша далилларни йиғиш пайтида аудитордан талаб қилинадиган малака ва ахлоқ қоидаларини, текширув пайтида қўлланилиши мумкин бўлган аудиторлик процедураларини (таомилларини), шунингдек ушбу далилларни тўплашда қўлланиладиган усулларни ҳам белгилаб беради. Демак, аудиторлик стандартлари мижоз корхонада аудиторлик текшируви ўтказилиш вақтида бутун бир жараённи бошқариб туришга самарали хизмат кўрсатади.

²² Вахобов А.В., Ибрагимов А.К., Ризаев Н.Қ. Тижорат банклари ташқи аудитида халқаро молиявий ҳисобот стандартларини жорий этиш методологияси. Монография. -Т.: Молия, 2011. -188 б.

III БОБ. АКЦИЯДОРЛИК ЖАМИЯТЛАРИ ФАОЛИЯТИНИНГ АУДИТОРЛИК ТЕКШИРУВИДА ХАЛҚАРО СТАНДАРТЛАРНИ ҚЎЛЛАШНИ ТАКОМИЛЛАШТИРИШ

3.1. Акциядорлик жамиятлари аудиторлик текширувларида халқаро стандартлари жорий этиш масалалари

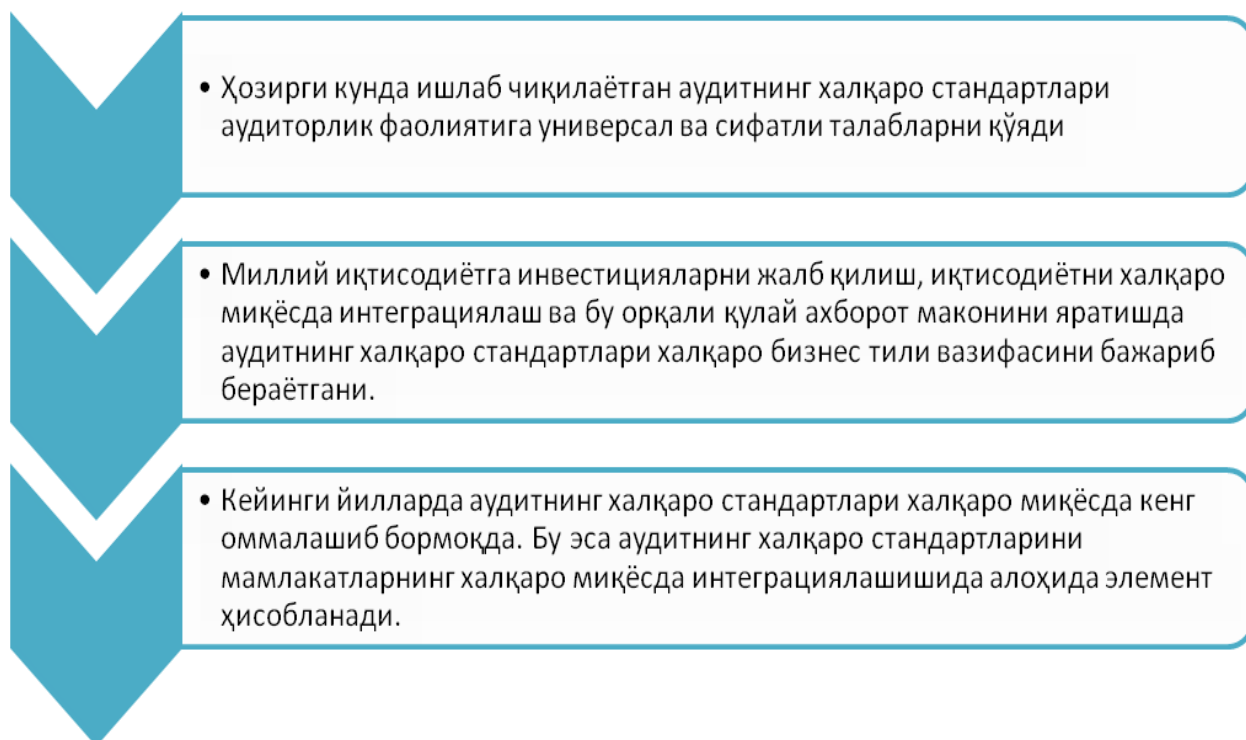
Республикамізда миллий аудиторлик стандартларини татбиқ этишда халқаро стандартларнинг қўлланилиш тартиби, ривожланган мамлакатлардаги аудит тизимининг ташкил қилиниш даражасига муҳим эътибор қаратишни тақозо қилади.

Аудиторлик стандартлари аудиторлик текширувларининг барча жиҳатларини белгилаб беради. Жумладан, аудиторлик текшируви вақтида далилларни тўплаш, уларни хулоса тузиш вақтида исбот сифатида кўрсатиш жараёнида аудиторлик стандартлари муҳим роль ўйнайди. Шунингдек, аудиторлик стандартлари текширувда мавжуд ҳақиқий ахборот ва аудит процедурасини белгилашга хизмат қилади. Аудиторлик стандартлари нафақат далиллар йиғиш, балки, ўша далилларни йиғиш пайтида аудитордан талаб қилинадиган малака ва ахлоқ қоидаларини, текширув пайтида қўлланилиши мумкин бўлган аудиторлик процедураларини (таомилларини), шунингдек ушбу далилларни тўплашда қўлланиладиган усулларни ҳам белгилаб беради. Демак, аудиторлик стандартлари мижоз корхонада аудиторлик текшируви ўтказилиш вақтида бутун бир жараённи бошқариб туришга самарали хизмат кўрсатади.

Аудиторлик фаолияти ривожланишининг ва бухгалтерия ҳисоби тизимини такомиллаштиришнинг ҳозирги босқичи миллий ва халқаро стандартларнинг ўзаро мувофиқлиги масалаларини олдинги ўринга чиқарди ва ушбу икки стандартлар тизимининг доимий равишда такомиллашиб бориши, ҳамда Ўзбекистонда Аудитнинг халқаро стандартлари (АХС) ва Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартларининг (МХХС) амалиётда қўлланилиши мазкур масаланинг долзарблигини узлуксиз тарзда сақлаб келмоқда.

Шу мақсадда 2015-2018 йилларда барча акциядорлик жамиятлари йиллик молиявий ҳисоботини нашр этиши ва уни молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартларига мувофиқ тайёрлаш ва аудитнинг халқаро стандартларига мувофиқ ташқи аудитдан ўтказилиши белгиланган.

Аудитнинг халқаро стандартларини миллий амалиётда қўллаш зарурлиги қуйидагиларда ўз аксини топади:



3.1-расм. Аудитнинг халқаро стандартларини миллий амалиётда қўллаш зарурлиги²³.

Кейинги вақтларда аудиторлик фаолиятининг халқаро кўламда ранг-баранг бўла бориши жараёни кузатилмоқда. Ривожланган мамлакатларда 20-асрнинг сўнг ўн йиллигида аудиторлик хизматининг янги тури – гувоҳлик берувчи аудит тури шаклланди. Аудиторлик хизматининг ушбу тури, айниқса, банк соҳасида кенг кўламда тарқалмоқда. Банк муассасалари миждога кредит беришда аудиторлик компанияларини гувоҳлик беруви шахс

²³ Муаллиф томонидан ишлаб чиқилган.

томон сифатида қарамокда. Бунда аудиторлик компанияси банкдан кредит олган мижознинг кредит шартномасини бажариш ҳолатини кузатиб боради.

3.1-жадвал

МДХ давлатларида халқаро аудит стандартларининг қўлланилиши²⁴

МДХ давлатлари	Халқаро аудит стандартларини қўллаш чора-тадбирлар дастурининг мавжудлиги	Ушбу чора-тадбирларни амалга оширувчи ташкилот	Халқаро аудит стандартларини қўллаш даври
Озарбайжон Республикаси	Мавжуд	–	01.01.2010 йилдан
Арманистон Республикаси	Мавжуд эмас	–	–
Беларусь Республикаси	Мавжуд эмас	–	–
Қозоғистон Республикаси	Мавжуд	Молия вазирлиги, профессионал аудиторлик ташкилотлари	01.01.2011 йилдан
Қирғизистон Республикаси	Мавжуд эмас	–	-
Молдавия Республикаси	Мавжуд	Молия вазирлиги, Бухгалтерия ҳисоби ва аудит соҳасида профессионал ташкилотлар	01.01.2012 йилдан
Россия Федерацияси	Мавжуд	Молия вазирлиги, Аудиторлик фаолияти бўйича Кенгаш, мустақил аудиторлик ташкилотлари	2013–2016 йилдан
Тожикистон Республикаси	Мавжуд эмас	–	–
Ўзбекистон Республикаси	Мавжуд	Молия вазирлиги Марказий банк, бухгалтерлар ва аудиторларнинг профессионал жамоат бирлашмалари	2011–2015 йилларда Босқичма-босқич

²⁴ Ўзбекистон Республикаси молия вазирлиги маълумотлари асосида тайёрланган.

Юқоридаги жадвал маълумотларидан кўриниб турибдики, Озарбайжон, Қозоғистон, Молдавия ва Ўзбекистон Республикалари ҳамда Россия Федерациясида халқаро аудит стандартларини қўллаш чора-тадбирлар дастури мавжуд. Қуйидаги жадвалда эса МДХ давлатларида миллий ва халқаро аудит стандартларининг қўлланилиш даражалари кўрсатилган.

3.2-жадвал

МДХ давлатларида аудиторлик фаолиятининг миллий ва халқаро стандартларининг қўлланилиши даражалари²⁵

МДХ давлатлари	Халқаро стандартлар асосида ишлаб чиқилган миллий стандартлар	Халқаро стандарт миллий стандарт сифатида тан олинади	Халқаро стандарт бевосита қўлланилади
Озарбайжон Республикаси	–	+	–
Арманистон Республикаси	–	+	–
Беларусь Республикаси	+	–	–
Қозоғистон Республикаси	–	–	+
Қирғизистон Республикаси	–	+	–
Молдавия Республикаси	–	+	–
Россия Федерацияси	+	–	–
Тожикистон Республикаси	+	–	–
Ўзбекистон Республикаси	+	–	+

Юқоридаги жадвал маълумотларидан кўриниб турибдики, Ўзбекистон Республикасида халқаро стандартлар асосида миллий аудит стандартлари ишлаб чиқилган. Шунингдек, халқаро стандартлар ҳам бевосита қўлланиладиган соҳалар мавжуд.

²⁵ Ўзбекистон Республикаси молия вазирлиги маълумотлари асосида тайёрланган.

Қуйидаги жадвалда эса МДХ давлатларида халқаро аудит стандартларини татбиқ этиш тажрибаси баён этилган.

3.3-жадвал

Халқаро аудит стандартларини татбиқ этиш тажрибаси²⁶

МДХ давлатлари	Халқаро аудит стандартларини қўллаш тизими
Озарбайжон Республикаси	Аудиторлар Палатаси халқаро аудит стандартларини қўллаш бўйича семинар ва симпозиумлар ташкил қилади
Арманистон Республикаси	Маълумот мавжуд эмас
Беларусь Республикаси	Молия вазирлиги ва Миллий банк тавсиялар ишлаб чиқади
Қозоғистон Республикаси	Халқаро стандартларни татбиқ этиш Молия вазирлиги, Аудиторлар Палатаси ҳамкорлиги асосида амалга оширилади
Қирғизистон Республикаси	Қирғизистон Республикаси ҳукумати ҳузуридаги молия бозорини назорат қилиш ва тартибга солиш давлат қўмитаси томонидан халқаро стандартларни татбиқ этиш амалга оширилади.
Молдавия Республикаси	Халқаро стандартларни татбиқ этиш Молия вазирлиги, аудиторларнинг профессионал жамоат бирлашмаси томонидан амалга оширилади
Россия Федерацияси	Мустақил аудиторлик ташкилотлари томонидан амалга оширилади.
Тожикистон Республикаси	Профессионал бухгалтерлар ва аудиторларнинг жамоат институти томонидан халқаро стандартларни татбиқ этиш режалаштирилган.
Ўзбекистон Республикаси	Бухгалтерлар ва аудиторларнинг профессионал жамоат бирлашмаси, Молия вазирлиги, Марказий банк томонидан халқаро стандартлар бўйича ўқув қўлланмалар яратиш, семинарлар ўтказиш ва аудиторларнинг малакасини ошириш йўли билан амалга оширилади.

Юқоридаги жадвал маълумотларидан кўриниб турибдики, Ўзбекистон Республикасида нафақат Молия вазирлиги ёки бухгалтерлар ва аудиторларнинг жамоат бирлашмалари, шунингдек Марказий банк ҳам халқаро стандартларни қўллашда фаол иштирок этмоқда.

²⁶ Ўзбекистон Республикаси молия вазирлиги маълумотлари асосида тайёрланган.

Қуйидаги жадвалда МДХ давлатларида халқаро аудит стандартларини қўллашдаги муаммолар кўзга ташланади.

3.4-жадвал

Халқаро аудит стандартларини татбиқ этишдаги муаммолар²⁷

Халқаро стандартларни татбиқ этишдаги асосий муаммолар	Муаммонинг ҳал этилиш даражаси		
	Паст	Ўрта	Юқори
Аудит бўйича мутахассисларни тайёрлаш ва қайта тайёрлаш	Тожикистон Республикаси	Озарбайжон Республикаси, Беларусь Республикаси, Молдавия Республикаси, Ўзбекистон Республикаси	Россия Федерацияси, Қозоғистон Республикаси
Молиявий ресурсларнинг етишмаслиги	Тожикистон Республикаси	Озарбайжон Республикаси, Беларусь Республикаси, Ўзбекистон Республикаси	Арманистон Республикаси, Қирғизистон Республикаси, Молдавия Республикаси
Халқаро талаблар асосида аудит сифатининг назорати мавжудлиги		Озарбайжон Республикаси, Арманистон Республикаси, Беларусь Республикаси, Қирғизистон Республикаси, Ўзбекистон Республикаси	Молдавия Республикаси, Россия Федерацияси
Халқаро аудит стандартларининг давлат тилидаги наشري мавжудлиги			Беларусь Республикаси, Қозоғистон Республикаси, Қирғизистон Республикаси, Россия Федерацияси, Ўзбекистон Республикаси
Халқаро аудит стандартлари қоидаларининг миллий норматив ҳужжатларга мос келмаслиги	Тожикистон Республикаси	Беларусь Республикаси	

Юқоридаги муаммоларни ҳал этишда, фикримизча, ўқув жараёнига етук амалиётчи мутахассисларни жалб қилиш, таълим тизимида замонавий технологияларни кенг қўллаш мақсадга мувофиқдир. Бундан ташқари, аудиторлар учун халқаро аудит стандартларининг шарҳини ўзбек ва рус тилларида етказиб бериш лозим.

3.2. Халқаро стандартлар асосида аудиторлик текширувлари сифатини ошириш йўналишлари

Хизматлар сифатини назорат қилиш – аудиторлик фаолиятини ислоҳ қилишнинг долзарб масалаларидан бири. Аудитор профессионализми юқори даражада тутиб туриш учун унинг зарурлиги тўғрисида 220-сон Халқаро

²⁷ Ўзбекистон Республикаси молия вазирлиги маълумотлари асосида тайёрланган.

аудит стандарти «Аудитда иш сифатини назорат қилиш» ҳам гувоҳлик беради. Ушбу ҳужжат стандартларни белгилайди, умуман фирма аудиторлик ишининг ҳам, аудиторлар ва уларнинг ёрдамчилари аудиторлик текшируви ўтказилаётганда амалга оширадиган таомилларнинг ҳам сифатини назорат қилишга доир тавсиялар беради.

Ўзбекистонда аудит сифатини назорат қилишнинг ички фирма тизимини ташкил этиш ва унинг фаолият юритишига доир асосий талаблар 5-сон аудиторлик фаолиятининг миллий стандарти (АФМС) «Аудитор иши сифатини назорат қилиш»да келтирилган. Унга кўра аудитор иши сифатининг назорати аудит стандартлари ва республикада аудиторлик фаолиятини тартибга соладиган бошқа меъёрий ҳужжатларнинг талабларига риоя этилишини текшириш учун қўлланадиган ташкилий чоралар, услубиятлар ва таомиллар тизимини назарда тутди.

5-сон АФМСда аудитор иши сифати назоратининг қуйидаги турлари очиб берилади: асосий аудиторнинг ўз ассистентлари иши устидан, аудиторлик ташкилотининг аудитор иши устидан назорат қилиши ва ташқи назорат.

Асосий аудитор аудит бажарилиши учун тўлиқ жавобгар бўлади. Аудиторлик текшируви чоғида у ассистентлар ишини доимо назорат қилиши ва йўналтириб туриши керак, ассистентлар уларнинг жавобгарлиги ва ўзлари бажараётган таомилларнинг вазифалари, корхона фаолияти ҳамда аудитнинг моҳияти, ўтказиш вақти ва миқёсига таъсир кўрсатиши мумкин бўлган ҳисобдаги эҳтимолий муаммолар тўғрисида хабардор қилинишлари лозим. Аудиторнинг ёзма дастури аудиторлик ваколатларини беришнинг муҳим элементи ҳисобланади.

Аудиторлик фирмасининг аудитор ишини назорат қилиши, биринчидан, мазкур мижозда аудиторлик режаси ва аудит ўтказиш дастури асослилигини муҳокама қилиш ва текширишдан, иккинчидан, ташкилий-этик аудиторлик қоидаларига қатъий риоя этишдан, учинчидан, баъзи фирмаларнинг ҳисобот ишончилигини бошқа аудитор аудиторлик хулосаси

берганидан ке-йин миждоз учун бепул кайта текширишларидан иборат бўлади.

Аудиторлар иши сифатини жамоат ташкилотлари ташқи назорат қилишлари мумкин. Халқаро аудиторлик ташкилотларининг ваколатхоналарини бош компаниянинг сифатни назорат қилиш тизими учун жавоб берадиган алоҳида гуруҳи текширади.

Аудиторлик текширувининг сифатига давлат ва буюртмачилар томонидан қўйиладиган талабларнинг ортиб бориши натижасида аудиторлик текшируви жараёнларини такомиллаштиришда янгича ёндошувлар вужудга келмоқда, шу билан бирга янги аудиторлик амалларини қўллаш орқали аудиторнинг якуний ҳисоботида тақдим этилаётган маълумотларни сифат даражасини кўтариш ҳозирги кунда долзарб масалалардан бири бўлиб келмоқда.

Аудиторлик текширувининг сифатини таъминлаш аудит тамойилларига риоя этишни тақозо этади. Фикримизча, аудит сифати – аудиторлик амаллари, аналитик ҳисоб-китобларга асосланган ҳолда хўжалик фаолиятини акс эттирувчи молиявий ҳисоботларни текширишда аудитор томонидан фойдаланиладиган ташкилий чоралар, услублар ва жараёнлар тизимини ўз ичига олиши лозим.

Аудиторлик текширувининг сифати, текширилаётган корхона билан бирга келишилган ҳолда аудитнинг мақсадини аниқ қўйиш, текширув режасини тузиш, аудиторлик далилларини тўплаш ва аудиторлик амалларини қўллаш учун аудитор барча маълумотлар билан таъминланиши шартлилига боғлиқ. Аудиторлик текширувининг сифатини таъминланиши аудиторлик текширувининг дастлабки босқичида, яъни текширилаётган корхонанинг фаолияти билан танишиш, ички назорат тизимини баҳолаш, аудиторлик rischi ҳамда аудиторлик танлашни асослашдан бошланади.

Аудиторлик текширувининг сифат жиҳатини назорат қилиш ўзаро боғлиқ бўлган тадбирлар йиғиндисидан иборат бўлиб, қуйида келтирилган тамойилларга асосланилади:

-биринчидан, аудиторлик текширувининг дастлабки босқичидан якуний босқичигача бўлган давр, яъни текшириш ўтказилган хўжалик юритувчи субъектнинг ички назорат тизмини баҳолашдан аудиторлик ҳисоботида келтирилган тавсияларнинг сифатини назорат қилиш;

-иккинчидан, аудиторлик текширувини сифатли ташкил этиш учун услубий таъминотни ўз вақтида ишлаб чиқиш, яъни аудиторлик текширувини ўтказишда муҳимлик даражаси, аудиторлик рисқи ва танлашни тўғри шакллантириш;

-учинчидан, сифат назоратининг натижаларидан фойдаланиш натижасида янги меъёрий ва услубий ҳужжатларни ишлаб чиқиш имкони туғилади.

Аудиторлик текширувини сифатини баҳолашда ягона услубий ёндашишга риоя қилиш халқаро, миллий ва ички стандартларни бир тамойиллар асосида ишлаб чиқилишини, ҳамда аудит стандартларини бухгалтерия ҳисобининг стандартларига мувофиқлигини таъминлайди.

Аудиторлик текширувининг сифатини таъминлашда қуйидагиларга аудиторлик ташкилоти эътиборини қаратиши лозим:

-биринчидан, аудиторлик ташкилоти доирасида текширув сифатига жавобгар бўлган раҳбар тайинлаш, аудиторлик текшируви сифатига жавобгар шахслар аудиторлик ташкилотида ўз мавқеи ва юқори малакага эга бўлиши, аудиторлик ташкилотининг раҳбарлари ташкилотда фаолият юритаётган аудиторларга текширувларни сифатли ўтказилиши бўйича назоратни мунтазам олиб бориши, натижада аудиторлик ташкилоти штатида турган аудиторлар онгига текширувни сифатли ташкил этиш ташкилотнинг асосий мақсади эканлигини сингдириш.

-иккинчидан ахлоқ талабларига риоя этиш нуқтаи назаридан аудиторлик ташкилоти ва унинг ходимлари ахлоқ талабларига риоя этиши, хусусан фаолияти жараёнида мустақиллик тамойилига тўлиқ амал қилиши, камида йилда бир марта аудиторлик ташкилоти ходимларидан ёзма шаклда мустақилликка риоя этиш тўғрисида тилхат олиши керак.

-учинчидан миждоз билан давомий алоқларни ўрнатиш нуқтаи назаридан, аудиторлик фаолияти тўғрисидаги қонунга асосан бир хўжалик юритувчи субъектни кетма-кет уч маротаба мажбурий аудиторлик текширувдан ўтказиш тақиқланади, бунда аудиторлик ташкилоти кетма-кет иккинчи ва учинчи маротаба мажбурий аудиторлик текшируви ўтказилаётганда шартнома шартларини маъсулият билан бажариш, меъерий ва ахлоқий талабаларга тўлиқ риоя этиш жиҳатларига эътибор қаратиши лозим. Яна шуни эътиборга олиш керакки, ўтган йилларда ўтказилган аудиторлик текшируви жараёнида юзага келган муаммоларни назардан қочирмаслик шарт.

-тўртинчидан инсон ресурси нуқтаи назаридан, аудиторлик ташкилоти текширувни сифатли ўтказиш мажбуриятини зиммасига оладиган, етарли ва зарур малакага эга бўлган мутахассисларни жалб қилиши, бу ҳолат аудиторлик ташкилотига жалб қилинаётган аудиторларни ишга қабул қилишда маълум бир талабларни ишлаб чиқишни тақозо этади.

-мониторинг нуқтаи назаридан аудиторлик ташкилотининг текширув сифатини таъминлаш бўйича олиб бораётган сиёсати самарали ишлаётганлигини мониторингини олиб бориб ташкилот ходимлари ва раҳбариятига йилда бир марта ахборотлар тақдим этиши лозим.

Аудиторлик текширувини сифатини таъминланишни амалий фаолият нуқтаи назаридан қуйидаги ёндашувлар асосида кўриб чиқамиз.

Биринчи ёндашув. Аудиторлик хизматининг ҳамда аудиторлик хулосасини сифатли тйёрланиши тўғридан-тўғри иаудиторларнинг профессионаллик ва билим даражасига боғлиқдир. Бу ҳис қилинадиган сифат бўлиб, у аудиторлик текширувини ўтказувчи аудиторлар ҳамда буюртмачи ўртасидаги муносабатларга асосланилади.

Иккинчи ёндашув. Аудит сифати аудиторлик ташкилотининг рейтингига асосланилади. Бунда мамлакатда фаолият олиб бораётган аудиторлик ташкилотлари бир хил кўрсаткичлар асосида, масалан ташкилотнинг молявий ҳолати, аудиторлик хизмати бозоридаги

фаолиятининг давомийлиги, аудиторларнинг малака ва кўникмалари, мижозлари миқдори ҳамда ташкилотнинг катталиги ва бошқа кўрсаткичлар асосида йилда бир марта аудиторлик ташкилотларининг рейтингги аниқланиб матбуотда эълон қилинади.

Лекин шуни ҳам таъкилаш лозимки, аудиторлик ташкилотларининг рейтингги уларнинг фаолиятига таъсир этувчи ички ва ташқи омилларнинг баҳосини ифодалайди ҳамда рейтинг аудиторлик ташкилотларини аудиторлик хизматлари бозоридаги ўрнини аниқлайдиган индикатордир, аудит сифатини белгиловчи кўрсаткич эмас.

Аудиторлик хизматлари сифатини баҳолаш аудиторлик ташкилотини текширувша жалб қилиш босқичида ҳам амалга ошириш мумкин. Аудиторлик ташкилотини тўғри танланлигини ҳақидаги дастлабки қарорни баҳолаш қуйидаги ҳолатларни ўз ичига олади:

- ишчанлик фаолияти;
- профессионаллик даражаси;
- махфийлик тамойилининг таъминланиши;
- нарх сиёсати;
- нарх ва хизматлар сифатининг мувофиқлиги;
- жавобгарлик даражаси;
- буюртмачиларнинг тавсияномалари;
- тармоқ хусусиятлари ҳамда унга тааллуқли муаммоларни билиш даражаси;
- аудиторлик жамоат бирлашмаларга аъзолиги.

Учинчи ёндашув. Аудит сифати бу аудиторлик ташкилотининг аудиторлик фаолиятига тааллуқли меъёрий ҳужжатлар, аудиторлик фаолиятининг миллий стандартларига риоя этишдир. Аудиторлик стандартлари талабига риоя этиш аудиторлик текшируви сифатли ўтказилганлиги ҳамда шу асосида ташқи фойдаланувчилар аудиторлик ташкилоти томонидан берилган хулосага ишончи ортади. Аудиторлик ташкилотининг аудит фаолиятининг стандартларига риоя этиши, аудиторлик

текширувининг буюртмачилари ва бошқа манфаатдор шахслари учун зарур бўлган сифат талабларини акс эттирувчи стандартларнинг қўлланилмаслиги аудиторлик ташкилотларида аудиторлик фаолияти стандартлари мувофиқлиги ва сифат стандартлари номувофиқ келиши аудиторлик текширувининг буюртмачилари ва бошқа манфаатдор шахслар учун аудиторлик ташкилотлари профессионал фаолиятига бўлган ишончнинг пасайишига олиб келади.

Тўртинчи ёндашув. Аудит сифатини кўрсатилган аудиторлик хизматларини нуқтаи назаридан баҳолаш. Аудиторлик хизматларини сифати улар томонидан кўрсатилган текширув ва бошқа хизматлар натижаси асосида баҳоланади. Бу ерда шуни эътиборга олиш лозимки, аудиторлик текширувининг сифати асосида иккита аниқ ҳисобланадиган ўзгарувчилар: муҳимлик даражаси ва аудиторлик risksи ётади.

Бешинчи ёндашув. Аудитнинг сифати бир вақтнинг ўзида стандарт ва нархга мувофиқлиги асосида аниқланади. Аудит сифатига харажат нуқтаи назаридан ёндашиш аудиторлик текширувининг сифат хусусиятларини асосида нархни шаклланишини назарда тутаяди.

Буюртмачи учун юқори сифатли хизматни ўртача нарх асосида кўрсатиш худди шу хизматни юқорироқ нарх асосида кўрсатишига нисбатан сифатлироқ бўлиши мумкин, бу асосан юзага келадиган харажатларнинг турларига боғлиқ. Аудиторлик текширувининг бозор нархидан паст нархда кўрсатилиши ишончлилиқ даражасини пасайишига олиб келади ва ўтказилган аудит сифатига ҳам бўлган ишонч камаяди.

Олтинчи ёндашув. Аудит сифати аудиторлик текшируви истеъмолчилари томонидан уларнинг фаолиятини баҳолаш натижасидир. Ўтказилган аудиторлик текширувларини сифатини буюртмачиларни анкета саволномалари ва сўровномалар асосида баҳолашга жалб қилинади. Ушбу ёндашувда буюртмачиларнинг талаблари эътиборга олиниб, ушбу талабларни аудиторлик ташкилотлари томонидан бажарилиши инобатга

олинади. Аудиторлик хулосасидан фойдаланувчилар ўзларининг эҳтиёжидан келиб чиқиб текширув сифатини баҳолайди.

Еттинчи ёндашув. Сифат – бу буюртмачининг яширин талабларига риоя этиш. Аудиторлик ташкилотлари буюртмачиларнинг ҳали тўла шаклланимаган истакларини олдиндан кўра билиши ва аудиторлик текшируви сифатини янги қарашлар асосида шакллантириши лозим. Буюртмачларнинг яширин талабларини қондириш, фикримизча, аудиторлик хулосаси тузилгандан кейин аниқланган хато ва камчиликларни бартараф этиш бўйича буюртмачи-ташкилотга услубий ёрдамлар кўрсатиш деб ўйлаймиз.

Юқоридаги фикр ва мулоҳазалардан келиб чиқиб шуни таъкидлаш мумкинки, аудиторлик текширувларининг сифатли ташкил этилиши соҳа ташкилотларининг мамлакатимиз аудит бозорида мавқеини ошишига сабаб бўлади.

III боб бўйича хулоса

Диссертациянинг 3-бобида акциядорлик жамиятлари фаолиятининг аудиторлик текширувида халқаро стандартларни қўллашни такомиллаштириш истиқболлари ёритилган. Хусусан мазкур бобда Акциядорлик жамиятлари аудиторлик текширувларида халқаро стандартларни жорий этиш масалалари, халқаро стандартлар асосида аудиторлик текширувлари сифатини ошириш, текширувлар жараёнида далил тўплашнинг илғор усулларини қўллаш йўналишлари баён қилинган.

Ҳозирча халқаро стандартлар аудиторлик тадбирларини батафсил баён қилиши ва мисоллар келтирилиши билан аудиторлик фаолиятининг миллий стандартларидан фарқ қилади. Шу сабабли халқаро стандартларни ўрганиш сифатли ўтказилган аудитларнинг кўпайишига ва жамоатчилик орасида аудитор касби нуфузининг ортишига кўмаклашади.

Аудиторлик ташкилоти аудиторлик текширувини амалга ошириш жараёнида назорат функцияларини бажариш учун аудиторлик текширувини

Ўтказиш сифатини назорат қилишда аудит амалларини қўллашни кенгайтириш мақсадга мувофиқдир. Аудиторлик текширувини ўтказиш сифатини назорат қилиш хизмати таркибидаги назорат функцияларини бажарувчи мутахассисларнинг профессионал тайёргарлиги даражасига ички талаблар аудиторлик ташкилотининг ички стандартлари томонидан белгиланади.

Аудиторлик ташкилотлари ходимларига ички стандартлар мазмунини тарқатмаслик ва уларни аудиторлик ташкилоти фаолиятидан ташқарида фойдаланмаслик (қонунда назарда тутилган ҳолатлар бундан мустасно) мажбурияти жорий этилади.

Аудиторлик текширувининг сифатига давлат ва буюртмачилар томонидан қўйиладиган талабларнинг ортиб бориши натижасида аудиторлик текшируви жараёнларини такомиллаштиришда янгича ёндошувлар вужудга келмоқда, шу билан бирга янги аудиторлик амалларини қўллаш орқали аудиторнинг якуний ҳисоботида тақдим этилаётган маълумотларни сифат даражасини кўтариш ҳозирги кунда долзарб масалалардан бири бўлиб келмоқда.

Аудиторлик стандартлари аудиторлик текширувларининг барча жиҳатларини белгилаб беради. Жумладан, аудиторлик текшируви вақтида далилларни тўплаш, уларни хулоса тузиш вақтида исбот сифатида кўрсатиш жараёнида аудиторлик стандартлари муҳим роль ўйнайди. Шунингдек, аудиторлик стандартлари текширувда мавжуд ҳақиқий ахборот ва аудит процедурасини белгилашга хизмат қилади.

Аудиторлик стандартлари нафақат далиллар йиғиш, балки, ўша далилларни йиғиш пайтида аудитордан талаб қилинадиган малака ва ахлоқ қоидаларини, текширув пайтида қўлланилиши мумкин бўлган аудиторлик процедураларини (таомилларини), шунингдек ушбу далилларни тўплашда қўлланиладиган усулларни ҳам белгилаб беради. Демак, аудиторлик стандартлари мижоз корхонада аудиторлик текшируви ўтказилиш вақтида бутун бир жараённи бошқариб туришга самарали хизмат кўрсатади.

Хулоса

Мамлакатимизда иқтисодийни модернизациялаш шароитида тўғридан-тўғри хорижий инвестицияларни кенг жалб қилиш, замонавий корпоратив бошқарув услубларини жорий қилиш, хўжалик юритувчи субъектларни бошқариш жараёнида бўлажак инвесторлар учун акциядорлик жамиятларининг самарадорлигини тубдан ошириш, уларнинг очиклиги ва жозибадорлигини таъминлаш учун ташқи аудитни тўғри ва оқилона йўлга қўйиш муҳим аҳамият касб этади. Шу нуқтаи назардан, ташқи аудит текшируви натижаларини расмийлаштириш ва уни аудитнинг халқаро стандартларига мос ҳолда тузиш зарурияти пайдо бўлди. Айниқса, жаҳон ҳамжамиятига интеграциялашув жараёнида аудиторлик хизматига бўлган талаб ва унинг сифатига бўлган эътибор янада ошди.

Кейинги йилларда акциядорлик жамиятлари фаолиятида молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартлари ва аудитнинг халқаро стандартларини қўллашни такомиллаштириш масаласига катта эътибор қаратилмоқда. Илмий тадқиқотлар шуни кўрсатмоқдаки, ҳали бу борада талайгина муаммолар мавжуд. Қуйида биз бу борадаги муаммолар ва бартараф этиш йўллари билан танишиб чиқамиз.

1. Маълумки, акциядорлик жамиятларининг молиявий ҳисоботларини аудит қилишда ва аудит натижаси бўйича тузиладиган аудиторлик ҳисоботларини аудитнинг халқаро стандартлари талаби даражасида ташкил қилиш масаласи қўйилди. Аудитнинг халқаро стандартлари асосида аудиторлик ҳисоботини тузишда ташқи аудитни ўтказиш кетма-кетлигига катта эътибор берилади. Ҳозирда аудиторлик ҳисоботларини тузиш ва уни маълум тартибни белгилаш зарурияти пайдо бўлмоқда. Шу сабабли, ташқи аудит ўтказиш кетма-кетлигини ишлаб чиқиш ва унинг аниқ ҳамда ишончли ахборот олиш имконияти ташқи аудит самарасига ижобий таъсир қилади.

2. Акциядорлик жамиятларида аудит текширувини ўтказишда тест амалларидан ички аудит тизими ҳолатини, хўжалик муомалалари моҳиятини ёритишда, таҳлилий амалларни бажариш чоғида ҳамда ҳар бир элементлар

бўйича қолдиқлар суммасини аниқлашда фойдаланилиш зарур. Ушбу ҳолатлар ҳар бирини таҳлилий амалларни бажаришнинг маълум бир кўриниши сифатида ҳам баҳолаш мумкин.

Таҳлилий амаллар, бизнингча, аудит текширувларида қўлланилган усулларга аниқ бир, ишончли ойдinлик киритиш мақсадида ҳамда текширувларнинг сифатини оширишда, қолаверса, аудит рискин ва аудитнинг муҳимлигини камайтиришда аҳамияти беқиёс.

3. Маълумки, аудитнинг халқаро стандартларида далиллар тўплаш бўйича ўнга яқин стандарт мавжуд. Миллий стандартлар доирасида ушбу халқаро стандартларнинг барчаси ишлаб чиқилмаган. Шуларни ҳисобга олган ҳолда аудиторлик текширувларида аудиторлик далилларни олишда аудитнинг халқаро стандартлари меъзонларига эътибор қаратиш аудиторнинг иш сифатини таъминлашда етакчи омил бўлиб гавдаланади.

4. Фикримизча, аудиторлик ҳисоботи халқаро стандартлар асосида таркибини қуйидагича гуруҳлаш (кириш, асосий қисм, якуний қисм, раҳбариятга хат ва раҳбариятга якуний аудиторлик ҳисоботи) тузиладиган аудиторлик хулосасининг объектив бўлишига олиб келади. Натижада аудиторлик хулосасини тузишдан олдин аудиторлик ҳисоботида етарлича асос бўладиган далилларни тўплаш ва уни таҳлил қилиш имконияти яратилади.

5. Мамлакатимизда корпоратив бошқарув принциплари тўла-тўқис жорий этилиши учун халқаро талабларни ҳисобга олган ҳолда акциядорлик жамиятларида корпоратив бошқарув тизимининг самарадорлигини ошириш, шунингдек, уларнинг инвестиция жараёнларида ҳамда иқтисодиётдаги таркибий ўзгаришларни амалга оширишда кенг иштирокини таъминлаш бугунги кунда долзарб масалалардан биридир. Бу борада акциядорлик жамиятлари фаолиятининг очиқлигини ошириш, улар томонидан халқаро стандартлар асосида аудит ва молиявий ҳисобот ахборотини нашр қилиш долзарб аҳамият касб этмоқда.

Аммо амалиётда қуйидаги муаммолар учраб турмоқда:

- миждоз ташкилотлар томонидан аудиторлик текширувларини ўтказишнинг аҳамияти ва зарурлигини етарли даражада тушунмаслиги;
- халқаро стандартлар асосида аудиторлик текширувларини ўтказишнинг қимматга тушиши;
- аудиторлар томонидан халқаро аудит стандартлари тамойилларининг етарли даражада тушунмаслиги;
- халқаро аудит стандартларини етарли даражада биладиган мутахассисларнинг камлиги.

Юқоридаги муаммоларни ҳал этишда, фикримизча, халқаро аудит стандартларини қўллаш бўйича семинар-тренингларни кўпайтириш, ўқув жараёнига етук амалиётчи мутахассисларни жалб қилиш, таълим тизимида замонавий технологияларни кенг қўллаш мақсадга мувофиқдир. Бундан ташқари, аудиторлар учун халқаро аудит стандартларининг шарҳини ўзбек ва рус тилларида етказиб бериш лозим.

Хулоса тарзида шуни таъкидлаш жоизки, юқорида қайд этиб ўтилган ҳолатларга кенг эътибор қаратиш ва уларнинг амал қилинишини таъминлаш аудиторлик ҳисобот ва хулосасини халқаро стандартлар асосида ташкил этиш имкониятини яратади. Бундан ташқари, аудиторлик ҳисоботини тузишда аудиторлик рисклари, муҳимлик кўрсаткичига эътибор бериш кераклигини аниқлаб, ҳисоб тизими риски кўрсаткичидан фойдаланиб, аудиторлик рискларини баҳолаш усуллари тавсия этилди. Бу эса, молиявий ҳисоботни текширишнинг янада батафсил ва сифатли ўтказиш ва меҳнат сарфини камайтириш имконини беради.

Фойдаланилган адабиётлар рўйхати

I. Норматив-ҳуқуқий ҳужжатлар ва методологик аҳамиятга молик нашрлар

1.1. Ўзбекистон Республикаси Конституцияси. - Т.: Ўзбекистон, 2017. Ўзбекистон Республикаси қонун ҳужжатлари тўплами, 2007 й., 15-сон, 152-модда; 2008 й., 52-сон, 510-модда; 2011 й., 16-сон, 159-модда; 2014 й., 16-сон, 176-модда; 2017 й., 14-сон, 213-модда.

1.2. Ўзбекистон Республикаси Солиқ кодекси. – Т.: Адолат, 2008.

1.3. Ўзбекистон Республикасининг «Бухгалтерия ҳисоби тўғрисида»ги Қонуни. Ўзбекистон Республикаси қонун ҳужжатлари тўплами, 2016 й., 404-сон.

1.4. Ўзбекистон Республикасининг «Аудиторлик фаолияти тўғрисида»ги Қонуни. Ўзбекистон Республикаси Олий Мажлисининг Ахборотномаси, 2000 й., 5-6-сон, 149-модда; 2003 й., 1-сон, 8-модда; Ўзбекистон Республикаси қонун ҳужжатлари тўплами, 2006 й., 14-сон, 110-модда; 41-сон, 405-модда; 2007 й., 37-38-сон, 378-модда; 2009 й., 37-сон, 403-модда; 2013 й., 18-сон, 233-модда; 2014 й., 20-сон, 222-модда; 2015 й., 33-сон, 439-модда

1.5. Ўзбекистон Республикасининг “Акциядорлик жамиятлари ва акциядорларнинг ҳуқуқларини ҳимоя қилиш тўғрисида”ги Ўзбекистон Республикаси Қонунига ўзгартиш ва қўшимчалар киритиш ҳақида”ги Қонуни, Ўзбекистон Республикаси қонун ҳужжатлари тўплами, 2014 й., 19-сон, 210-модда; 2015 й., 33-сон, 439-модда, 52-сон, 645-модда; 2016 й., 17-сон, 173-модда.

1.6. Ўзбекистон Республикаси Президентининг “2011-2015 йилларда республика молия-банк тизимини янада ислоҳ қилиш ва барқарорлигини ошириш ҳамда юқори халқаро рейтинг кўрсаткичларига эришишнинг устувор йўналишлари тўғрисида”ги Қарори. 26.11.2010., ПҚ-1438-сон. www.lex.uz

1.7. Ўзбекистон Республикаси Президентининг 2015 йил 24 апрелдаги “Акциядорлик жамиятларида замонавий корпоратив бошқарув услубларини жорий этиш чора-тадбирлари тўғрисида”ги ПФ-4720 Фармони. www.lex.uz

1.8. Ўзбекистон Республикаси Президентининг 2017 йил 7 февралдаги “Ўзбекистон Республикасини янада ривожлантириш бўйича Ҳаракатлар стратегияси тўғрисида”ги ПФ-4947-сон Фармони. Ўзбекистон Республикаси қонун ҳужжатлари тўплами, 2017 й., 6-сон, 70-модда

1.9. Ўзбекистон Республикаси Молия Вазирлигининг 2002 йил 27 декабрдаги “Молиявий ҳисобот шакллари ва уларнинг тўлдирилиши бўйича қоидаларни тасдиқлаш тўғрисида” ги 140-сонли буйруғи. www.lex.uz

1.10. Каримов И.А. Бош мақсадимиз – кенг қўламли ислоҳотлар ва модернизация йўлини қатъият билан давом эттириш. –Т.: Ўзбекистон, 2013.

1.11. Каримов И.А. 2014 йил юқори ўсиш суръатлари билан ривожланиш, барча мавжуд имкониятларни сафарбар этиш, ўзини оқлаган ислоҳотлар стратегиясини изчил давом эттириш йили бўлади. –Т. Ўзбекистон. 2014. 64 бет.

1.12. Каримов И.А. 2015 йилда иқтисодиётимизда туб таркибий ўзгаришларни амалга ошириш, модернизация ва диверсификация жараёнларини изчил давом эттириш ҳисобидан хусусий мулк ва хусусий тадбиркорликка кенг йўл очиб бериш - устувор вазифамиздир. Мамлакатимизни 2014 йилда ижтимоий-иқтисодий ривожлантириш яқунлари ва 2015 йилга мўлжалланган иқтисодий дастурнинг энг муҳим устувор йўналишларига бағишланган Вазирлар Маҳкамасининг мажлисидаги маъруза. -Т.: “O`zbekiston”. 2015. -72б.

1.13. Каримов И.А. Бош мақсадимиз – иқтисодиётимизда олиб борилаётган ислоҳотларни ва таркибий ўзгаришларни кескин чуқурлаштириш, хусусий мулкчилик, кичик бизнес ва тадбиркорликка кенг йўл очиб беришдир. Ўзбекистон Республикаси Президенти Ислоҳ

Каримовнинг мамлакатимизни 2015 йилда ижтимоий-иқтисодий ривожлантириш якунлари ва 2016 йилга мўлжалланган иқтисодий дастурнинг энг муҳим устувор йўналишларига бағишланган Вазирлар Маҳкамаси мажлисидаги маърузаси. –Тошкент: “Ўзбекистон”, 2016. -88 б.

1.14. Мирзиёев Ш.М. Эркин ва фаровон, демократик Ўзбекистон давлатини биргаликда барпо этамиз. Ўзбекистон Республикаси Президенти лавозимига киришиш тантанали маросимига бағишланган Олий Мажлис палаталарининг қўшма мажлисидаги нутқ. - Тошкент: «Ўзбекистон» НМИУ, 2016. -56 б.

1.15. Мирзиёев Ш. Танқидий таҳлил, қатъий тартиб-интизом ва шахсий жавобгарлик – ҳар бир раҳбар фаолиятининг кундалик қондаси бўлиши керак. Ўзбекистон Республикаси Президенти Шавкат Мирзиёевнинг мамлакатимизни 2016 йилда ижтимоий-иқтисодий ривожлантиришнинг асосий якунлари ва 2017 йилга мўлжалланган иқтисодий дастурнинг энг муҳим устувор йўналишларига бағишланган Вазирлар Маҳкамасининг кенгайтирилган мажлисидаги маъруза, 2017 йил 14 январь. - Тошкент: «Ўзбекистон», 2017. - 104 б.

1.16. Азизов Ш., Юлдашева С. Международный аудит. Учебное пособие. – Т.: “IQTISOD-MOLIYA”, 2013. – 276 с.

1.17. Альманах Узбекистан. 2015. -Т.: Центр экономических исследований. 2016.-222 с.

1.18. Бычкова С.М. Аудиторская деятельность. Теория и практика. - Санкт-Петербург, Ланъ, 2000. - С. 67-71;

1.19. Воронина Л. И. Аудит. Теория и практика. Учебник для бакалавров – М.: Омега-Л, 2011. 680 с.

1.20. Джамбакиева Г. Финансовый учет. Учебное пособие. Т.: «IQTISOD-MOLIYA», 2012 г. – 348 ст.

1.21. Ерофеева В. А., Пискунов В. А., Битюкова Т. А. Аудит – М.: Юрайт, 2012. 640 с.

- 1.22. Ибрагимов А., Очиллов И., Қўзиёв И. Молиявий ва бошқарув ҳисоби –Т.: Иқтисод-молия. 2008 й. 440 б.
- 1.23. Каримов А.А., Исломов Ф.Р., Авлоқулов А.З. Бухгалтерия ҳисоби. Дарслик. – Т.: Шарқ, 2004, 592 б.
- 1.24. Karimov A.A., Islomov F.R., Avloqulov A.Z. Xalqaro audit. Darslik. –Т. “IQTISOD-MOLIYA”, 2015. -380 б.
- 1.25. Кеворкова Ж.А. Международные стандарты аудита. Под редакцией, -М.: Юрайт. 2016. -458 с.
- 1.26. Кисилевич Т.И., Хачемизова Е.Н. Налоговый аудит в строительстве. Изд. «Финансы и статистика», 31.01.2014 г. 34-ст.
- 1.27. Кузиев И.Н., Авлоқулов А.З., Шеримбетов И.Х. Внутренний аудит. Учебное пособие-Т.: “IQTISOD-MOLIYA”, 2016. 120 стр
- 1.28. Pardayev A.X., Pardayeva Z.A. Boshqaruv hisobi. –Toshkent, G`ulom nomidagi nashriyot-matbaa ijodiy uyi, 2014. 318 bet.
- 1.29. Парушина Н.В., Суворова С.П., Галкина Е.В. Международные стандарты аудита. Учебник. -М.: Инфра-М, 2014. -304 с.
- 1.30. Рогоуленко Т.М. Аудит. –М.: Юрайт, 2012. 540 с.
- 1.31. Савин А.А., Савин И.А., Савин Д.А. Аудит для магистров. Теория аудита. –М.: Инфра-М, 2012. 272 с.
- 1.32. Сафонова М.Ф., Жминько С.И. Практический аудит. –М.: Феникс, 2012. 512 с.
- 1.33. Сотиволдиев А.С. и др. Финансовый и управленческий учет: Учебник . – Т.: Iqtisod-Moliya, 2012. 432с.
- 1.34. Суглобов А. Е., Жарылгасова Б. Т., Савин В.Ю., Бухгалтерский учет и аудит – М.: Титан эффект, 2012. 520 с.
- 1.35. Суйц В.П., Ахметбеков А.Н., Дубровина Т.А. Аудит: общий, банковский, страховой. –М.: ИНФРА, 2000, -С.152.
- 1.36. Ситнов А.А. Операционный аудит: теория и организация. Учебное пособие. –М.: Высшее образование, 2011. 240 с.

- 1.37. Тютюрюков В.Н. Международные стандарты аудита. Учебник. - М.: “Дашков и К”, 2009.
- 1.38. O'razov B., Vohidov V. Boshqa tarmoqlarda buxgalteriya hisobining xususiyatlari. T.: «ADIB NASHRIYOTI», 2011 y. – 494 b.
- 1.39. Уразов К.Б. Бухгалтерия молиявий ҳисоби. Ўқув қўлланма. – Самарқанд. СамИСИ, 2013.-228-бет.
- 1.40. Файзиев Ш., Каримов А. Аудит. Учебное пособие. –Т.: “IQTISOD-MOLIYA”, 2013. – 328 с.
- 1.41. Федоренко Н.В. Аудит: Расширяем границы науки. Теория и методология. -М.: Инфра-М, 2016. -100 с.
- 1.42. Xasanov B.A., Xashimov B.A. Boshqaruv hisobi. Darslik. –Т.: Cho'lpon nomidagi NMIU, 2013. -312 bet.
- 1.43. Xolbekov R.O. Buxgalteriya hisobi nazariyasi. Darslik. - Т.: Cho'lpon nomidagi nashriyot-matbaa ijodiy uyi, 2011. - 200 b.
- 1.44. Черных М.Н., Юдина Г.А. Основы аудита: учебное пособие. – 4-е изд., стер. – М.: Кнорус, 2011. – 352 с.
- 1.45. Шоалимов А.Х. ва бошқалар. Иқтисодий таҳлил. Ўқув қўлланма. –Т: Лессон-пресс, 2016. -196 б.
- 1.46. Юткина.Т.Ф. Налоги налогообложение. М.: ИНФРА-М. 2011. - 432 с.
- 1.47. Qo'ziyev I., Avloqulov A., Sherimbetov I. Ichki audit. O'quv qo'llanma-T.: «Iqtisod-moliya», 2015. – 220 b.

II. Монография, илмий мақола, патент, илмий тўпламлар

- 2.1. Акромов С.А. Мамлакатимизда акциядорлик жамиятларининг инвестицион жозибаторлигини ошириш йўллари. // “Иқтисодиёт ва инновацион технологиялар” илмий электрон журнали. –Тошкент, 2017. -№2.
- 2.2. Илхомов Ш.И. Аудиторлик текширувлари жарёнида ички назорат тизимини баҳолаш услубиёти. Монография. -Т.: Иқтисодиёт. 2010. 187 б.

2.3. Вахобов А.В., Ибрагимов А.К., Ризаев Н.Қ. Тижорат банклари ташқи аудитида халқаро молиявий ҳисобот стандартларини жорий этиш методологияси. Монография. -Т.: Молия, 2011. -188 б.

2.4. Турсунходжаева Ф.Х. Аудитнинг халқаро стандартларини Ўзбекистонда қўллаш муаммолари. //“Тижорат банкларининг ресурс базасини мустаҳкамлаш, инвестицион фаоллиги ва молиявий барқарорлигини оширишнинг долзарб масалалари” мавзусидаги Республика илмий-амалий конференция материаллари тўплами. Тошкент, 2016 йил 13 апрель. –Т.: “IQTISOD-MOLIYA”, 2016. 400-401-бетлар

2.5. Турсунходжаева Ф.Х. Акциядорлик жамиятлари фаолиятининг аудиторлик текширувида халқаро стандартларни қўллашнинг аҳамияти. //“Иқтисодиётни модернизациялаш шароитида ишлаб чиқариш инфратузилмасини мутаносиб ривожлантиришнинг асосий йўналишлари” мавзусидаги Республика илмий-амалий конференция материаллари тўплами. Тошкент, 2017 йил 28 март. –Т.: “IQTISOD-MOLIYA”, 2017. 174-175-бетлар.

2.6. Элмирзаев Э.С. Акциядорлик жамиятлари инвестицион жозибадорлигини таъминлашнинг айрим масалалари. Халқаро молия ва ҳисоб илмий электрон журнали. №1, февраль, 2017 йил. <http://interfinance.uz/>

2.7. Қўзиёв И.Н. Аудиторлик текширувлари натижалари бўйича аудиторлик ҳисоботлари ва хулосаларини тузиш масалалари. // Иқтисодиёт ва инновацион технологиялар. –Тошкент, 2015. -№4. –Б.1-9.

III. Фойдаланилган бошқа адабиётлар

3.1. Ўзбекистон Республикаси Давлат Статистика Қўмитасининг 2010-2015 йиллар бўйича статистик маълумотлари.

3.2. Интернет сайтлари

- <http://www.audit.uz> (Аудиторлар Палатаси сайти)

- <http://www.mf.uz>. (Ўзбекистон Республикаси Молия вазирлиги сайти)

- <http://www.uza.uz>. (Ўзбекистон ахборот агентлиги сайти)

ИЛОВАЛАР

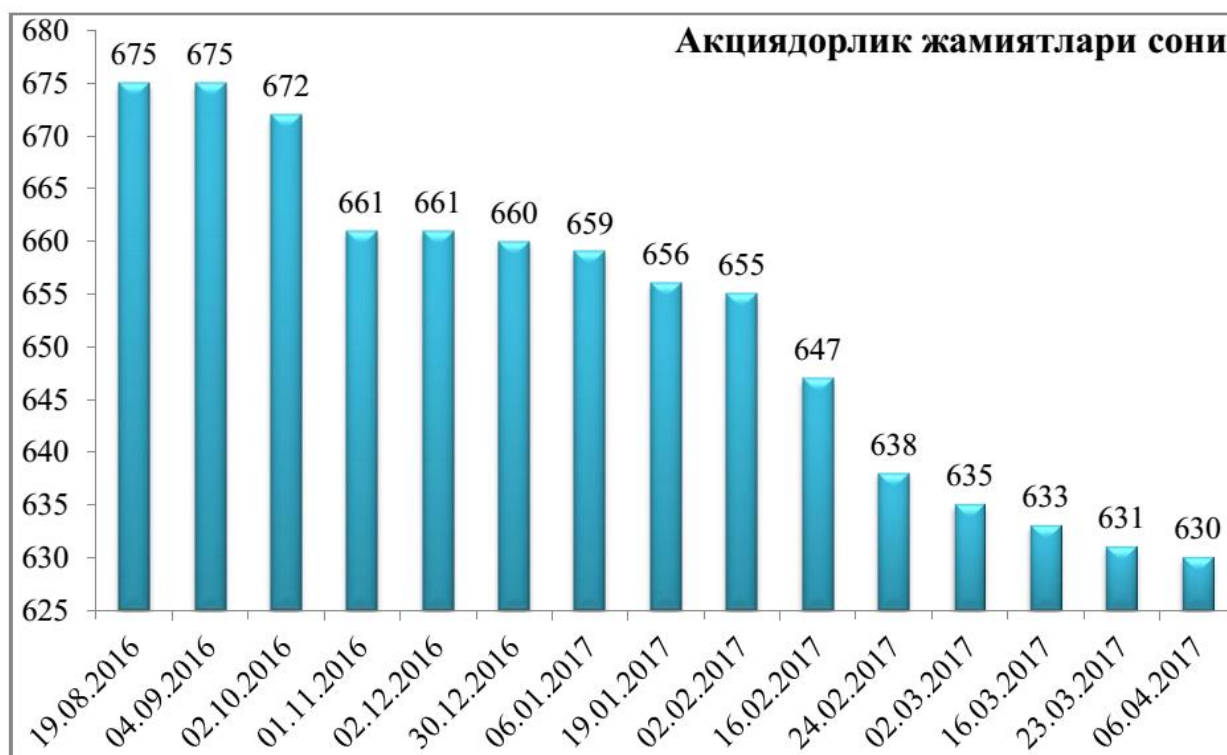
1-илова

Аудит ва сифат назорати халқаро стандартларининг таркиби ва кучга кириш даврининг таҳлили

№ т/р	АХС бўйича ҳужжатларни рақами	АХС стандартлари (халқаро аудит стандартлари)	Кучга кириш санаси (ёки ушбу санадан кейин бошланадиган даврлар учун моливий ҳисоботлар аудитига нисбатан)
I. Сифат назоратининг халқаро стандартлари (1-99)			
1.		Сифат назорати, аудит, кўриб чиқиш, бошқа ишонч билдириш каби турдош хизматларнинг халқаро стандартларига муқаддима	2011 йил, 15 декабридан
2.		Атамалар глоссарийси	2012 йил, июн
3.	СНХС№1	Молиявий ҳисоботлар аудити ва уларни кўриб чиқиш, ишонч билдириш ва бошқа турдош хизматлар кўрсатиш бўйича келишувларни бажарувчи аудиторлик ташкилотларида сифат назорати	2009 йил, 15 декабр
Ретроспектив (тарихий) молиявий ахборотлар аудити(100-999)			
II. Умумий принциплар ва мажбуриятлар(200-299)			
4.	200	Мустақил аудиторнинг умумий мақсадлари ва аудитни халқаро аудит стандартлари (ХАС)га мувофиқ ўтказиш	2009 йил, 15 декабр
5.	210	Аудит топшириқларининг шартларини келишиш	2009 йил, 15 декабр
6.	220	Молиявий ҳисоботлар аудити сифатини назорат қилиш	2009 йил, 15 декабр
7.	230	Аудитни ҳужжатлаштириш	2009 йил, 15 декабр
8.	240	Молиявий ҳисоботлар аудитидаги фирибгарликка нисбатан аудитор мажбуриятлари	2009 йил, 15 декабр
9.	250	Молиявий ҳисоботлар аудитида қонунлар ва меъёрий ҳужжатларнинг ҳисобга олиниши	2009 йил, 15 декабр
10.	260	Раҳбарият ва мулк эгалари вакиллари билан аудит жиҳатлари бўйича ахборот алмашинуви	2009 йил, 15 декабр
11.	265	Ички назоратдаги камчиликлар юзасидан раҳбарият ва мулк эгалари вакиллари билан ахборот алмашинуви	2009 йил, 15 декабр
III. Рискларни баҳолаш ва баҳоланган рискларга жавоб ҳаракатлар(300-399)			
12.	300	Молиявий ҳисоботлар аудитини режалаштириш	Янги таҳрири 2013 йил, 15 декабр
13.	315	Муҳим бузиб кўрсатишлар рискларини тадбиркорлик субъектини ва унинг муҳитини билиш асосида аниқлаш ва баҳолаш	Янги таҳрири 2013 йил, 15 декабр
14.	320	Аудитни режалаштириш ва ўтказишда муҳимлик	2009 йил, 15 декабр
15.	330	Баҳоланган рискларга нисбатан аудиторнинг ҳаракатлари	2009 йил, 15 декабр
IV. Хизматлардан фойдаланадиган субъектлар аудитини ўтказиш жиҳатлари(400-499)			
16.	402	Хизмат кўрсатувчи ташкилот хизматларидан фойдаланадиган тадбиркорлик субъектлари аудитини ўтказишнинг хусусиятлари	Янги таҳрири 2013 йил, 15 декабр
17.	450	Аудит ўтказиш жараёнида аниқланган бузиб кўрсатишларни баҳолаш ва таҳлили	2009 йил, 15 декабр
V. Аудиторлик далиллар(500-599)			
18.	500	Аудиторлик далиллари	Янги таҳрири 2013 йил, 15 декабр
19.	501	Аудиторлик далиллари-муайян моддаларни махсус	2009 йил

		кўриб чиқиш	15 декабр
20.	505	Ташқи далиллар	2009 йил 15 декабр
21.	510	Дастлабки аудит топшириқлари-бошланғич қолдиқлар	2009 йил 15 декабр
22.	520	Таҳлилий амаллар	2009 йил 15 декабр
23.	530	Аудитда танлаш	2009 йил 15 декабр
24.	540	Ҳисоблаб чиқилган баҳолар, шу жумладан, ҳаққоний қиймат бўйича ҳисоблаб чиқилган баҳолар ва улар билан боғлиқ очиб бериладиган маълумотлар	2009 йил 15 декабр
25.	550	Боғлиқ томонлар	2009 йил 15 декабр
26.	560	Ҳисобот давридан кейинги ҳодисалар	2009 йил 15 декабр
27.	570	Фаолиятнинг узлуксизлиги тўғрисидаги фараз	2009 йил 15 декабр
28.	580	Раҳбарият томонидан тақдим қилинадиган ахборот	2009 йил 15 декабр
VI. Бошқа шахслар ишидан фойдаланиш(600-699)			
29.	600	Компания гуруҳлари молиявий ҳисоботларининг аудити (шу жумладан бошқа аудиторлар ишидан фойдаланиш)	2009 йил 15 декабр
30.	610	Ички аудиторлар ишидан фойдаланиш	Янги таҳрири 2013 йил 15 декабр
31.	620	Аудитга жалб қилинган эксперт ишидан фойдаланиш	2009 йил 15 декабр
VII. Аудиторнинг хулосалари ва ҳисоботлари (700-799)			
32.	700	Молиявий ҳисобот бўйича хулоса тайёрлаш ва фикр ҳосил қилиш	2009 йил 15 декабр
33.	705	Мустақил аудитор хулосасида фикрларнинг модификациялари	2009 йил 15 декабр
34.	706	Мустақил аудитор хулосасида бошқа масалалар ва эътибор бериладиган қисмлари	2009 йил 15 декабр
35.	710	Таққосланадиган ахборот-қиёсий кўрсаткичлар ва қиёсий молиявий ҳисоботлар	2009 йил 15 декабр
36.	720	Молиявий ҳисоботлар аудитида ифодаланган ҳужжатлардаги бошқа маълумотларга нисбатан аудиторнинг жавобгарлиги	2009 йил 15 декабр
VIII.Махсус соҳалар(800-899)			
37.	800	Махсус мақсадга мувофиқ тайёрланган молиявий ҳисоботлар аудитининг хусусиятлари	2009 йил 15 декабр
38.	805	Махсус молиявий ҳисоботлар ва молиявий ҳисоботдаги махсус элементлар, счётлар ёки моддалар аудитининг хусусиятлари	2009 йил 15 декабр
39.	810	Қиска (қисқартирилган, қисқача) молиявий ҳисоботлар бўйича хулоса тайёрлаш бўйича топшириқлар	2009 йил 15 декабр
IX.Халқаро аудит амалиёти низомлари(1000-1999)			
40.	ХААН 1000	Банклараро маълумотларни тасдиқлаш жараёнлари	2009 йил 15 декабр
41.	ХААН 1004	Банк ташқи аудиторлари ва банк назорати органлари ўртасидаги ўзаро муносабатлар	2011 йил 1 май
42.	ХААН 1005	Кичик корхоналар аудитининг хусусиятлари	2011 йил 1 май
43.	ХААН 1006	Банк молиявий ҳисоботлар аудити	2011 йил 1 май
44.	ХААН 1010	Молиявий ҳисоботлар аудитида экологик масалалар ҳисоби	2011 йил 1 май

45.	ХААН 1012	Ҳосилавий молиявий инструментлар аудити	2011 йил 1 май
46.	ХААН 1013	Молиявий ҳисоботлар аудитига электрон савдонинг таъсири	2011 йил 1 май
47.	ХААН 1014	Молиявий ҳисоботларнинг халқаро стандартлари асосида текширишда аудиторлик хулосаларини тайёрлаш	2011 йил 1 май
II қисм. Сифат назорати, аудит, кўриб чиқиш, бошқа ишонч билдириш ва турдош хизматларнинг халқаро стандартлари тўплами			
48.	Асос	Ишонч билдириш бўйича келишувларнинг халқаро асоси	2005 йил 1 январ
Кўриб чиқиш бўйича келишувларнинг халқаро стандартлари (2000-2699)			
49.	КЧКХС 2400	Молиявий ҳисоботларни умумий кўриб чиқиш бўйича топшириқлар	2006 йил 15 декабр
50.	КЧКХС 2410	Мустақил аудиторлик ташкилоти томонидан бажарилган оралик молиявий ахборотларни умумий текшириш (Собик ХАС №910)	2006 йил 15 декабр
Ишончликни кафолатлайдиган топшириқлар бўйича халқаро стандартлар (3000-3699)			
Ишончликни кафолатлайдиган топшириқларга қўлланиладиган стандартлар(3000-3399)			
43.	ИБКХС 3000	Ўтган давр молиявий маълумотларини умумий текшириш ёки ишончликни кафолатловчи топшириқларни аудитдан фарклари	2005 йил 1 январ
Махсус масалалар бўйича стандартлар(3400-3699)			
44.	ИБКХС 3400	Перспектив(кутилаётган) молиявий ахборотларни текшириш (собик ХАС№810)	2011 йил 1 май
45.	ИБКХС 3402	Хизмат кўрсатиш ташкилотига назорат тизимини текшириш натижалари бўйича ҳисоботлар	2011 йил 15 июн
Турдош хизматлар бўйича халқаро стандартлар (4000-4699)			
46.	ТХХС 4400	Молиявий маълумотларга нисбатан келишилган жараёнларни бажариш бўйича топшириқлар (собик ХАС №920)	2011 йил 1 май
47.	ТХХС 4410	Молиявий ахборотлар компиляцияси бўйича топшириқлар (собик ХАС №930)	2011 йил 1 май
Ишончликни кафолатлайдиган топшириқларга қўлланиладиган халқаро стандартлар			
48.	ИКХС 3410	Иссиқлик ва баёнотлари юзасидан ишонч билдириш бўйича келишувлар	2013 йил 30 сентябр
49.	ИКХС 3420	Прспектга киритилган тахминий молиявий маълумотларнинг компиляцияси бўйича ҳисобот тақдим этиш учун ишонч билдириш бўйича келишувлар	2013 йил 31 март
Турдош хизматларнинг халқаро стандартлари (ТХХС)			
50.	4410	Компиляция бўйича келишувлар	Янги таҳрири 2013 йил 1 июл

Ўзбекистон Республикасида акциядорлик жамиятлари динамикаси²⁸

²⁸ Ўзбекистон Республикаси корпоратив ахборот ағона портали. <http://openinfo.uz>