

ЎЗБЕКИСТОНДА АУДИТНИНГ ХАЛҚАРО СТАНДАРТЛАРИ ВА ИЛҒОР ХОРИЖ ТАЖРИБАСИНИ ЖОРИЙ ЭТИШ ХУСУСИЯТЛАРИ

.Караматова Ноиба Хуснитдиновна

Тошкент давлат иқтисодиёт

университети мустақил изланувчиси

Аннотация. Мазкур мақола Ўзбекистон аудиторлик амалиётида аудитнинг халқаро меъёрлари ва илғор хориж тажрибасини қўллаш масалаларига бағишланган бўлиб, унда аудиторлик фаолиятида халқаро стандартлар ва илғор хориж тажрибасини қўллашнинг аҳамияти, аудитнинг халқаро стандартлари таркиби, Ўзбекистон амалиётида қўлланиладиган аудитнинг халқаро стандартлари ва норматив-ҳуқуқий ҳужжатлар шарҳи, ривожланган Европа давлатлари ҳамда Ўзбекистон аудиторлик амалиётининг қиёсий шарҳи, Ўзбекистонда аудиторлик амалиётини халқаро стандартлар ва илғор хориж тажрибасини қўллаш орқали такомиллаштириш юзасидан тавсиялар баён этилган.

Таянч сўзлар. Аудиторлик фаолияти, аудитнинг халқаро стандартлари, молиявий ҳисобот, молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартлари, аудиторлик ҳулосаси, аудиторлик далиллар, аудиторлик текшируви, сифат назоратининг халқар стандартлари, таҳлилий текширишларнинг халқаро стандартлари, ишончни таъминлайдиган топшириқларнинг халқаро стандартлари, турдош хизматларнинг халқаро стандартлари

Аннотация. В данной статье рассматриваются вопросы применения международных стандартов аудита и передового зарубежного опыта в аудиторской практике Узбекистана. В ней рассматривается важность применения международных стандартов и передового зарубежного опыта в аудиторской деятельности, структура международных стандартов аудита, обзор международных стандартов аудита. стандарты аудиторской деятельности и нормативно-правовые акты, применяемые в практике Узбекистана, и развитие

развитых европейских стран. а также сравнительный обзор аудиторской практики Узбекистана с рекомендациями по совершенствованию аудиторской практики в Узбекистане путем применения международных стандартов и передового зарубежного опыта.

Ключевые слова. Аудит, международные стандарты аудита, финансовая отчетность, международные стандарты финансовой отчетности, аудиторский отчет, аудиторские доказательства, аудиторский обзор, международные стандарты контроля качества, международные стандарты аналитических обзоров, международные стандарты заданий по предоставлению гарантий, международные стандарты сопутствующих услуг

Abstract. This article is devoted to the issues of applying international auditing standards and advanced foreign experience in the audit practice of Uzbekistan. It discusses the importance of applying international standards and advanced foreign experience in auditing activities, the structure of international auditing standards, a review of international auditing standards and regulatory legal acts applied in the practice of Uzbekistan, a comparative review of the audit practice of developed European countries and Uzbekistan, and recommendations for improving audit practice in Uzbekistan through the application of international standards and advanced foreign experience

Keywords. Auditing activities, international auditing standards, financial reporting, international standards of financial reporting, audit report, audit evidence, audit review, international standards of quality control, international standards of analytical reviews, international standards of assurance engagements, international standards of related services

Кириш. Ўзбекистонда аудиторлик фаолиятининг мустақкам норматив-ҳуқуқий базаси ва ўзига хос миллий аудиторлик хизматлари бозори шакллантирилди, уни ривожлантириш учун таъсирчан иқтисодий омиллар ҳамда солиқ имтиёзлари қўлланилмоқда, аудиторлик фаолиятини лицензиялаш тизими жиддий равишда соддалаштирилди ҳамда эркинлаштирилди. Хорижий

мамлакатларда эса, иқтисодиётнинг глобаллашуви шароитида аудиторлик текширувини белгиланган муддат ва тартибда халқаро стандартлар асосида ташкил этишга қаратилган кўплаб илмий тадқиқотлар амалга оширилмоқда. Халқаро аудиторлик амалиётида олиб борилган тадқиқотлар натижасида аудиторлик текширувини ташкил этишнинг тартиб-таомиллари, ишончли аудитор фикрини шакллантиришда далиллар етарлилигини баҳолаш ва текширув натижаларини тақдим этишда ягона услубий тартибга эришилган, АХС (халқаро аудит стандартлари) талабларига мос келувчи аудиторлик ҳисоботи ва хулосасини шакллантириш масалалари илмий жиҳатдан асосланган. Мазкур тадқиқотлар натижасида АҚШнинг умумқабул қилинган принциплари (GAAP), молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартлари ва АХС қоидаларини ўзаро мувофиқлаштиришга эришилиб, аудиторлик ҳисоботи ва хулосасининг стандарт шакллари ҳамда аудит ўтказиш услубияти тавсия этилган. Шунингдек, Ўзбекистон аудиторлик амалиётида амалга оширилаётган ислохотларнинг ижобий натижаларига қарамасдан “...аудиторлик фаолиятининг миллий стандартлари умумэътироф этилган халқаро аудит стандартларига тўлиқ мос эмас, бу эса хорижий инвесторларда маҳаллий корхоналар молиявий ҳисоботларининг ҳаққонийлигини тушуниш кўникмасининг шаклланишини таъминламаяпти...” [1].

Ўтказилаётган ислохотлар натижасида, мазкур муаммонинг ечими сифатида “йирик давлат корхоналарида молиявий ҳисобот тузиш ва аудит ўтказишда халқаро стандартларни жорий қилиш” [2] каби муҳим вазифалар белгилаб қўйилди. Ўз навбатида, юқоридаги вазифалар ижросини таъминлашда аудиторлик текширувини режалаштиришнинг амалий ва услубий жиҳатларини такомиллаштириш, текширувни режалаштиришда илғор хориж тажрибаси ва дастурий воситалардан фойдаланиш, халқаро стандартлар асосида текширувни режалаштириш каби масалалар яхлит тарзда батафсил ўрганилмаганлиги, хусусан, аудиторлик текширувини тизимли ва самарали такомиллаштиришга оид чуқур илмий тадқиқотлар олиб боришни тақозо этмоқда.

Ўрганилганлик даражаси. Аудитнинг халқаро меъёрлари ва хориж тажрибасини қўллашнинг назарий ва услубий асосларини яратиш ҳамда уни такомиллаштириш бўйича асосан хорижлик иқтисодчи олимлар илмий тадқиқотлар олиб боришган. Улар жумласига Э.А.Аренс, Дж.К.Лоббек, А.Д.Шеремет ва В.П.Суйц каби олимларни киритиш мумкин. Республикамиз иқтисодчи олимлари томонидан эса бу масалалар яратилган дарслик, монография ва ўқув қўлланмаларда, шунингдек, эълон қилинган илмий мақола ва тезисларда мавзунинг назарий жиҳатлари ўрганилган.

Ўзбекистон аудиторлик амалиётида халқаро стандартлар ва хориж тажрибасини жорий этиш масалалари ўзбек иқтисодчи олимларининг асарларида муҳим эътибор қаратилган. Хусусан, иқтисодиёт фанлари доктори, доцент С.Ташназаровнинг фикрича, “ҳисоб ва ҳисоботни халқаро стандартлар талабларига мувофиқлаштириш, шу асосда молиявий ҳисоботнинг дунё миқёсида уйғунлигига эришиш, илғор тажрибалардан миллий даражада самарали фойдаланиш барча мамлакатлар учун энг долзарб масаладир” [3].

Бошқа иқтисодчи олим С.Джумановнинг қайд этишича, “бугунги кунда молиявий ҳисоботни такомиллаштиришда молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартларига (МХХС) ўтиш ва уни жорий этиш барча мамлакатлар учун долзарб масала ҳисобланади. Жаҳондаги кўплаб мамлакатларда молиявий ҳисобот компиляцияси натижасида МХХС асосида молиявий ҳисобот тузишга ўтилмоқда” [4].

Иқтисодиёт фанлари доктори, профессор А.З.Авлокуловнинг фикрича, “ҳалқаро стандартлар асосида тузиладиган молиявий ҳисоботлар ташкилотни самарали бошқаришда зарур ҳисобланади. Халқаро стандартларга ўтишдан асосий мақсад халқаро бозорга чиқиш ҳамда инвестицияларни жалб этишдир. Шунингдек, халқаро стандартлар мамлакат иқтисодиётини сифат жиҳатдан ривожлантиришга ҳам муҳим ҳисса қўшади. Бу жараёнда қулай инвестицион муҳит, компаниялар фаолияти очиқлиги, бошқарувнинг акциядорлар олдидаги ҳисобдорлиги, замонавий корпоратив бошқарув услубларининг жорий

қилиниши акциядорлик жамиятларининг ривожланишига муҳим ҳисса қўшади” [5].

Шунингдек Республика иқтисодчи олимлари томонидан эса, ушбу масалалар яратилаётган дарслик, монография ва ўқув қўлланмалар, шунингдек, эълон қилинаётган илмий мақола ва тезисларда қисман ўрганилган. Жумладан Н.Ш.Хажимуратов, Б.Қ.Ҳамдамов ва И.И.Мелиевлар томонидан “Ўзбекистон аудиторлик фаолиятида халқаро меъёрлар ва хориж тажрибасини қўллашнинг назарий ҳамда услубий асосларининг айрим жиҳатлари ўрганилган” [6].

Ўзбек иқтисодчиси И.Н.Исмановни таъкидлашича “Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартларини қўллашнинг камчилиги шундаки, ҳисобот топширувчи корхона хўжалик операцияларни ҳисоб ва молиявий ҳисоботда акс эттириш услубларини мустақил танлай олади. Бундай ихтиёрийлик ҳисобот ахборотининг бузилишига олиб келади. Халқаро стандартларнинг миллий стандартлардан устунлиги:

- аниқ иқтисодий мантик;
- ҳисоб соҳасида жаҳон амалиётини умумлаштириш;
- фойдаланувчилар томонидан қабул қилишнинг соддалиги” [7].

Таъкидлаш жоизки, юқоридаги тадқиқотларда мавзуга оид умумий қарашлар келтирилган бўлсада, бироқ, Ўзбекистон аудиторлик амалиётида халқаро меъёрлар ва хориж тажрибасини қўллаш масалалари алоҳида илмий тадқиқот объекти ва яхлит тизим сифатида ўрганилмаган. Бу эса, мазкур мавзуда комплекс илмий изланишлар олиб бориш ва илмий-тадқиқот вазифаларини белгилашни тақозо этмоқда.

Таҳлил ва натижалар. Маълумки, Ўзбекистон Республикасида аудиторлик фаолияти 2021 йил 25 февралдан бошлаб, янги таҳрирдаги 55 моддадан иборат мазмундаги “Аудиторлик фаолияти тўғрисида”ги Қонунига мувофиқ янгича тартиб-қоидалар асосида ўтказила бошланди. Ушбу янгича тартиблардан бири қонун расман кучга кирган санадан эътиборан, мажбурий аудиторлик текшируви аудитнинг халқаро стандартларига мувофиқ ўтказилиши белгиланди. Шу

ўринда, аудитнинг халқаро стандартлари атамасига аниқ мазмундаги таърифига тўхталишни жоиз деб ҳисоблаймиз.

Таъкидлаш жоизки, кейинги йилларда аудиторлик фаолиятини такомиллаштиришга оид кўплаб илмий-тадқиқотлар амалга оширилган бўлсада, бугунги кунгача “аудитнинг халқаро стандартлари” атамасининг мазмун-моҳияти тўлиқ ва аниқ мазмунидаги таърифи адабиётларда келтирилмаган. Шу мақсадда биз мазкур атама мазмунини аниқлаштириш мақсадида таҳлиллар ўтказдик. Кўпгина адабиётлар, оммавий нашрлар ёки аудитга оид меъёрий ҳужжатларда “халқаро аудиторлик стандартлари”, “аудитнинг халқаро стандартлари” ва “аудиторлик фаолиятининг халқаро стандартлари” каби тушунчалар учрашини мантиқий таҳлил этган ҳолда, бу тушунчаларни амалдаги янги таҳрирда қабул қилинган қонунда келтирилган мазмунда фойдаланишни мақсадга мувофиқ деб ҳисоблаймиз. Чунки, амалдаги қонун нафақат мазкур фаолиятни тартибга солувчи бош меъёрий ҳужжат, балки ушбу қонун аудиторлик фаолиятига таалукли бўлган сўз ва атамаларнинг грамматик ва орфографик жиҳатларини ҳам тартибга солувчи бош ҳужжат ҳисобланади.

Хусусан, сўнгги йилларда Ўзбекистон аудиторлик фаолиятининг меъёрий тартибга солиш тизими янада такомиллаштирилди. Жумладан, 2021 йил октябрь ойидан эътиборан, аудиторлик фаолиятига доир бир қанча норматив-ҳуқуқий ҳужжатлар ўз кучини йўқотган ҳисобланиб, амалдаги аудиторлик фаолиятининг меъёрий-ҳуқуқий базаси соддалаштирилди ҳамда такомиллаштирилди. Жумладан, ўтган уч йилда жами 45 номдаги аудиторлик меъёрий ҳужжатлари (2021 йил 25-февралдаги “Аудиторлик фаолияти тўғрисида”ги ЎРҚ-677 сон қонуни билан 18 номдаги, Вазирлар Маҳкамасининг 2022 йил 11 апрелдаги “171-сон Қарори билан 6 номдаги ва молия вазирининг тегишли буйруғи билан 21 номдаги аудиторлик миллий стандартлари) аудиторлик фаолиятининг амалдаги меъёрий ҳужжатлари ўз кучини йўқотган деб топилиб, бугунги кунда аудиторлик амалиётида қуйидаги норматив-ҳуқуқий ҳужжатлар амал қилмоқда (2.2-жадвал).

2.2-жадвал

**Ўзбекистон Республикасининг аудиторлик фаолиятини
меъёрий тартибга солувчи амалдаги ҳужжатлар¹**

	Норматив-ҳуқуқий ҳужжат номи
	Ўзбекистон Республикасининг 2021 йил 25 февралдаги “Аудиторлик фаолияти тўғрисида”ги ЎРҚ-677-сон Қонуни
	Ўзбекистон Республикаси Президентининг 2021 йил 4 августдаги “Аудиторларни сертификатлаштириш тизимини такомиллаштириш бўйича қўшимча чора-тадбирлар тўғрисида”ги ПҚ-5210-сон Қарори
	Ўзбекистон Республикаси Президентининг 2018 йил 19 сентябрдаги “Ўзбекистон Республикасида аудиторлик фаолиятини янада ривожлантириш чора-тадбирлари тўғрисида”ги ПҚ-3946-сон Қарори
	Ўзбекистон Республикаси Вазирлар Маҳкамасининг 2022 йил 11 апрелдаги “Ўзбекистон Республикаси ҳудудида қўллаш учун аудитнинг халқаро стандартларини тан олиш тартиби тўғрисидаги низомни тасдиқлаш ҳақида” 171-сон Қарори
	Ўзбекистон Республикаси Вазирлар Маҳкамасининг 2021 йил 5 майдаги “Ички аудит хизмати ходимларини тайёрлаш тизимини такомиллаштириш чора-тадбирлари тўғрисида”ги 280-сон Қарори
	2021 йил 24 сентябрдаги “Аудиторнинг малака сертификатини малака имтиҳонини топширмасдан бериш ва муддатини узайтириш учун асос бўладиган бухгалтерларнинг халқаро сертификатлари рўйхатини тасдиқлаш тўғрисида”ги 56-сон буйруғи (АВ томонидан 2021 йил 29 сентябрда 3321-сон билан рўйхатга олинган).
	Ўзбекистон Республикаси Молия вазирининг 2018 йил 14 ноябрдаги “Аудиторлик ташкилотлари учун жиноий фаолиятдан олинган даромадларни легаллаштиришга, терроризмни молиялаштиришга ва оммавий қирғин қуролини тарқатишни молиялаштиришга қарши

¹ Муаллиф томонидан тайёрланган

	курашиш бўйича ички назорат Қоидалари 145-сон буйруғи (АВ томонидан 2018 йил 15-декабрда 3101-сон билан рўйхатга олинган).
	Ўзбекистон Республикаси Молия вазирининг 2013 йил 9-сентябрдаги 83-сон “Аудиторлик фаолияти тўғрисидаги маълумот шакли ва уни тўлдириш қоидаларини тасдиқлаш ҳақида”ги буйруғи (АВ томонидан 2013 йил 9-октябрда 2515-сон билан рўйхатга олинган)

Юқоридагилар билан биргаликда, Ўзбекистон аудиторлик амалиётида бугунги кунда Ўзбекистон Аудиторлар палатаси томонидан 2020 йилда Халқаро Бухгалтерлар Федерациясидан олинган ва ўзбек тилига таржима қилинган аудитнинг халқаро стандартлари амал қилмоқда. Ҳозирда Ўзбекистон аудиторлик фаолиятида Халқаро Бухгалтерлар Федерацияси томонидан жорий этилган аудитнинг қуйидаги туркумдаги халқаро стандартлари амал қилмоқда:

- аудитнинг халқаро стандартлари;
- сифат назоратининг халқаро стандартлари;
- таҳлилий текширишларнинг халқаро стандартлари;
- ишончни таъминлайдиган топшириқларнинг халқаро стандартлари;
- турдош хизматларнинг халқаро стандартлари.

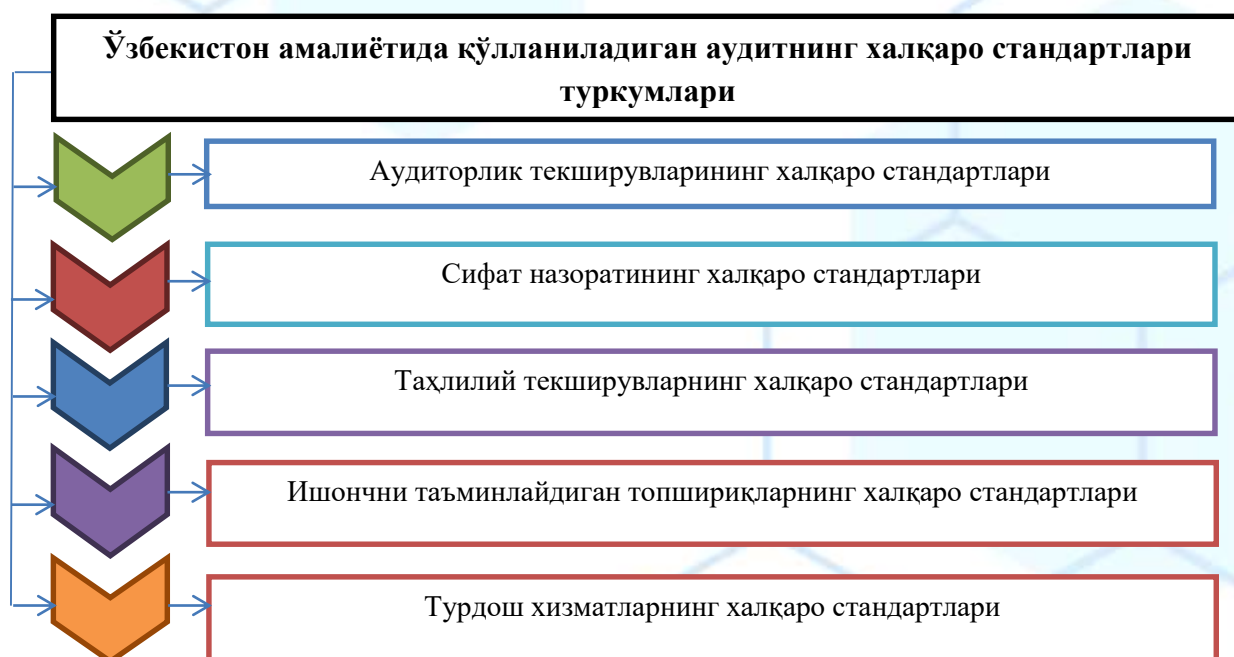
Шунингдек, Вазирлар Маҳкамасининг 2022 йил 11 апрелдаги 171-сон Қарори билан Ўзбекистонда 2022 йилдан аудиторлик текширувлари аудитнинг халқаро стандартларига мувофиқ ўтказилиши белгиланиб, стандартларни “Ўзбекистон ҳудудида қўллаш учун қуйидаги тартибда тан олиниши белгилаб қўйилди:

1. Аудиторлик фаолиятининг халқаро стандартларини тан олиш учун Халқаро Бухгалтерлар Федерацияси билан битим тузиш;
2. Аудитнинг халқаро стандартлари матнини давлат тилига таржима қилиш;
3. Аудитнинг халқаро стандартларини аудиторлар, экспертлар ва ушбу стандартлардан бошқа фойдалананувчилар ва илмий жамоатчилик вакиллари билан муҳокама қилиш;

4. Аудитнинг халқаро стандартларининг давлат тилидаги матни аудитнинг халқаро стандартларининг инглиз тилидаги матнига мувофиқлигини комиссия томонидан кўриб чиқиш;

5. Ўзбекистон Республикаси ҳудудида аудитнинг халқаро стандартларини жорий этиш тўғрисида қарор қабул қилиш”².

Аудитнинг халқаро стандартлари янги таҳрирдаги қонуннинг 9-моддасига мувофиқ, Халқаро бухгалтерлар федерациясининг махсус кенгаши (IAASB) томонидан ишлаб чиқилиб, у қуйидаги туркумлардаги стандартларни ўз ичига олади (3.1-расм).



3.1-расм. Ўзбекистон амалиётида қўлланиладиган аудитнинг халқаро стандартлари туркумлари³

Ўзбекистон аудиторлик амалиётида 2013 йидан бошлаб, Халқаро Бухгалтерлар Федерациясининг Халқаро аудит стандартлари ва ахборот ишончилигини тасдиқлаш бўйича Қўмитасининг рухсати билан давлат тилида аудитнинг халқаро стандартлари таржима қилиниб, аудиторлик амалиётида кенг қўлланилиб келинмоқда. Аудитнинг халқаро стандартлари Республика ҳудудида

² Ўзбекистон Республикаси Вазирлар Маҳкамасининг 2022 йил 11 апрелдаги “Ўзбекистон Республикаси ҳудудида қўллаш учун аудитнинг халқаро стандартларини тан олиш тартиби тўғрисидаги низомни тасдиқлаш ҳақида” 171-сон Қарори. <http://lex.uz>

³ Муаллиф томонидан тайёрланган

Вазирлар Маҳкамасининг 2022 йил 11 апрелдаги “Ўзбекистон Республикаси ҳудудида қўллаш учун аудитнинг халқаро стандартларини тан олиш тартиби тўғрисидаги низомни тасдиқлаш ҳақида”ги 171-сонли қарори асосида амалиётга жорий этиш жараёни амалга оширилмоқда. Мазкур Қарорга мувофиқ, аудитнинг халқаро стандартлари 8 босқичдаги вазифалар асосида Молия вазирлиги, бухгалтерлар ва аудиторлар миллий ассоциацияси, аудиторлар палатаси ҳамда аудиторлик ташкилотлари ҳамкорлигида Ўзбекистон ҳудудида аудитнинг халқаро стандартларини тан олиш тартибига доир вазифалар амалга оширилиб келинмоқда. Ўзбекистон молия вазирлиги томонидан “2022 йил 1 ноябрга қадар аудитнинг халқаро стандартлари бўйича бепул ўқитиш таълим платформасини яратиш чораларини кўриш”⁴ вазифаси юклатилиб, келгуси йилдан эътиборан, халқаро стандартлар асосида тўлиқ ҳажмдаги аудиторлик хизматларини кўрсатиши белгиланган.

Таъкидлаш жоизки, аудитнинг халқаро стандартларини Ўзбекистон аудиторлик амалиётига жорий этишни жадаллаштиришда юқорида номи келтирилган Вазирлар Маҳкамасининг 171-сон Қарори муҳим қадам бўлди ва айниқса мазкур Қарорда 2022 йил 1 ноябрга қадар аудитнинг халқаро стандартлари бўйича бепул ўқитиш платформасини яратиш чораларини кўриш вазифаси белгилаб қўйилганлигини алоҳида эътироф этиш лозим. Бу эса нафақат амалиётчи аудиторлар кенг оммасига, балки аудиторлик жамоат бирлашмалари, аудиторлик фаолиятини эндигина бошлаган субъектлар ва мазкур фаолиятни тадқиқ этувчилар орасида ҳам республика миқёсида масофавий шаклда стандартларни мустақил тадқиқ этиш ҳамда амалиётга татбиқ этишда муҳим омил бўлди. Шунингдек, бугунги кунгача ўтказилган тадқиқотлар ёки аудитга оид меъёрий ҳужжатларда аудитнинг халқаро стандартлари атамасининг мазмун-моҳияти аниқ ва тўлиқ мазмунда келтирилмаганлигини ҳам таъкидлаш жоиздир. Фикримизча, аудитнинг халқаро стандартлари деганда Халқаро Бухгалтерлар Федерацияси томонидан ишлаб чиқилган, аудиторлик текшируви

⁴ <https://lex.uz>

ва аудиторлик турдош хизматларини кўрсатиш бўйича ягона талаблар, шартлар ва текширувни амалга ошириш тартиб-қоидалари акс эттирилган меъёрий ҳужжат тушунилади.

Маълумки, хорижда аудиторлик фаоляти тўғрисида фикр юритганда, Америка қўшма шататлари ва ривожланган Европа давлатлари аудиторлик фаоляти намунавий фаолият сифатида тан олинади. Бу иккала қитъа давлатлари ҳам Ўзбекистон аудиторлик фаолиятининг ўхшаш жиҳатлари сифатида аудиторлик текширувининг асосий мақсади сифатида молиявий ҳисобот кўрсаткичларининг ишончлилиги ўрганилиши, мазкур фаоляти билан аудиторлик ташкилотлари ва аудиторлар фаолият кўрсатишини таъкидлаш мумкин.

Хорижий давлатларда аудиторлик фаоляти хусусида Ўзбек олимларидан К.Б.Ахмеджанов, И.Якубов, Р.Д.Дусмуратов, А. Каримов, Ф.Исломов ва А.Авлоқуловлар тадқиқот олиб борган⁵. Кўринадик, хорижий давлатлар аудиторлик фаоляти Ўзбек иқтисодчи олимлари томонидан тўлиқ ва етарлича тадқиқотлар амалга оширилмаган.

Хорижда аудиторлик фаоляти ривожланган давлатлар деганда, Англия, Италия, Франция, Германия ва Швеция каби давлатлар ҳамда Америка Қўшма Штатлари (АҚШ) аудиторлик фаоляти тушунилади. Жумладан, Буюк Британия(Англия)да аудиторлик фаоляти ўтган XX асрнинг 80-йилларида шаклланганлиги, бунда 1983 йилда ушбу давлатда Миллий Аудит бошқармаси (National Audit Office) Буюк Британия ва Шимолий Ирландия Бирлашган Қироллигининг Олий давлат аудиторлик органи ташкил этилганлигини кўриш мумкин. Мазкур ташкилотнинг асосий мақсади Буюк Британиянинг давлат ҳукуматига давлат маблағларидан фойдаланиш ҳолати ва солиқ тўловчилар фаолиятини назорат қилиш орқали мувофиқлаштириш вазифаси юклатилган. Ушбу бошқармага Буюк Британия давлат ташкилотлари

⁵ К. Ахмеджанов, И. Якубов: Аудит асослари/ дарслик/ Тошкент-2010/ 291 бет; А. Каримов, Ф. Исломов ва А. Авлоқулов: Халқаро аудит/ дарслик/ Тошкент

фаолияти самарадорлигини ўрганиш орқали унинг “Бош аудитори” маълумотлари асосида Буюк Британия қироличаси Ғазнаси тушумлари ва тўловлари назорати амалга оширилган⁶.

Ушбу даврда мазкур бошқарма томонидан аудиторлик текширувлари ўтказилиб, давлат бошқарувида иқтисодий маълумотларни этказиб турган. Ҳозирги пайтда эса, Буюк Британияда бухгалтерия ҳисоби ва аудиторлик фаолиятини мувофиқлаштириш билан шуғулланувчи қуйидаги олти номдаги субъектлар фаолият кўрсатмоқда:

- Англия ва Уэльс жамоат бухгалтерлари институти;
- миллий молия ва бухгалтерлик ҳисоби жамоат институти;
- сертификатланган жамоат бухгалтерларнинг ассоциацияси;
- Ирландия жамоат бухгалтерлари институти жамоат институти;
- Шотландия жамоат бухгалтерлари институти;
- бошқарув ҳисоби бўйича жамоат бухгалтерларининг институти.

Хусусан, Буюк Британияда 2012 йил 1 апрелда “Миллий аудит тўғрисида”ги қонун амалиётга жорий этилган, ушбу қонун орқали аудиторлик фаолиятининг ҳуқуқий асослари қонун йўли билан мустаҳкамланди. Мазкур Қонун билан Буюк Британиянинг давлат молиявий фаолиятини Англия ва Уелсда Аудит комиссияси, Шотландиядаги Шотландия аудити ва Шимолий Ирландияда Шимолий Ирландиянинг Аудит муассаси назоратни амалга ошириши белгиланди⁷.

Европа қитъаси аудиторлик фаолияти ривожланган давлатларидан бири Франция ҳисобланиб, ушбу давлатда аудиторлик фаолияти Адлия вазирлиги томонидан тартибга солинади ва аудиторларнинг асосий впазифалари ҳисоб-китоб комиссарлари томонидан бажарилиши белгилаб қўйилган. Маълумки, Франция унитар давлат ҳисобланади. Ушбу давлатда юқорида таъкидланганидек, аудиторлик фаолияти Адлия вазирлиги томонидан

⁶ Мясников В. В. Счетная палата как институт государственного финансового контроля на уровне субъекта Российской Федерации: дис.... кандидата э кон. наук: 08.00.10/Мясников Владимир Викторович. – М., 2002. – 253 с.

⁷ Погосян Н.Д. Счетная палата Российской Федерации: Конституционно-правовой статус: дис.доктора юрид. наук :12.00.02 / Погосян Норайр Даниелович. – М., 1998. – 393 с.

бошқарилади, бу вазирлик таркибида Ҳисоб комиссияси ва Бухгалтер-экспертлар палатаси фаолият кўрсатади. Франция давлат аудиторлик ташкилотлари ва аудиторлари фаолияти бухгалтер-экспертлар палатаси томонидан тартибга солинади.

Франция давлати конституциясига мувофиқ, Франция Ҳисоб суди солиқ қонунчилиги ижроси устидан назоратни амалга ошириб, давлат ва хусусий ташкилотларнинг бухгалтерия ҳисоби ва солиқ ҳисоби фаолиятининг назоратини амалга оширади. Бошқарув жараёнларида эса аудиторлик ташкилотлари ва аудиторлар фикрига таянган ҳолда давлат молиявий назорати амалга оширилади.

Европанинг ривожланган давлатларидан бир Германияда эса, аудиторлик фаолияти 2007 йил 24 январда қабул қилинган аудиторларнинг мутахассислик низомлари тўғрисидаги қонунга асосан амалга оширилиб, аудиторлик фаолияти аудиторлар институти ва ихтисослашган аудиторлик қўмиталари томонидан аудиторларнинг касбий меъёрларга риоя этишлари назорат қилиниб борилади.

Германияда Ҳисоб палатаси мустақил давлат молиявий назоратини амалга оширади. Ушбу давлатда аудиторлар палатаси ташкил этилган бўлиб, бу палата аудиторлик ташкилотлари ва аудиторлар устидан назоратни аудиторлар институти билан ҳамкорликда амалга оширади. Германияда аудиторлик фаолиятини бошқаришнинг хусиятларидан бири шуки, мазкур фаолият Сенат ва парламент даражасида ўрганилиб, аудитор ва аудиторлик ташкилотлари фаолияти қонунчилик йўли билан мувофиқлаштирилади.

Европа қитъасининг яна бир давлати Италияда давлат молияси ва унинг назорати аудиторлик ташкилотлари фикрларига таянган ҳолда бошқарилади. Бу давлатда аудиторлар давлат органларининг молиявий ҳисоботларининг ишончилиги ва бухгалтерия ҳисобининг ягона стандартларига риоя қилиниши устидан назоратни амалга оширади.

Италияда аудитнинг ўзига хослиги шундаки, мазкур фаолиятни давлат томонидан тартибга солиш юқори даражада ривожланганлигидир. Италияда

аудиторлар тадбиркорлик субъектларининг молиявий имкониятларини баҳолаб, инвестор ёки кредиторлар аудиторлар томонидан текширилган ва баҳоланган молиявий ҳисоботларни тақдим этишни талаб этади. Бу давлат аудиторлик фаолиятининг хусусиятли жиҳатларидан бири – аудиторлик ташкилотлари оилавий корхоналар ва қимматли қўғозлар бозори фаолияти билан шуғулланувчи корхоналар фаолиятини текшириш билан шуғулланишлари мумкин.

Юқоридаги фикрлардан хулоса қилиш мумкинки, Буюк Британияда аудиторлик ташкилотлари асосан кредиторлар, инвесторлар ва хўжалик юритувчи субъектларининг манфаатларини ҳимоя қилишга қаратилган бўлиб, аудиторлик фаолияти жамоат ташкилотлари ва жамоат институтлари томонидан меъёрий ва услубий жиҳатдан тартибга солинади. Аудиторлик фаолияти эса ўз навбатида давлат томонидан ташкил этилган Миллий аудиторлик кенгаши ва Бош аудитор томонидан бошқарилади. Бизнингча, республикаимиз аудиторлик фаолиятида ҳам Буюк Британия сингари мустақил аудиторлик жамоат ташкилотларини сонини ошириш ва бу ташкилотлар ҳуқуқ ва ваколатлари доирасини кенгайтириш лозим.

Таҳлиллар шуни кўрсатадики, Францияда аудиторлар асосан давлатга тўланадиган солиқ ва бошқа мажбурий тўловлар ҳисоби ҳолатини ўрганади. Бу эса, давлатда аудиторлик ташкилотлари томонидан нафақат аудиторлик текширувларини ўтказиш хизмати, балки, солиқ ва тўловлар ҳисоби юритиш бўйича қўшимча консалтинг хизматини кўрсатиш каби хизматларга талаб юқорилиги фарқланади. Мазкур давлатда аудиторлик фаолияти давлат томонидан қатъий назоратга олинганлиги билан характерланади.

Германия давлати аудиторлик фаолиятининг энг намунали жиҳати, бу давлат аудиторлардан нафақат текширувлар жараёнида фойдаланилади, балки давлат улардан бухгалтерия ҳисоби ва аудиторлик фаолиятига доир меъёрий ҳуқуқий ҳужжатларни ишлаб чиқишда ҳам улар маълумотлари ва аудиторларнинг таҳлилий фикр ҳамда хулосаларидан фойдаланади.

Шунингдек, Европанинг Италия ва Швеция каби давлатларида аудиторлик текшируви (хизмат)ни амалга оширишдан аввал кўрсатиладиган аудиторлик хизматини суғурталаш ёки гаров учун тегишли пул маблағини ўтказишлари белгиланган. Бугунги кунда, Ўзбекистоннинг халқаро тармоққа кирган аудиторлик ташкилотлари амалиётида аудиторлик текширувлари аудитнинг халқаро стандартлари талабларига мувофиқ, яъни, AuditNET, IT AUDIT: Auditor, Kompleks Audit, “Ekspress audit:PROF”, AUDITSOFT, Audit Sampling, First-Audit ва Voyager каби аудиторлик платформаларидан фойдаланмоқда, қолган 80 дан ортиғи ёки аудиторлик ташкилотларининг 80 фоизидан ортиқ қисми ҳалиям “қўл усули”да аудиторлик текширувини амалга ошириб келмоқда. Бу эса, маълумотларни ҳисоблаш, қайта ишлаш, таҳлил қилиш, узоқ муддат давомида сақлаш, ахборот алмашинув, текширувни шартномада белгиланган муддатда яқунлаш ва аудитнинг халқаро стандартлари асосида текширувни амалга оширишда турли хатолик ва ноаниқликларга сабаб бўлмоқда.

Хулоса. Фикримизча, аудитнинг халқаро стандартларини амалиётга жорий этиш бўйича амалдаги муаммолар ва уларни бартараф этиш йўналишларини назарий ва услубий жиҳатдан асослаш зарур. Шу мақсадда, амалдаги аудитга оид норматив-ҳуқуқий ҳужжатларда “аудиторлик текшируви”, “аудиторлик хизматлари буюртмачиси” ва “аудиторлик хизмати” каби тушунчалар мазмунини аниқлаштириш асосида уларнинг такомиллашган таърифларини шакллантириш зарур. Шунингдек, юқоридагилар билан биргаликда ривожланган давлатлар амалиёти каби Ўзбекистонда аудиторлик фаолиятини ривожлантириш давлат концепциясини ишлаб чиқиш ва ҳўжалик субъектларида Аудит Қўмитаси фаолиятини ташкил этиш мақсадга мувофиқ.

Юқоридагилар билан биргаликда Ўзбекистон аудит тизимини янада ривожлантиришнинг асосий муаммолари, Ўзбекистон амалиётида аудиторлик хизматларига бўлган талаб (эҳтиёж) пастлигига таъсир этувчи омиллар, Ўзбекистонда аудиторлик фаолиятини ривожлантиришнинг устувор йўналишлари, аудиторлик хизматлари бозори асосларини такомиллаштириш

йўналишлари ва Ўзбекистонда аудиторлар малакасини ошириш тизимини янада мукаммаллаштиришнинг долзарб вазифалари мазмунини аниқлаштириш лозим.

Бизнингча, Ўзбекистон амалиётида аудиторлик фаолиятини ривожлантиришда услубий, технологик ва аудиторлик фаолиятининг бошқа муаммолари мазмунини аниқлаштириш ва уларни бартараф этишнинг аниқ йўналишларини белгилаш талаб этилади. Шунингдек, Ўзбекистонда аудиторлик фаолиятини меъёрий-услубий жиҳатларини такомиллаштиришда аудиторларнинг профессионал жамоат бирлашмалари (Ўзбекистон бухгалтерлар ва аудиторлар миллий ассоциацияси, Ўзбекистон аудиторлар палатаси, Ўзбекистон бухгалтерлар федерацияси) фаолиятининг меъёрий-услубий асосларини такомиллаштириш ва Халқаро Бухгалтерлар Федерацияси томонидан ишлаб чиқилган стандартлар ҳамда Ахлоқ Кодекси меъёрларини амалиётга кенг жорий этиш мақсадга мувофиқ.

Олиб борилган тадқиқотлар натижасида Ўзбекистон амалиётида айрим аудитнинг халқаро стандартлари, жумладан, 260-“Бошқарув юклатилган шахслар билан ахборот алмашинуви”, 265-“Ички назоратдаги камчиликлар юзасидан бошқарув юклатилган шахслар ва раҳбарият билан ахборот алмашинуви”, 330-“Баҳоланган рискларга жавобан аудиторнинг ҳаракатлари”, 505-“Ташқи тасдиқномалар”, 510-“Дастлабки аудит келишувлари – бошланғич қолдиқлар”, 560-“Кейинги ҳодисалар”, 570-“Фаолиятнинг узлуксизлиги тўғрисидаги фараз”, 580-“Ёзма баёнотлар”, 610-“Ички аудиторлар ишидан фойдаланиш”, 705-“Мустақил аудитор ҳисоботи (хулосаси)да фикрни модификациялаш”, 706-“Мустақил аудитор ҳисоботи (хулосаси)да тушунтириш параграфлари ва бошқа масала параграфлари”, 710-“Қиёсий ахборот – қиёсий кўрсаткичлар ва қиёсий молиявий ҳисоботлар” ва ХААИ 1000-“Молиявий инструментларни аудитдан ўтказишда махсус жиҳатлар (Халқаро аудит амалиёти изоҳлари)” стандартлари меъёрларидан аудиторлик фаолиятида етарлича фойдаланилмаётганлиги маълум бўлди. Фикримизча, юқорида номлари келтирилган аудитнинг халқаро стандартларининг ўзбек тилидаги мукаммал

таржимасини тайёрлаш, мазкур стандартлар бўйича ўзбек тилидаги ўқитиш курсларини ташкил этиш, бўйича ўқув қўлланма ва услубий тавсиялар яратиш ҳамда мазкур стандартлар меъёрлари бўйича илмий тадқиқотларни кўпайтириш мақсадга мувофиқ.

Ўзбекистон Республикаси “Аудиторлик фаолияти тўғрисида”ги Қонуни билан Марказий Осиё давлатлари, Хитой, Россия ва Озарбайжон Республикаси каби давлатлар аудиторлик фаолиятини тартибга солувчи бош қонуни солиштирилганда, Ўзбекистон қонунчилигида аудиторлик фаолиятига оид айрим асосий тушунчалар мазмуни қонунга киритилмаганлиги, ички аудит фаолиятининг қонун йўли билан мустақамланмаганлиги, аудитор ва аудиторлик ташкилотлари томонидан аудиторлик фаолиятига доир илмий тадқиқотлар ўтказиш ҳамда аудит соҳаси бўйича таълим хизматларини кўрсатиш бўйича меъёрларнинг мавжуд эмаслиги ёки қонунчиликда аудитор ва аудиторлик ташкилотларига бу фаолият (хизмат) тури билан шуғулланиш учун меъёрий-ҳуқуқий қоидалар белгиланмаганлиги маълум бўлди.

Адабиётлар рўйхати:

1. Ўзбекистон Республикаси Президентининг 2018 йил 19 сентябрдаги “Ўзбекистон Республикасида аудиторлик фаолиятини янада ривожлантириш чора-тадбирлари тўғрисида”ги ПҚ-3946-сон Қарори. <http://lex.uz>;
2. Ўзбекистон Республикаси Президентининг 2019 йил 17 январдаги “[2017-2021 йилларда Ўзбекистон Республикасини ривожлантиришнинг бешта устувор йўналиши бўйича Ҳаракатлар стратегиясини "Фаол инвестициялар ва ижтимоий ривожланиш йили"да амалга оширишга оид давлат дастури тўғрисида](#)”ги ПФ-5635-сонли Фармони. <https://nrm.uz> интернет сайти
3. Ташназаров С.Н. Иқтисодиётни модернизациялаш шароитида молиявий ҳисоботнинг назарий ва методологик асосларини такомиллаштириш: Иқтисодиёт фанлари доктори (DSc) диссертацияси автореферати. – Т., 2019. – 74 б.;
4. Джуманов С.А. Молиявий ҳисобот ахборотларини халқаро стандартлар

асосида компилятсия қилиш: Иқтисодиёт фанлари бўйича фалсафа доктори (PhD) диссертацияси автореферати. – Т., 2019. – 56 б.;

5. Авлоқулов А.З. Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартларида молиявий натижалар кўрсаткичларини акс эттириш хусусиятлари.// «Халқаро молия ва ҳисоб» илмий электрон журнали. №2, апрел, 2017 йил.;

6. Хажимуратов Н.Ш. Молиявий ҳисобот аудити методологиясини такомиллаштириш: DSc. илмий даражасини олиш учун ёзилган дис. автореф. Тошкент-2021. -66 б.; Ҳамдамов Б.Қ. Ўзбекистон иқтисодиётининг ҳисоб ва ҳисобот тизимида аудиторлик назоратини ривожлантиришнинг услубий асослари: и.ф.д. илмий даражасини олиш учун ёзилган дис. автореф. Тошкент - 2007. -33 б.; Мелиев И.И. Аудиторлик текширувини режалаштириш ва ўтказишни такомиллаштириш, (PhD) диссертация автореферати – Тошкент, 2019 й -63 б.;

7. Исманов И.Н. Бухгалтерия ҳисоби тизимини молиявий ҳисоботларнинг халқаро стандартларига трансформациясининг зарурияти. 2017 йил 3-сон.