

**O`ZBEKISTON RESPUBLIKASI OLIY VA O`RTA MAXSUS TA`LIM
VAZIRLIGI**

TOSHKENT MOLIYA INSTITUTI

MAGISTRATURA BO`LIMI

Qo`lyozma huquqida

UDK: 658.1

XUSANOVA GULNOZA RAXMATULLAYEVNA

**IQTISODIYOTNI DIVERSIFIKATSIYALASH SHAROITIDA
AUDITORLIK XULOSASI VA HISOBOTINI TUZISHDAGI
MUAMMOLAR VA ULARNI BARTARAF ETISH YO`LLARI**

**Mutaxassislik: 5A230902-«Audit (ishlab chiqarish va xizmat ko`rsatish
bo`yicha)»**

Magistr akademik darajasini olish uchun yozilgan

DISSERTATSIYA

Ilmiy rahbar: _____ i.f.n., dotsent Azizov Sherzod O`ktamovich
Imzo Ilmiy darajasi va unvoni, familiyasi va ismi sharifi

TOSHKENT-2018

MUNDARIJA

	BET
KIRISH.....	3
I BOB. AUDITORLIK HISOBOTI VA XULOSASINI TUZISHNING NAZARIY ASOSLARI.....	8
1.1 Auditorlik xulosasi va hisobotini tuzishning zaruriyati hamda uning iqtisodiy mazmuni.....	8
1.2 Auditorlik xulosasi va hisobotini tuzishning me`yoriy-huquqiy asoslari.....	18
Birinchi bob bo`yicha xulosa.....	32
II BOB. AUDITORLIK HISOBOTI VA XULOSASINI TUZISH HAMDA TAQDIM ETISHNING AMALDAGI HOLATI VA MAVJUD MUAMMOLAR.....	34
2.1 Auditorlik xulosasi va hisobotining tarkibi, uni taqdim etish tartibining amaldagi holati.....	34
2.2 Auditorlik xulosasi va hisobotini tuzish hamda taqdim etishdagi mavjud muammolar, ularni bartaraf etish yo`nalishlari.....	47
Ikkinchi bob bo`yicha xulosa.....	61
III BOB. XORIJ TAJRIBASI ASOSIDA AUDITORLIK HISOBOTI VA XULOSASI TARKIBINI TAKOMILLASHTIRISH MASALALARI.....	64
3.1. Auditorlik xulosasi va auditorlik hisobotini tuzish bo`yicha xorijiy tashkilotlar amaliyoti.....	64
3.2. Xalqaro standartdan foydalanish asosida auditorlik xulosasi va hisobotini tuzishni takomillashtirish masalalari.....	75
Uchinchi bob bo`yicha xulosa.....	86
XULOSA VA TAKLIFLAR.....	88
FOYDALANILGAN ADABIYOTLAR RO`YXATI.....	92
ILOVALAR.	

KIRISH

Mavzuning asoslanishi va uning dolzarbligi. Iqtisodiyotni modernizatsiyalash sharoitida xususiy sektorni kengaytirish, tadbirkorlikni jadal sur'atlar bilan rivojlantirish, umuman biznes uchun qulay muhit yaratish va uning kafolatlarini mustahkamlash muhim ustuvor yo'nalishlardan biri hisoblanadi.

O'zbekiston Respublikasi Prezidentining 2017 yil 7 fevraldagi PF-4947-sonli Farmoni bilan tasdiqlangan “2017-2021 yillarda O'zbekiston Respublikasini rivojlantirishning beshta ustuvor yo'nalishi bo'yicha Harakatlar strategiyasi”da investitsiya muhitini takomillashtirish, mamlakat iqtisodiyoti tarmoqlari va hududlariga xorijiy, eng avvalo, to'g'ridan-to'g'ri xorijiy investitsiyalarni faol jalb qilish hamda korporativ boshqaruvning zamonaviy standart va usullarini joriy etish, korxonalarni strategik boshqarishda aktsiyadorlarning rolini kuchaytirish bo'yicha harakatlar “Iqtisodiyotni rivojlantirish va liberallashtirishning ustuvor yo'nalishlari”ning muhim vazifalaridan biri sifatida belgilab olingan¹. Ushbu vazifalarni to'laqonli bajarishda O'zbekiston Respublikasi Prezidentining «Aksiyadorlik jamiyatlarida zamonaviy korporativ boshqaruv uslublarini joriy etish chora-tadbirlari to'g'risida» 2015 yil 24 aprelda PF-4720-son bilan qabul qilingan Farmonga tayanilib, undagi aksiyadorlik jamiyatlari faoliyati samaradorligini oshirish va korporativ boshqaruv tizimini takomillashtirish maqsadida belgilangan aksiyadorlik jamiyatlari faoliyatining ochiqligini oshirish, ular tomonidan xalqaro standartlar asosida audit va moliyaviy hisobot axborotlarini nashr qilish kabi vazifalar bosqichma-bosqich bajarilib kelmoqda. 2015-2018 yillarda barcha aksiyadorlik jamiyatlari yillik moliyaviy hisobotni nashr etishi va xalqaro moliyaviy hisobot standartlariga muvofiq tashqi auditni o'tkazishi ma'lumot uchun qabul qilinishining belgilanishi² esa aksiyadorlik jamiyatlarida korporativ boshqaruv uslublarini joriy etish jarayonida xalqaro standartlarni qo'llash, shu jumladan moliyaviy hisobotning xalqaro standartlari va auditning

¹ www.lex.uz. “O'zbekiston Respublikasini yana rivojlantirish bo'yicha harakatlar strategiyasi to'g'risida”gi O'zbekiston Respublikasi Prezidentining PF-4947 sonli farmoni.07.02.2017.

² O'zbekiston Respublikasi Prezidentining Farmoni “Aksiyadorlik jamiyatlarida zamonaviy korporativ boshqaruv uslublarini joriy etish chora-tadbirlari to'g'risida” 2015 yil 24 aprel, PF-4720.// O'zbekiston Respublikasi qonun hujjatlari to'plami, 2015 y. 17-son, 204-modda.

xalqaro standartlarini qo'llash hozirgi davrning muhim va dolzarb masalasi ekanligidan dalolat beradi.

O'zbekiston Respublikasi «Auditorlik faoliyati to'g'risida»gi qonunida belgilanishicha, auditorlik xulosasi moliyaviy hisobotning to'g'riligi va buxgalteriya hisobi yuritish tartibining qonun hujjatlarida belgilangan talablarga muvofiqligi to'g'risida auditorlik tashkilotining fikri yozma shaklda ifodalangan, xo'jalik yurituvchi sub'ekt moliyaviy hisobotidan foydalanuvchilar uchun ochiq bo'lgan hujjat.

Mamlakatimizda nafaqat tadbirkorlik sub'ektlari balki, auditorlik xizmatlarini takomillashtirishning huquqiy jihatlariga ham alohida ahamiyat berilmoqda. Ayniqsa, auditorlik tashkilotlarida auditorlik xulosasi va hisobotini tuzishning nazariy asoslarini tadqiq qilish va bu boradagi muammolarni aniqlab, ularni bartaraf etish ilmiy tadqiqot ishi mavzusining dolzarbligini belgilaydi.

Tadqiqot obyekti va predmeti. Tadqiqotning obyekti bo'lib, «Nazorat audit» auditorlik tashkiloti hisoblanadi. Tadqiqot predmeti esa bugungi kundagi auditorlik tashkilotlari tomonidan taqdim etilayotgan auditorlik xulosalari va auditorlik hisobotlarini tuzishdagi muammoli masalalarni o'rganib chiqish va ularni bartaraf etish yo'llari bo'yicha takliflar kiritishdan iborat.

Tadqiqot maqsadi va vazifalari. Auditorlik xulosalari va auditorlik hisobotlarini tuzishdagi mavjud muammolarni bartaraf etishning istiqbol yo'nalishlarini belgilash bo'yicha ilmiy asoslangan taklif hamda tavsiyalar ishlab chiqish dissertatsiya ishining asosiy maqsadi hisoblanadi.

Yuqoridagi maqsaddan kelib chiqib, dissertatsiyada quyidagi vazifalar belgilab olindi:

- ✓ Auditorlik xulosasi va hisobotini tuzishning zaruriyati hamda uning iqtisodiy mazmunini yoritish;
- ✓ Auditorlik xulosasi va hisobotini tuzishning me'yoriy-huquqiy asoslarini bayon qilish;
- ✓ Auditorlik xulosasi va hisobotining tarkibi, uni taqdim etish tartibining amaldagi holatini tadqiq qilish;

✓ Auditorlik xulosasi va hisobotini tuzish hamda taqdim etishdagi mavjud muammolar, ularni bartaraf etish yo`nalishlarini belgilash;

✓ Auditorlik xulosasi va auditorlik hisobotini tuzish bo`yicha xorijiy tashkilotlar amaliyotini o`rganish;

✓ Xalqaro standartdan foydalanish asosida auditorlik xulosasi va hisobotini tuzishni takomillashtirish bo`yicha takliflarni keltirish.

Ilmiy yangiligi. Tadqiqotning ilmiy yangiligi quyidagilarda o`z ifodasini topgan:

✓ Auditorlik xulosasi va hisobotini tuzishning zaruriyati hamda uning iqtisodiy mazmunini yoritildi;

✓ Auditorlik xulosasi va hisobotini tuzishning me`yoriy-huquqiy asoslarini bayon qilindi;

✓ Auditorlik xulosasi va hisobotining tarkibi, uni taqdim etish tartibining amaldagi holatini tadqiq qilindi;

✓ Auditorlik xulosasi va hisobotini tuzish hamda taqdim etishdagi mavjud muammolar, ularni bartaraf etish yo`nalishlarini belgilandi;

✓ Auditorlik xulosasi va auditorlik hisobotini tuzish bo`yicha xorijiy tashkilotlar amaliyoti o`rganildi;

✓ Xalqaro standartdan foydalanish asosida auditorlik xulosasi va hisobotini tuzishni takomillashtirish bo`yicha takliflarni keltirildi.

Tadqiqotning asosiy masalalari va farazlari. Tadqiqotning asosiy masalasi bo`lib O`zbekiston Respublikasida auditorlik tekshiruvlari natijalarini umumlashmasi bo`lgan auditorlik hisoboti va auditorlik xulosasini tuzish va taqdim etishning nazariy asoslarini o`rganish, ularni jahon amaliyoti bilan taqqoslash va tahlil qilish, auditorlik hisobotlari va xulosalarini tuzish va taqdim etishda yuzaga keladigan muammolarni o`rganish hamda ularni bartaraf etish bo`yicha takliflar ustida ishlash va bunda mahalliy hamda jahon tajribasni o`rgangan holda ilmiy tadqiqot ishini olib borishdan iborat.

Tadqiqot mavzusi bo`yicha adabiyotlar sharhi (tahlili). Auditorlik xulosasi va hisobotini tuzishning ilmiy, nazariy va metodologik asoslarini

yoritishda mahalliy iqtisodchi olimlardan K.Ahmadjonov, I.Yakubov³, O.Masharipov⁴, Sh.N.Fayziyev, A.A.Karimov⁵, F.R.Islomov, A.Z.Avloqulov⁶ darsliklari, Raximov M., Fayziyeva U., Pardaev A., A.Abduganiev, Quziyev I. Do'stmurodov R., A.Karimov, R.Xolbekov, Z.Mamatov, N.Karimov, B.Xasanov, A.Xoshimov, va boshqalarning ilmiy ishlari o'rganildi. Xorijiy olimlardan esa Sheremet D.A, Suyts V.P⁷, Ivashkevich V.Blarning⁸ ning ilmiy ishlari bilan tanishib chiqildi. Mazkur adabiyotlarda Shuningdek O'zbekiston Respublikasining "Auditorlik faoliyati to'g'risida"gi qonuni, «Auditorlik faoliyatini takomillashtirish va auditorlik tekshiruvlarining ahamiyatini oshirish to'g'risida» gi O'zbekiston Respublikasi Vazirlar Mahkamasining 2000-yil 22-sentyabrdagi 365-son qarori, auditorlik faoliyatining 2016-yil 1-dekabrida Adliya Vazirligidan 2844 rahami bilan ro'yxatdan o'tkazilgan 70-sonli "Moliyaviy hisobot to'g'risida auditorlik hisoboti va auditorlik xulosasi" nomli standarti, 700-sonli "Moliyaviy hisobotlar to'g'risida fikr hosil qilish va hisobot (xulosa) berish", 705-sonli "Mustaqil auditorlar hisoboti(xulosasi) da fikrni modifikatsiyalash", 706-sonli "Mustaqil auditorlar hisoboti(xulosasi) da tushuntirish paragraflari va boshqa masala paragraflari", 710-sonli "Qiyosiy axborot-qiyosiy ko'rsatkichlar va qiyosiy moliyaviy hisobotlar" nomli auditorlik faoliyatining xalqaro standartlaridan foydalanildi.

Biroq, ularning ilmiy ishlarida auditorlik hisoboti va tuzishdagi muammolar va ularni bartaraf etish yo'llari yetarlicha yoritilmaganligini ta'kidlash joiz. Shu bois, mazkur dissertatsiya ishida mavjud muammolarni bartaraf qilish yuzasidan tadqiqotlar olib borildi.

Tadqiqotda qo'llanilgan metodikaning tavsifi .Tadqiqot jarayonida qiyosiy tahlil qilish, kuzatish, induksiya, deduksiya, ma'lumotlarni guruhlash, testlash va boshqa usullardan foydalanildi.

Tadqiqot natijalarining nazariy va amaliy ahamiyati. Tadqiqot ishining

³ K Ahmadjonov, I.Yakubov. "Audit asoslari" Toshkent. IQTISOD-MOLIYA. 2010-yil. 232-260-betlar.

⁴ O.Masharipov. "Amaliy audit".Toshkent. 2016-yil.450-462-betlar.

⁵ Sh.N.Fayziyev, A.A.Karimov. "Audit".Toshkent. "Davr" . 2012-yil.255-bet.

⁶ A.A.Karimov, F.R.Islomov, A.Z.Avloqulov. "Xalqaro audit" Toshkent-2014y.246-264-betlar.

⁷ Sheremet D.A, Suyts V.P "Audit". Moskva.INFRA-M. 2009-yil.315-324-betlar.

⁸ Ivashkevich V.B . "Audit" nomli maqola. 11-iyul 2015-yil.

ilmiy ahamiyatini tadqiqot jarayonida erishilgan natijalardan auditorlik hisoboti va xulosalarini tuzish va taqdim etishdagi muammolarni bartaraf etish va takomillashtirishda qo'llash mumkinligi tashkil etsa, uning amaliy ahamiyatini auditorlik faoliyati amaliyotida auditorlik hisoboti va xulosalarini tuzishdagi muammolarni bartaraf etishda foydalanish mumkinligini ifodalaydi.

Ish tuzilmasining tavsifi. Dissertatsiya ishi kirish, uchta bob, xulosa va takliflar hamda foydalanilgan adabiyotlar ro'yxati va ilovalardan iborat.

Dissertatsiyaning "Auditorlik hisoboti va xulosasini tuzishning nazariy asoslari" deb nomlangan I bobida auditorlik xulosasi va hisobotini tuzishning zaruriyati hamda uning iqtisodiy mazmuni va auditorlik xulosasi va hisobotini tuzishning me'yoriy-huquqiy asoslari yoritilgan bo'lsa, uning "Auditorlik hisoboti va xulosasini tuzish hamda taqdim etishning amaldagi holati va mavjud muammolar" nomli II bobi auditorlik hisoboti va xulosasining tarkibi, uni taqdim etish tartibining amaldagi holati hamda auditorlik xulosasi va hisobotini tuzish hamda taqdim etishdagi mavjud muammolar, ularni bartaraf etish yo'nalishlarini bayon qiladi. Ilmiy ishning yakuniy "Xorij tajribasi asosida auditorlik hisoboti va xulosasi tarkibini takomillashtirish masalalari" bobida esa auditorlik hisoboti va auditorlik xulosasini tuzish bo'yicha xorijiy tashkilotlar amaliyoti hamda xalqaro standartdan foydalanish asosida auditorlik hisoboti va xulosasini tuzishni takomillashtirish masalalari batafsil keltirib o'tilgan.

I BOB. AUDITORLIK HISOBOTI VA XULOSASINI TUZISHNING NAZARIY ASOSLARI

1.1 Auditorlik xulosasi va hisobotini tuzishning zaruriyati hamda uning iqtisodiy mazmuni

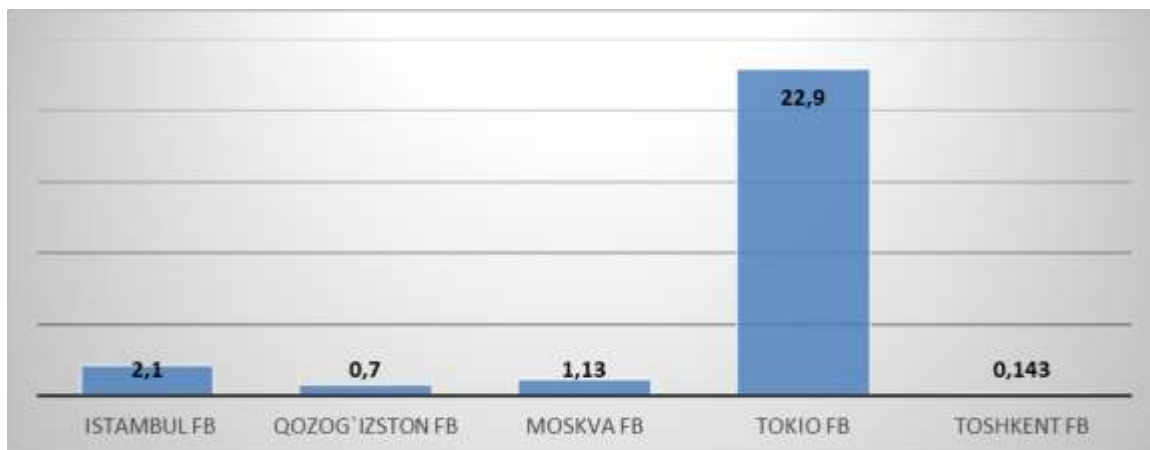
Mamlakatimizda keyingi paytlarda auditorlik faoliyatini rivojlantirishga alohida e'tibor berilmoqda. Bunga misol tariqasida «Auditorlik faoliyati to'g'risida»gi Qonunga o'zgartirishlar kiritilishi, «Auditorlik faoliyatini takomillashtirish va auditorlik tekshirishlarining ahamiyatini oshirish to'g'risida» Vazirlar Mahkamasining 22-sentabr 2000-yilda 365-son bilan qarorining tasdiqlanishi kabilarni misol tariqasida keltirish mumkin. Buning natijasida esa malakali auditorlarni tayyorlash, qayta tayyorlash hamda auditorlik faoliyatini litsenziyalashda jiddiy o'zgarishlar sodir bo'ldi. Bu o'z navbatida auditorlar va auditorlik tashkilotlarini huquq va mas'uliyatlarini yanada oshirdi va ular o'rtasida raqobat kuchaydi.

Auditorlik tashkilotlari ularning zimmasiga yuklatilgan vazifalarga muvofiq, moliyaviy hisobotlar hamda u bilan bog'liq bo'lgan tekshiruv axborotlarning qonunchilikka muvofiqligi va ishonchliligini auditorlik tekshiruvlaridan o'tkazadi, shuningdek professional xizmatlar ko'rsatadi.

Sifatsiz yoki batafsil bo'lmagan auditorlik tekshiruvi natijasida xo'jalik yurituvchi sub'ekt va (yoki) auditorlik tekshiruvi buyurtmachisiga keltirilgan zarar, shu jumladan boy berilgan foyda qonun hujjatlarida belgilangan tartibda qoplanadi. Auditorlik tashkilotlari litsenziya talablari va shartlariga rioya qilishini O'zbekiston Respublikasi Moliya vazirligi har uch yilda kamida bir marotaba tekshirib turadi. Auditning maqsad va vazifalaridan kelib chiqib, umumlashtirilgan va baholangan tekshiruv natijalarini kamida ikkita hujjat bilan rasmiylashtirish maqsadga muvofiqdir:

1. Korxona moliya-xo'jalik faoliyatini auditorlik tekshiruvdan o'tkazilganligi to'g'risida hisobot;
2. Moliyaviy hisobot bo'yicha auditorlik xulosasi.

Qimmatli qogʻozlar markaziy depozitariysining maʼlumotiga koʻra, bugungi kunda Oʻzbekistonda 604 ta aksiyadorlik jamiyati mavjud⁹. Shu oʻrinda aytib oʻtish kerakki, “Toshkent” respublika fond birjasida 2017-yilda aksiyalarining aylanmasi amalga oshirilgan aksiyadorlik jamiyatlarining soni 99 tani tashkil etgan.



1-rasm. 2017-yilda Fond birjalarining oʻrtacha kunlik aylanmasi mlrd dollarda¹⁰

Keyingi yillarda aksiyadorlik jamiyatlari faoliyatini yanada takomillashtirish masalasiga eʼtibor berilmoqda va shunday masalalardan biri ularning aksiyalarini xorijlik sarmoyadorlarga sotish hisoblanadi. Bunday maqsadga erishishda xorijlik investorlar uchun aksiyadorlik jamiyatlarining moliyaviy hisobotlarini xalqaro standartlar asosida tuzish zaruriyati paydo boʻlmoqda. Ushbu masalada Oʻzbekiston Respublikasi Prezidentining «Aksiyadorlik jamiyatlarida zamonaviy korporativ boshqaruv uslublarini joriy etish chora-tadbirlari toʻgʻrisida» 2015-yil 24 aprelda PF-4720-sonli Farmoni qabul qilingan.

Amaldagi qonunchilikka koʻra, aksiyadorlik jamiyatining tarkibida uning faoliyatini nazorat qilish uchun quyidagi majburiy talablar mavjud:

1. Jamiyat kuzatuv kengashi (5-11 kishi);
2. Taftish komissiyasi (1-3 kishi);
3. Jamiyat ichki auditori (1-3 kishi);
4. Jamiyat tashqi auditori tomonidan har yillik tekshiruv oʻtkazish;

⁹ www.uza.uz. Oʻzbekiston axborot agentligi rasmiy web sahifasi. “Oʻzbekiston aksiyadorlik jamiyatlaridagi oʻzgarishlar”.

¹⁰ www.uza.uz. “Oʻzbekiston aksiyadorlik jamiyatlaridagi oʻzgarishlar. . Oʻzbekiston axborot agentligi rasmiy web sahifasi asosida muallif tomonidan tuzilgan.

5. Xalqaro audit standartlariga muvofiq har yillik tashqi auditdan o'tkazish;
6. Har yili korporativ boshqaruvni baholatish;
7. Har choraklik va yillik "Samaradorlikning muhim ko'rsatkichlari" hisoboti;

8. Joriy yildan boshlab, O'zbekiston Respublikasi Xususiylashtirilgan korxonalarga ko'maklashish va raqobatni rivojlantirish davlat qo'mitasi tomonidan davlat ulushi 50 foizdan yuqori bo'lgan barcha aksiyadorlik jamiyatlaridan yetakchi xalqaro auditorlik kompaniyalari bilan shartnoma tuzish talab etilgan.

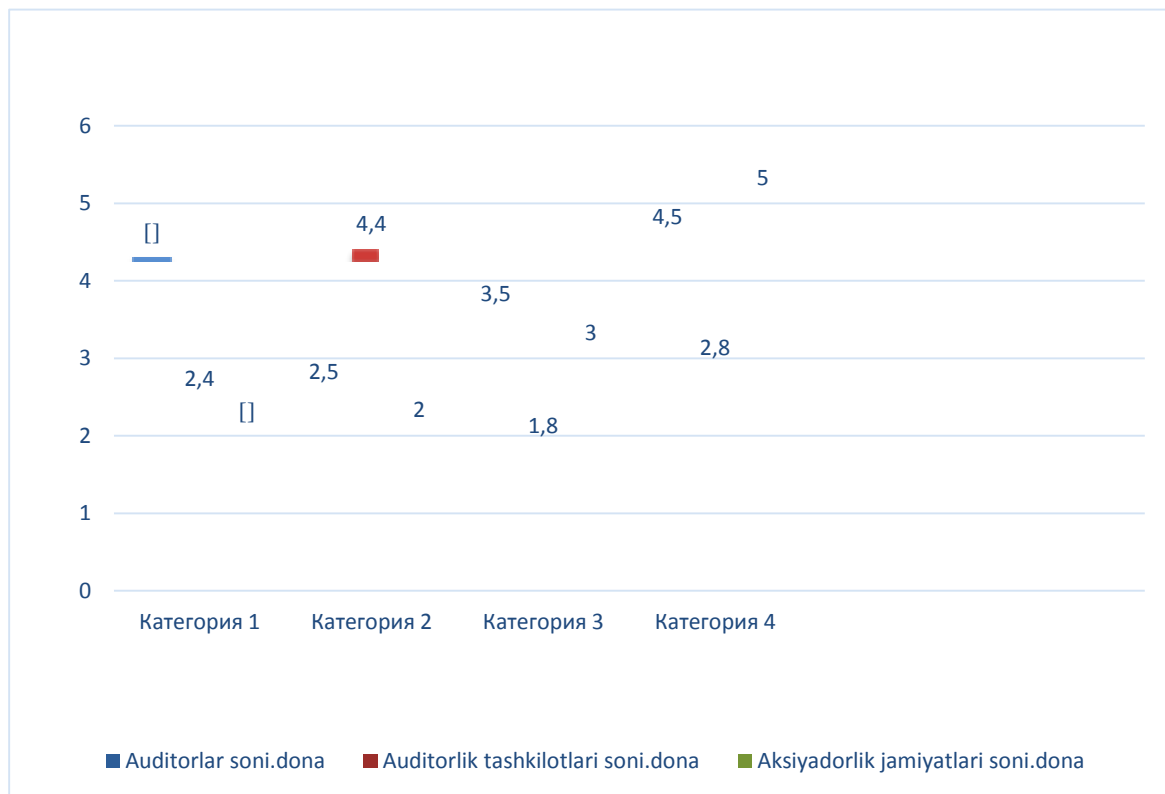
2015-2018 yillarda barcha aksiyadorlik jamiyatlari yillik moliyaviy hisobotni nashr etishi va xalqaro moliyaviy hisobot standartlariga muvofiq tashqi auditni o'tkazishi ma'lumot uchun qabul qilinishi majburiy ravishda belgilab qo'yildi¹¹. O'z-o'zidan kelib chiqadiki, aksiyadorlik jamiyatlarida korporativ boshqaruv uslublarini joriy etish jarayonida xalqaro standartlarni qo'llash, xususan moliyaviy hisobotning xalqaro standartlari va auditning xalqaro standartlarini qo'llash hozirgi davr talabi va dolzarb masalasi hisoblanadi. Shu bois, O'zbekiston Respublikasining birinchi Prezidenti I.A.Karimov tomonidan: «Davlat aktivlarini xususiylashtirish, avvalo, chet ellik investorlarga sotish vazifalari qo'yilgan edi va buning uchun tegishli sharoitlar yaratilgan edi. Misol uchun, 506 ta mulk kompleksi tanlov asosida, investitsiya kiritish sharti bilan «nol» qiymatida yangi mulkdorlarga sotildi. Bu borada ana shu investorlar qariyb 1 trillion so'm va 40 million AQSh dollari miqdorida investitsiya kiritish, shuningdek, 22 mingga yaqin yangi ish o'rni yaratish majburiyati qo'yilganligi¹² masalaning naqadar dolzarb ekanligiga yana bir marta urg'u beradi. 2004-yilda qayd etilgan 1800 ta¹³ aksiyadorlik jamiyatidan ustav kapitalini oshirish natijasidagi 2018-yildagi 604 ta aksiyadorlik jamiyatining qayd etilganligi ushbu vazifalarni bajarishda O'zbekistonda bir qator ishlar amalga oshirilganidan dalolat beradi. Ustav

¹¹ O'zbekiston Respublikasi Prezidentining Farmoni "Aksiyadorlik jamiyatlarida zamonaviy korporativ boshqaruv uslublarini joriy etish chora-tadbirlari to'g'risida" 2015 yil 24 aprel, PF-4720. O'zbekiston Respublikasi qonun hujjatlari to'plami, 2015 y. 17-son, 204-modda.

¹² Karimov I.A." Bosh maqsadimiz – iqtisodiyotimizda olib borayotgan islohotlarni va tarkibiy o'zgarishlarni keskin chuqurlashtirish, xususiylashtirish, kichik biznes va tadbirkorlikka keng yo'l ochib berishdir".-Toshkent: "O'zbekiston", 2016.- 88b. B.6.

¹³ www.uza.uz. "O'zbekiston aksiyadorlik jamiyatlaridagi o'zgarishlar".09.03.2018.

kapitalidagi keskin o'zgarishlar auditorlik tekshiruvlariga va bevosita auditorlik tashkilotlari tomonidan tuziladigan tomonidan tuziladigan auditorlik hisobotining tarkibi va mazmuni o'zgarishiga olib keladi hamda ushbu o'zgarishni raqamlarda quyidagicha tasavvur qilish mumkin:



2-rasm. Auditorlar, auditorlik tashkilotlar va aksiyadorlik jamiyatlari soni yillar kesimi bo'yicha¹⁴

Yuqoridagi raqamlarni tahlil qiladigan bo'lsak, 5 yil davomida (2012-2016) deyarli o'zgarmagan ko'rsatkich bu auditorlar soni bo'lib, davr oxirida 103 nafarni tashkil qilgan. Auditorlik tashkilotlari sonida esa keskin kamayish yuzaga kelgan. 2012-yilda 713 nafarni tashkil etgan ushbu ko'rsatkichning 2016-yilga kelib 624 tani qayd etganligi ularning 3 ta guruhga ajratilishi va auditorlar malaka sertifikatini olishi uchun kamida «Moliyaviy hisob-1» imtihonini topshirishi lozimligi, auditorlik tashkilotlari esa ikkinchi va uchinchi guruhga mansub bo'lishi uchun kamida 1-2 ta CAP yoki CIPA sertifikatiga ega bo'lgan auditor bo'lishi belgilab qo'yilgani sabab bo'lgan. Natijada ushbu imtihonlarni topshirish va sertifikat olish uchun auditorlar moliyaviy hisobotning xalqaro standartlari va

¹⁴ www.biznes-daily.uz. "O'zbekistonda xo'jalik yurituvchi subyektlarga egalik qilishda davlatning optimal ishtirokini belgilash masalalari. 30.10.2017. №:10(118)-2017.

auditning xalqaro standartlarini bilish, boshqaruv hisobi, moliyaviy menejment kabi sohalarda bilimga ega bo'lishi belgilandi¹⁵.

Shuningdek, 2017 yilning 1-yanvaridan boshlab tadbirkorlik subyektlarini rejadan tashqari tekshirishlarning barcha turlari bekor qilinadi, yuridik shaxslarning tugatilayotganida, shuningdek, jismoniy va yuridik shaxslarning qonunchilik buzilganligi holatlari bo'yicha bergan murojaatlari asosida faqatgina nazorat qiluvchi organlar faoliyatini muvofiqlashtiruvchi Respublika kengashi qaroriga muvofiq o'tkaziladigan qisqa muddatli tekshiruvlar bundan mustasno bo'lgan holda hamda tadbirkorlik subyektlari faoliyatini, shu jumladan, jinoyat ishlari doirasidagi muqobil tekshirishlarning barcha turlari bekor qilinishi belgilanib qo'yildi¹⁶. Shu o'rinda aytib o'tish lozimki, ushbu farmon tadbirkorlik faoliyatining jadal rivojlanishini ta'minlashga, xususiyl mulkni har tomonlama himoya qilishga va ishbilarmonlik muhitini sifat jihatidan yaxshilashga qaratilgan va ilmiy tadqiqot ishi uchun ahamiyat jihatidan yuqori hisoblanmaydi. Biroq mamlakatdagi kichik biznes vakillari ustidan moliyaviy nazorat o'rnatilishida ularga nisbatan yengilliklar yaratilishini ta'minlaydi.

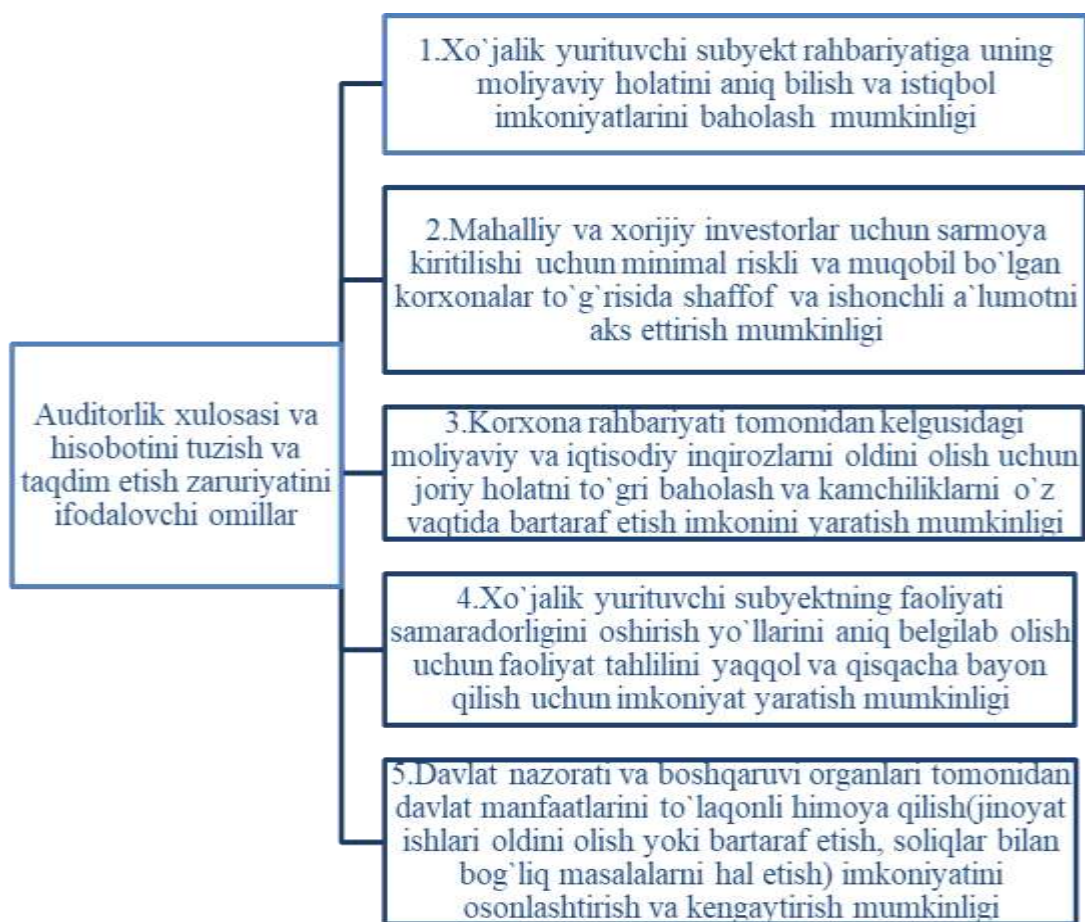
Yuqoridagi ma'lumotlarning dissertatsiyaning ushbu bobida keltirilishiga asosiy sabab, ushbu bobda auditorlik hisoboti va xulosasiga bo'lgan zaruriyatdan kelib chiqadi. Auditorlik tekshiruvlari majburiy qilib belgilan aksiyadorlik jamiyatlari sonining ortib borishi esa auditorlik hisoboti va xulosasiga bo'lgan zaruriyatni oshiradi.

Auditorlik tekshiruvlarini umumlashtirish auditorlar tomonidan auditorlik hisoboti hamda xulosalarini rasmiylashtirish orqali amalga oshiriladi va ushbu harakatni bajarish uchun auditorlar ulardan foydalanuvchilarning ehtiyojlarini hisobga olishlari lozim.

Quyida auditorlik hisoboti va xulosasiga bo'lgan zaruriyatni ifodalovchi omillar batafsil keltirilgan:

¹⁵ I.N.Qo'ziyev. "Iqtisodiyotni modernizatsiyalash sharoitida auditorlik hisobotini tuzish va umumlashtirish metodologiyasini umumlashtirish" nomli doktorlik dissertatsiyasi avtoreferati. Toshkent-2017. 15-bet.

¹⁶ O'zbekiston Respublikasi Prezidentining "Tadbirkorlik faoliyatining jadal rivojlanishini ta'minlashga, xususiyl mulkni har tomonlama himoya qilishga va ishbilarmonlik muhitini sifat jihatidan yaxshilashga doir qo'shimcha chora-tadbirlar to'g'risida"gi 2016-yil 5-oktabrdagi PF-4848-son Farmoni.



1.1-rasm. Auditorlik xulosasi va hisobotini tuzish va taqdim etish zaruriyatini ifodalovchi omillar¹⁷

Auditorlik tashkiloti o'tkazilgan tekshiruv natijasi yuzasidan mijozga yozma ko'rinishdagi hisobot taqdim etadi. Tekshiruvni o'tkazish jarayonida esa auditorlik firmasi oraliq hisobotlarni yozma yoki og'zaki ko'rinishda rahbariyatga berishi ham mumkin. Bu ishchi qog'ozlar auditorlik hisoboti deb nomlanadi. «Auditorlik hisoboti va moliyaviy hisobot to'g'risidagi auditorlik xulosasi» nomli № 70 AFMS (O'zbekiston Respublikasi Adliya Vazirligi tomonidan 10. 03. 2001 yil № 1016 son bilan ro'yxatga olingan) ning 3-bandiga ko'ra, auditorlik hisoboti — xo'jalik yurituvchi subyekt rahbari, mulkdori, ishtirokchilari (aksiyadorlari) umumiy yig'ilishiga taqdim etiladigan, auditorlik tekshiruvining borishi, buxgalteriya hisobii yuritishning belgilangan tartiblardan chetga chiqilgan hollari, moliyaviy hisobotlardagi qoidabuzarliklar to'g'risida batafsil ma'lumotlar, shuningdek, auditorlik tekshiruvini o'tkazish natijasida olingan va auditorlik xulosasini tuzish

¹⁷ Muallif tomonidan tuzilgan.

uchun asos hisoblangan boshqa axborotlardan iborat bo'lgan hujjat. Auditor hisobotidagi ma'lumotlar mijoz rahbariyati uchun buxgalteriya hujjatlarida, ichki nazorat tizimida mavjud bo'lgan va moliyaviy hisobotlarda noto'g'ri ma'lumotlarning yuzaga kelishiga sabab bo'luvchi kamchiliklarni o'rganish imkonini beradi. Shuningdek, hisobotda korxonaning buxgalteriya va ichki nazorat tizimida aniqlangan kamchiliklarni bartaraf etish yuzasidan amaliy takliflar ham keltiriladi. Auditor mijoz moliyaviy hisobotida muhim kamchiliklarni yuzaga keltirishi mumkin bo'lgan yoki keltirgan barcha xatoliklar, kamchiliklarni mijoz rahbariyatiga to'liq bayon etishi lozim. Ammo, auditor hisoboti mijoz korxonaning buxgalteriya tizimidagi barcha xatoliklarni aks ettirmaydi. Bu hisobotda faqatgina auditor tomonidan tekshiruv davomida aniqlangan xatoliklarinigina ko'rsatiladi. Auditorning tekshiruv davomida barcha uslublarni samarali qo'llaganligi sababli, ba'zi kamchiliklar, xatoliklar aniqlanmay qolgan bo'lishi mumkin.

O'zbekiston Respublikasining «Auditorlik faoliyati to'g'risida»gi Qonunining 18-moddasida belgilanishicha: **auditorlik hisoboti** auditorlik tekshiruvining borishi, buxgalteriya hisobii yuritishning belgilangan tartibidan aniqlangan chetga chiqishlar, moliyaviy hisobotdagi qoidabuzarliklar to'g'risidagi mufassal ma'lumotlardan, shuningdek auditorlik tekshiruvi o'tkazish natijasida olingan boshqa axborotdan iborat bo'lgan va xo'jalik yurituvchi sub'ekt rahbariga, mulkdorga, qatnashchilari (aksiyadorlari)ning umumiy yig'ilishiga yo'llangan hujjat¹⁸. Shuningdek, ushbu qonunda ta'kidlanishicha auditor hisobotida aniqlangan chetga chiqishlar va qoidabuzarliklarni bartaraf etish bo'yicha tavsiyalar hamda xo'jalik yurituvchi subyektning nomi xo'jalik faoliyati samaradorligini oshirish bo'yicha tavsiyalar va takliflarni o'zida mujassam qilishi kerak. Qonunning ushbu moddasi bilan yanada batafsilroq tanishadigan bo'lsak, unda agar auditorlik tekshiruvi xo'jalik yurituvchi subyekt qatnashchilari (aksiyadorlari) yoki nazorat qiluvchi yoki huquqni muqofaza qiluvchi organlari topshirig'iga binoan auditorlik tashkiloti tomonidan o'tkazilayotgan bo'lsa, auditorlik hisoboti auditorlik tashkiloti topshirig'iga binoan o'tkazilayotgan

¹⁸O'zbekiston Respublikasining «Auditorlik faoliyati to'g'risida»gi qonuni . 18-modda.

shaxsga ham taqdim etilishi belgilanganiga guvoh bo'lamiz. Qonun bo'yicha auditorlik hisoboti axboroti maxfiy hisoblanib, uni oshkora qilish qonunan javobgarlikka tortiladi. Auditorlik hisobotiga bag'ishlangan ushbu moddaning yana bir muhim jihati shundan iboratki, hisobotning har bir sahifasi auditorlik tekshiruvini o'tkazishda ishtirok etgan auditor(lar) va auditorlik tashkilotining rahbari tomonidan imzolanishi shart qilingan bo'lib, uning mazmuni va shakli auditorlik faoliyatining standartlari bilan belgilanadi.

Bizning fikrimizcha, auditorlik hisobotiga "auditorlik tekshiruvlarining o'tkazilishi, tekshiruv obyektida aniqlangan buxgalteriya hisobi yuritishda aniqlangan nomuvofiqliklar batafsil aks ettirilgan va auditorlik tekshiruvi o'tkazish natijasida aniqlangan boshqa axborotdan tashkil topgan ichki va tashqi foydalanuvchilar (xo'jalik yurituvchi sub'ekt rahbariga, mulkdorga, qatnashchilari, aksiyadorlari)ning umumiy yig'lishiga yo'llanadigan hujjat" deb ta'rif berish o'rinli bo'ladi.

Mijoz auditor hisobotida keltirilgan kamchiliklarni bartaraf etishga va moliyaviy hisobotlarga tegishli tuzatishlar kiritishga qaror qilishi mumkin. Ammo, auditor hisobotida faqatgina moliyaviy hisobotlarga kiritilishi lozim bo'lgan yakuniy summalar ko'rsatiladi. Mijoz moliyaviy hisobotlardagi kamchiliklarni bartaraf etish uchun shu summalarni faqatgina moliyaviy hisobot shakllariga kiritishi, yetarli emas. Auditor o'z hisobotida ko'rsatilgan kamchiliklar faqatgina moliyaviy hisobotlarga emas, balki, butun buxgalteriya tizimiga kiritilganda, misol uchun, kiritilgan tuzatishlar bo'yicha buxgalteriya ma'lumotnomalari tayyorlanganda, buxgalteriya yozuvlari amalga oshirilgan, yangi registrlar tuzilgan va yangi moliyaviy hisobotlar tayyorlangandagina, kamchiliklar bartaraf etilgan deb hisoblaydi. Shu sabab, mijoz auditor ko'rsatgan kamchiliklarning bartaraf etilganini isbotlash uchun faqatgina to'g'rilangan moliyaviy hisobotlarni emas, balki shu hisobotlarni tayyorlash uchun asos bo'lgan tegishli qaydnomalar, registrlar va to'g'irlovchi buxgalteriya yozuvlarini ham ko'rsatishi shart. Agar, mijoz auditor ko'rsatgan kamchiliklarni auditorlik xulosasi tayyorlanib, tashqi foydalanuvchilarga taqdim etilgunga qadar bartaraf etsa, auditorlik xulosasida bu

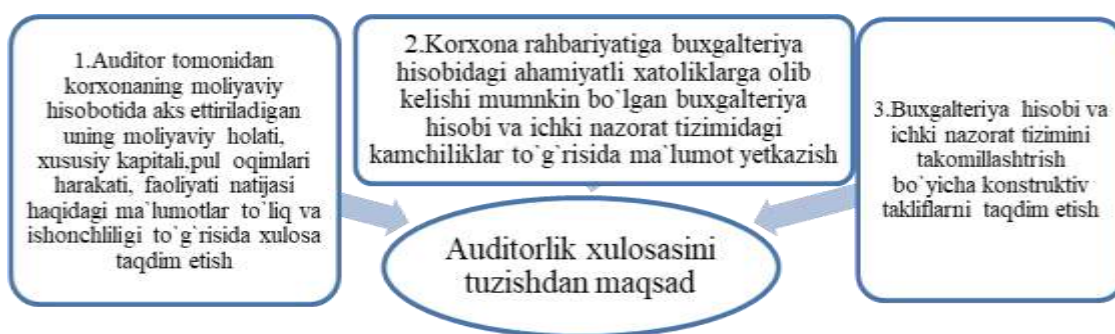
kamchiliklar tilga olinmasligi lozim. Aks holda, auditor ijobiy auditorlik xulosasidan boshqa shakldagi xulosani berishi kerak.

Auditorlik tekshiruvlarining yakunini o`zida aks ettiradigan ikkinchi hujjatga kelsak, u to`g`risida “Auditorlik faoliyati to`g`risida” gi qonunning 19-moddasida quyidagicha ta`rif keltirilgan: **auditorlik xulosasi** – moliyaviy hisobotning to`g`riligi va buxgalteriya hisobi hujjatlarida belgilangan talablarga muvofiqligi to`g`risida auditorlik tashkilotining fikri yozma shaklda ifodalangan, xo`jalik yurituvchi subyekt moliyaviy hisobotidan foydalanuvchilar uchun ochiq bo`lgan hujjat¹⁹.

Auditorlik xulosasi auditorlik hisoboti asosida tuzilib, auditor (auditorlar), auditorlik tashkilotining rahbari tomonidan imzolangan va auditorlik tashkiloti muhri bilan (muhr mavjud bo`lgan taqdirda ) tasdiqlangan bo`lishi kerak.

Auditorlik xulosasining mazmuni va shakli ham auditorlik faoliyatining standartlari bilan belgilanadi.

Auditorlik hisoboti va xulosasini tuzishdan maqsad quyidagi rasmda bayon etilgan:



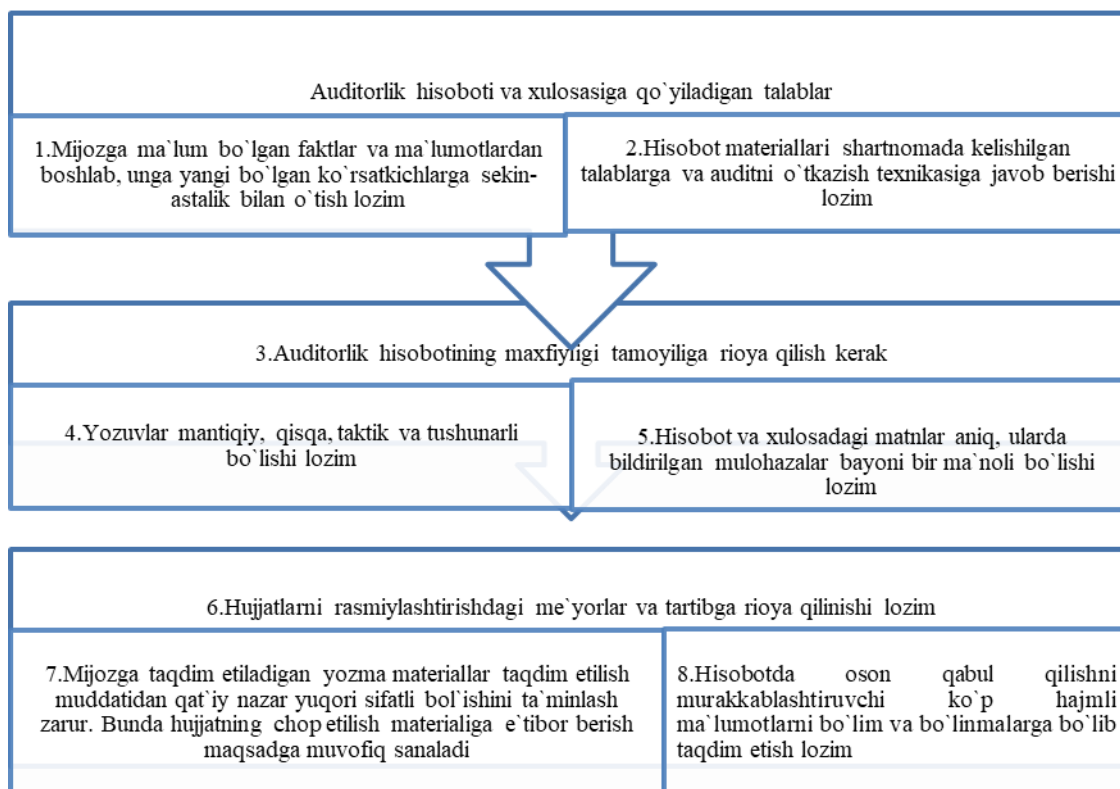
1.2-rasm. Auditorlik xulosasini tuzishdan maqsad²⁰

Auditorlik xulosasi va hisoboti odatda auditorlar yoki mutaxassislar uchun tuzilmaydi va taqdim etilmaydi. Ushbu hujjatlarda keltirilgan ma`lumotlar turli darajadagi rahbarlar, korxonadagi ulush egalari va boshqa shaxslar uchun qiziqish uyg`otadi. Shu boisdan, auditorlik xulosasida bayon etilgan faktlarning to`g`ri tafsir etilishi muhim ahamiyat kasb etadi. Auditorlik xulosasi va hisobotida

¹⁹O`zbekiston Respublikasining 1992 yil 9 dekabrda qabul qilingan o`zgartishlar va qo`shimchalar kiritilib Toshkent sh., 2000 yil 26 may, 78-II-son bilan yangi tahrir qilingan “Auditorlik faoliyati to`g`risida ”gi qonuni . 19-modda.

²⁰ Studfiles.net.” Сущность и порядок составления аудиторского заключения и его виды” maqolasi asosida muallif tomonidan tayyorlandi.

obyektivlik, tushunarlik va ma'lumotlardagi qayd etilgan faktlarga yetarlicha izoh berilganlik tamoyillariga rioya qilinishi lozim.



1.3- rasm. Auditorlik hisoboti va xulosasiga qo'yiladigan talablar²¹

1.3-rasmni tahlil qiladigan bo'lsak, auditorlik hisoboti va xulosasi bu har qanday xo'jalik yurituvchi subyektning xolisona baholangan moliyaviy holati va ichki nazorat tizimini o'zida shaffof holatda aks ettirgan hujjat hisoblanadi. Auditorlik xulosalari va hisobotlarning nusxalari auditorlik tashkilotida kamida 5 yil saqlanishi ta'minlanishining majburiy²², auditorlik tashkilotlari auditorlik tekshiruv buyurtmachilari, xo'jalik yurituvchi subyekt va moliyaviy hisobotdan boshqa foydalanuvchilar oldida moliyaviy hisobot hamda xo'jalik yurituvchi subyektning boshqa moliyaviy axboroti to'g'risida no'to'g'ri yakundan iborat bo'lgan auditorlik xulosasini tuzish oqibatida, ularga yetkazilgan zarar uchun javobgar bo'lishi hamda auditorlik tekshiruvini sifatsiz o'tkazganlik yoki lozim darajada o'tkazmaganlik oqibatida xo'jalik yurituvchi subyektga va (yoki) auditorlik tekshiruvining buyurtmachisiga yetkazilgan zarar, shu jumladan, boy

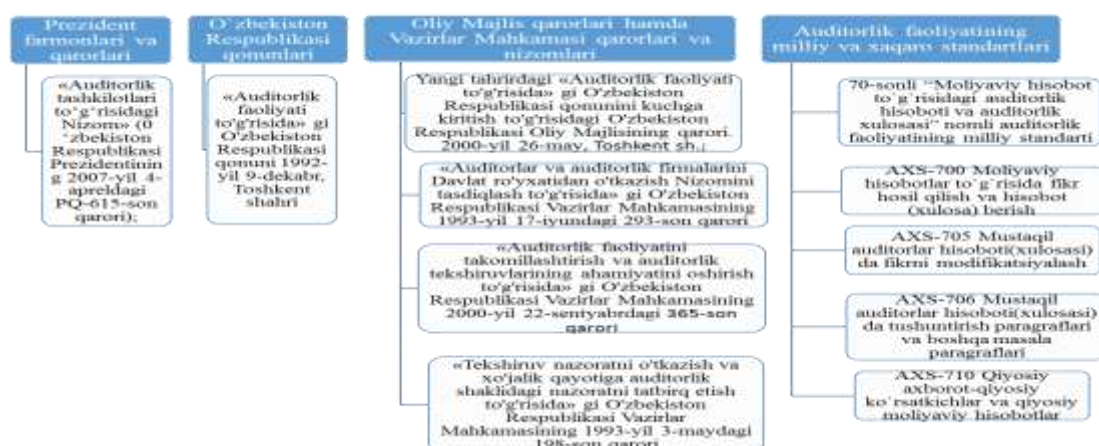
²¹ Studfiles.net.” Сущность и порядок составления аудиторского заключения и его виды” maqolasi asosida muallif tomonidan tayyorlandi

²² O'zbekiston Respublikasining 1992 yil 9 dekabrda qabul qilingan o'zgartishlar va qo'shimchalar kiritilib Toshkent sh., 2000 yil 26 may, 78-II-son bilan yangi tahrir qilingan “Auditorlik faoliyati to'g'risida”gi qonuni. 7-modda.

berilgan foyda, qonun hujjatlarida belgilangan tartibda qoplanishi shartligi qonun hujjatlarida qat'iy belgilab qo'yilganligi²³ ushbu hujjatlarga bo'lgan zaruriyatni yanada oshirib, mavqeini mustahkamlaydi.

1.2. Auditorlik xulosasi va hisobotini tuzishning me'yoriy-huquqiy asoslari

Hozirgi iqtisodiyotni yanada erkinlashtirish sharoitida iqtisodiyot tarmoqlarini diversifikatsiyalash jarayoni jadal sur'atlar bilan davom etmoqda. Shu jumladan, auditorlik xulosasi va hisobotining me'yoriy-huquqiy asoslarini takomillashtirishga ham ahamiyat qaratilmoqda. Bizningcha, auditorlik xulosasi va hisobotining me'yoriy-huquqiy asoslarini quyidagicha tarkiblash, maqsadga muvofiq(1.4-rasm):



1.4-rasm. Auditorlik xulosasi va hisobotini tuzishni ifodalovchi me'yoriy-huquqiy asoslari²⁴

Auditorlik hisoboti va xulosasi auditorlik tekshiruvlari natijalarini umumlashtiruvchi va o'zida aks ettiruvchi muhim hujjatlar hisoblanib, har bir hujjatni tuzish va shakllantirishdan ko'zlangan vazifalar bo'lganidek, ushbu hujjatlarni tuzishda ham bir qator vazifalar bajarilishi kerak. Ana shunday muhim vazifalarga biz quyidagilarni kiritishni lozim topdik:

- audit tekshiruvining yuqori sifatini ta'minlash; ;

²³ O'zbekiston Respublikasining 1992 yil 9 dekabrda qabul qilingan o'zgartishlar va qo'shimchalar kiritilib Toshkent sh., 2000 yil 26 may, 78-II-son bilan yangi tahrir qilingan "Auditorlik faoliyati to'g'risida" gi qonuni. 8-modda.

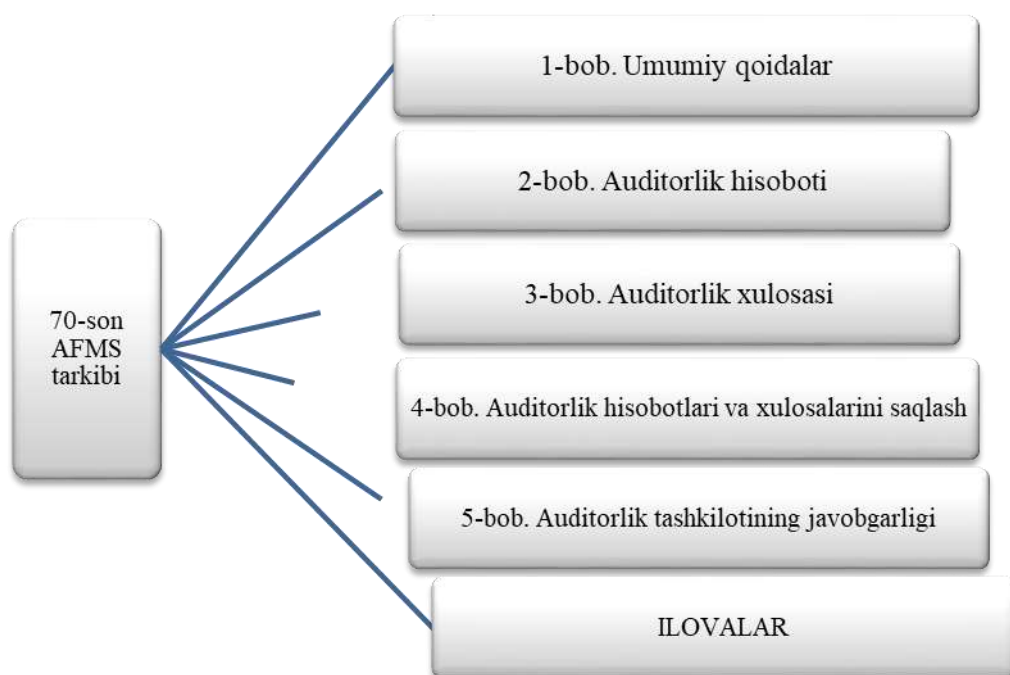
²⁴ Muallif tomonidan tuzilgan.

- davlat organlari tomonidan tekshiruv ustidan nazorat olib borish zaruriyatini osonlashtirish;
- auditor uchun mijoz bilan o'zaro ishonchga asoslangan munosabat olib borishga imkon yaratish;
- audit tekshiruvi jarayonida alohida elementlar o'rtasida aloqa o'rnatish imkonini berish;
- turli auditorlik firmalari ishini sifat nuqtayi nazaridan taqqoslash imkonini berish;
- audit tekshiruvini sodda holda aks ettirish.

Yuqorida aytib o'tilganidek, auditorlik hisoboti va auditorlik xulosalari auditorlik tekshiruvlarini umumlashtiruvchi asosiy ikki hujjat bo'lganligi sababli, shakli va mazmumni qat'iy qilib belgilangan auditorlik faoliyatining 2016-yil 1-dekabrida Adliya Vazirligidan 2844 rahami bilan ro'yxatdan o'tkazilgan 70-sonli "Moliyaviy hisobot to'g'risidagi auditorlik hisoboti va auditorlik xulosasi" nomli standartga(dissertatsiyaning keyingi o'rinlarida AFMS deb yuritiladi) muvofiq tuziladi va taqdim etiladi. Ushbu bobda biz 70-sonli AFMSning mazmuni haqida qisqacha to'xtalib o'tamiz xolos, chunki uning batafsil tarkibi ilmiy tadqiqot ishimizning keyingi bobida bayon qilingan.

Standart "Auditorlik faoliyati to'g'risida"gi qonunga muvofiq auditorlik tekshiruvi natijalari bo'yicha auditorlik hisoboti va auditorlik xulosasini tuzishning yagona tartibini belgilaydigan me'yoriy-huquqiy hujjat hisoblanadi. Standart 5 ta bob, ular esa o'z navbatida paragraflardan tashkil topgan bo'lib, standart so'nggida 6 ta ilova keltirilgan hamda ilovalarda auditorlik xulosalaridan namunalar keltirilgan.

Standartning 1-bobida 1.1-rasmda ko'rsatilganidek, umumiy qoidalar keltirilgan bo'lib, uning 3-bandida standartdagi asosiy tushunchalar, standartning talablari auditorlik tekshiruvlari natijalarini umumlashtirishda barcha auditorlik tashkilotlari va auditorlar uchun majburiyligi va auditorlik tashkilotlari auditorlik tekshiruvini o'tkazishda auditorlik xizmatlari ko'rsatish to'g'risidagi shartnomaga muvofiq, auditning xalharo standartlarini qo'llashi mumkinligi ta'kidlab o'tilgan.



1.5- rasm. 70-sonli Auditorlik faoliyati milliy standarti tarkibi²⁵

Keyingi yangi bobda esa (2-bob) auditorlik hisobotining tarkibi batafsil keltirilgan bo`lib, bob so`nggida auditorlik hisoboti auditorlik xulosasini tuzish uchun asos bo`lishi aytib o`tilgan.

Standartning 3-bobi auditorlik xulosasiga bag`ishlangan va o`z navbatida auditorlik xulosasi bilan bog`liq masalalarga izoh berilgan.

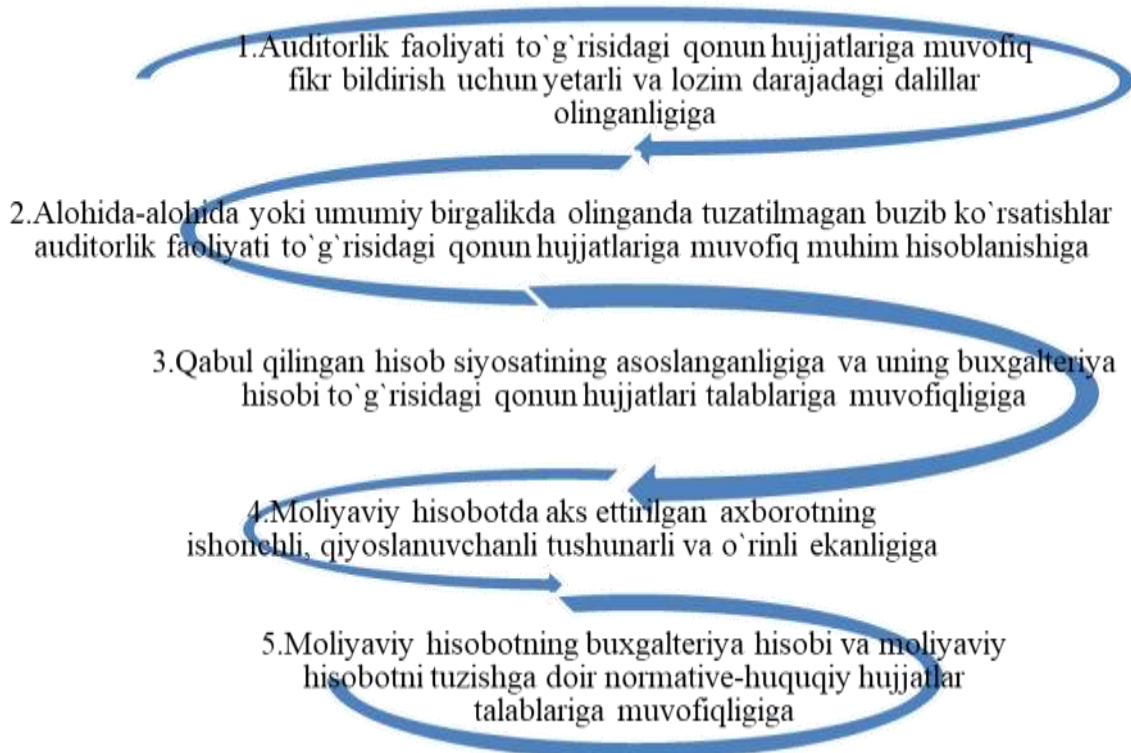
Ushbu bobning 1-paragrafida ta`kidlanishicha auditorlik xulosasini shakllantirish uchun moliyaviy hisobot to`g`risidagi fikr umumlashgan bo`lishi va buning uchun auditorlik tashkiloti auditorlik tekshiruvi natijalariga ko`ra quyidagilarga baho berishi lozim (6-rasm).

Ushbu me`yoriy hujjatda belgilanishicha, auditorlik xulosasida auditorlik tashkiloti ijobiy yoki modifikatsiyalangan fikri ifodalanishi mumkin bo`lib, bunday fikr bildirilishi uchun bir qator sabablar kerak.

Auditorlik tashkiloti, xo`jalik yurituvchi subyektning moliyaviy hisoboti barcha muhimlik munosabatlarida uning tekshiruv ahvolini, tekshiruv natijalarini haqqoniy aks ettirsa va buxgalteriya hisobi to`g`risidagi qonun hujjatlariga

²⁵70-son AFMS asosida muallif tomonidan tuzilgan.

muvofiq kelgan hollarda, mazkur standartning 1-ilovasiga muvofiq shakldagi auditorlik xulosasida ijobiy fikr bildirishi lozim (1-ilova).



6-rasm. Auditorlik tashkiloti auditorlik tekshiruv natijalariga ko'ra baho berishi lozim bo'lgan bandlar²⁶

Auditorlik tekshiruvi hajmidagi cheklovlar sababli yetarli darajadagi auditorlik dalillarini olish imkoniyati bo'lmasligiga quyidagilar sabab bo'lishi mumkin:

- ✓ xo'jalik yurituvchi subyekt tomonidan nazorat qilinmaydigan vaziyatlarning vujudga kelishi;
- ✓ xo'jalik yurituvchi subyekt rahbariyati tomonidan to'siqlarning o'rnatilishi;
- ✓ auditorlik tekshiruvini o'tkazishning tavsifi yoki muddati bilan bog'liq vaziyatlar.

Xo'jalik yurituvchi subyekt tomonidan nazorat qilinmaydigan vaziyatlar quyidagi holatlarda vujudga keladi:

²⁶70-son AFMS asosida muallif tomonidan tuzilgan.

- ✓ birlamchi hisob hujjatlari yo`qolganda;
- ✓ birlamchi hisob hujjatlari qonun hujjatlarida belgilangan tartibda olib qo`yilganda va auditor tomonidan qo`shimcha muqobil auditorlik amallarini bajarish yo`li bilan yetarli auditorlik dalillarini olish imkoniyati bo`lmaganda.

Auditorlik tashkiloti auditorlik xulosasini tayyorlash uchun zarur deb hisoblagan ko`lamda, auditorlik tekshiruvini o`tkazishda xo`jalik yurituvchi subyekt rahbariyati tomonidan o`rnatilgan to`siqlar quyidagi holatlarda vujudga kelishi mumkin:

- ✓ tovar-moddiy zahiralari va boshqa mol-mulkni inventarizatsiya qilishga;
- ✓ buxgalteriya hisobiing tegishli schyotlari bo`yicha qoldiqlar yuzasidan tashqi tasdiqlarni olishga.

Xo`jalik yurituvchi subyektrahbariyati tomonidan o`rnatilgan to`siqlar auditorlik tekshiruvini o`tkazishning boshqa masalalariga, jumladan auditorlik riskini baholashga ham ta`sir etishi mumkin.

Auditorlik tekshiruvini o`tkazishning tavsifi yoki muddati bilan bog`liq vaziyatlar quyidagi holatlarda vujudga kelishi mumkin:

- ✓ auditor faqat mohiyati bo`yicha tekshirish amallarini o`tkazish yetarli emas, xo`jalik yurituvchi subyektning nazorat vositalari esa samarasiz degan xulosaga kelganida;
- ✓ auditorlik tekshiruvini o`tkazish muddati auditor tomonidan mol-mulkni inventarizatsiyadan o`tkazish jarayonini kuzatish imkonini bermaganda.

Agar auditor yetarli darajadagi auditorlik dalillarini qo`shimcha ravishda muqobil auditorlik amallarini bajarishyo`li bilan olish imkoniyatiga egabo`lsa, qaysidir auditorlik amallarini bajarish imkoniyatining bo`lmasligi auditorlik tekshiruvi hajmining cheklanishi bo`lib hisoblanmaydi. Agar buning imkoniyati bo`lmagan taqdirda, auditor fikr bildirishni rad etishi lozim.

Agar auditorlik tashkiloti xo`jalik yurituvchi subyekt rahbariyati tomonidan auditorlik tekshiruvi hajmiga cheklash o`rnatilganligidan xabar topgan taqdirda va ushbu cheklov fikr bildirishni rad etishga olib kelishi mumkin bo`lsa, unda

auditorlik tashkiloti bunday cheklashni olib tashlash yuzasidan xo`jalik yurituvchi subyekt rahbariyatiga murojaat qilishi lozim.

Standartning yakuniy ikki bobiga to`xtaladigan bo`lsak, ularda auditorlik hisobotlari va auditorlik xulosalarini saqlash va auditorlik tashkilotining javobgarligiga to`xtalib o`tilgan.

Auditorlik tashkiloti auditorlik hisobotlari va auditorlik xulosalarining nusxalarini, shu jumladan ushbu hujjatlarning elektron versiyalarini, kamida besh yil muddatda ishonchli saqlanishini ta`minlashi shart.

Auditorlik tashkilotidan auditorlik hisobotlari va auditorlik xulosalarini O`zbekiston Respublikasi qonun hujjatlarida belgilangan holatlarda va tartibda faqat bunga vakolat berilgan organlar tomonidan olib qo`yilishi mumkin.

So`nggi bobda auditorlik tashkilotining javobgarligiga alohida to`xtalib o`tilgan va unga ko`ra auditorlik tashkiloti auditorlik hisoboti va auditorlik xulosasini qonun hujjatlarida belgilangan tartibda tuzish uchun javobgar hisoblanadi.

Auditorlik hisobotidagi axborot maxfiy hisoblanadi va oshkor qilinishi mumkin emas. Ushbu axborotdan foydalangan shaxslar axborotni oshkor qilganlik uchun qonun hujjatlariga muvofiq javobgarlikka tortiladilar.

Umuman olganda, standartda keltirilgan me`yoriy qoidalar yuqoridagilarni hamrab olgan.

Jadal darajada rivojlanib borayotgan har qanday mamlakat uchun buguyangi kunda davlat iqtisodiyotining lokomotivi vazifasini bajaradigan korxonlarning tekshiruv ahvoli juda muhim hisoblanadi. Har qanday korxonaning tekshiruv ahvoli to`g`risidagi shaffof va obyektiv tasvirni o`zida aks ettiradigan auditorlik hisoboti va auditorlik xulosalari bera oladi xolos. Shuni e`tiborga olgan holda aytishimiz mumkinki, audit sohasidagi bo`layotgan tinimsiz o`zgarishlar va ushbu hujjatlarga bo`layotgan talablarning kuchayib borishi xo`jalik yurituvchi subyektlarning samarali faoliyatini ertangi kun uchun kafolatlashda va bu bilan o`z navbatida mamlakat xo`jaligi istiqbolini ijobiy tarafga o`zgartirishda ayniqsa muhim sanaladi.

Aksiyadorlik jamiyatlarining tekshiruv holatiga baho berilgan va auditorlik tekshiruvlari natijalarini o`zida mujassamlashtirgan auditorlik xulosalari buguyangi kunda O`zbekistonda ham xalq e`tiboriga ommaviy axborot vositalari orqali taqdim etilmoqda. O`zbekiston Respublikasi Prezidentining 2007 yil 4 apreldagi

PQ-615-son qarorigai lova hisoblangan auditorlik tashkilotlari to`g`risidagi nizomning IV bo`lim 25-bandiga muvofiq auditorlik tashkilotlari, auditorlik tekshiruvini buyurtmachisi, xo`jalik yurituvchi sub`ektlar va moliyaviy hisobot boshqa foydalanuvchilar, shu jumladan tijorat banklari, moliya tuzilmalari hamda investorlar oldida xo`jalik yurituvchi sub`ektning moliyaviy hisoboti va boshqa tekshiruv axboroti haqida noto`g`ri auditorlik xulosalarini tuzishi oqibatida ularga keltirilgan zarar uchun qonun hujjatlarida nazarda tutilgan javobgarlikka tortiladi.

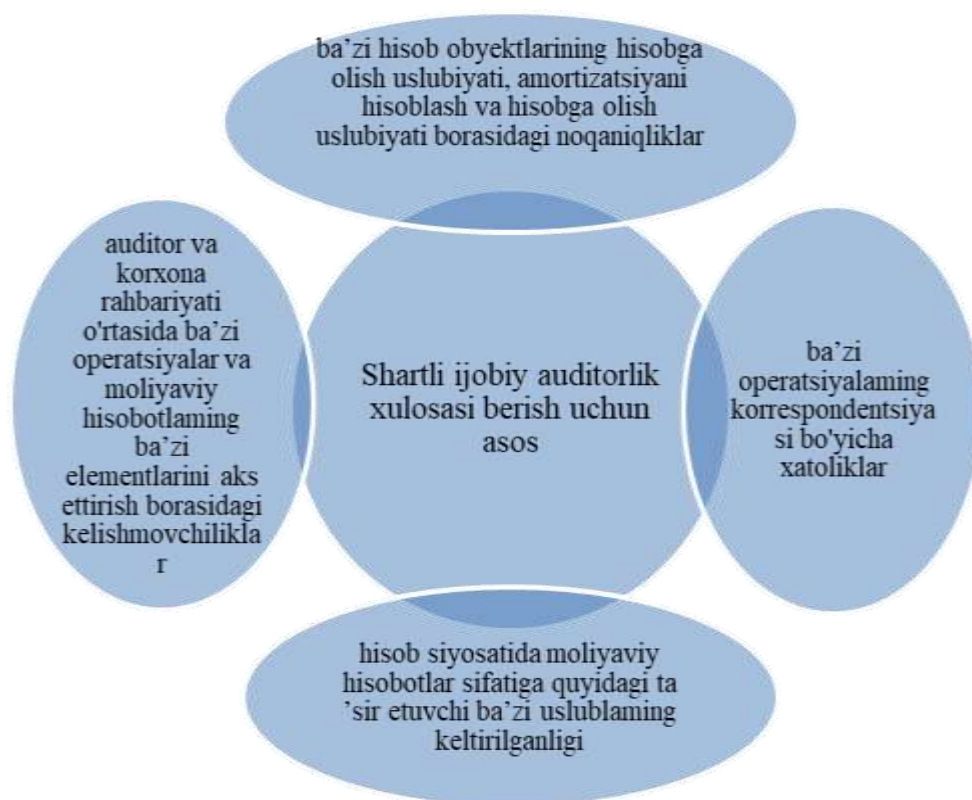
Standartning avvalgi nashrida, bizga ma`lumki, auditorlik xulosalarining quyidagi turlari mavjud edi :

- ijobiy auditorlik xulosasi;
- shartli ijobiy auditorlik xulosasi;
- auditorlik xulosasini berishdan bosh tortish.

O`z-o`zidan ko`rinib turibdiki, yangi nashrdagi standartda auditorlik xulosalarining boshqacha shakllari tasdiqlangan bo`lib, ular o`z navbatida auditorlik xulosalarini tuzish va taqdim etish tartiblarini birmuncha o`zgartirgan. Jumladan, eski standart bo`yicha shartli ijobiy auditorlik xulosasi moliyaviy hisobotlar ba`zi kamchiliklarni hisobga olmaganda korxonaning tekshiruv holati va operatsiyalarining natijalarini BHMS ga mos ravishda aks ettirshini anglatar edi. Shartli ijobiy xulosada moliyaviy hisobotlarda ba`zi kamchiliklar mavjudligi bayon etilsada, ular umumiy moliyaviy hisobotga nisbatan ahamiyatli emas deb hisoblangan. Shartli ijobiy auditorlik xulosasining berilishiga sabab quyidagilar bo`lishi mumkin bo`lgan (1.7-rasm).

Quyidagi auditorlik xulosasining tuzilishi mijoz moliyaviy hisobotlari korxona moliyaviy holati va operatsiyalarining natijalarini BHMS ga mos ravishda aks ettirmasligini, moliyaviy hisobotlarda muhim kamchiliklar borligini anglatardi.

Auditor bu tur xulosani berganda, bu xulosaga kelishning sabablarini aniq va batafsil bayon etishi lozim bo`lgan.



1.7-rasm. Shartli ijobiy auditorlik xulosasi berish uchun asos bo`lgan sabablar²⁷

Auditorlik xulosasini berishdan bosh tortish auditorlik tekshiruvi hajmining cheklanganligi tufayli auditorlik tashkiloti moliyaviy hisobot to'g'risidagi fikrni ifodalash uchun yetarlicha auditorlik dalillarini olishi mumkin bo'lmaganda tuziladi. Auditorlik tekshiruvi hajmini cheklash — xo'jalik yurituvchi subyekt vakillari yoki uchinchi shaxslarning boshlab yuborilgan auditorlik tekshiruvini auditor auditorlik xulosasini tayyorlash uchun zarur deb hisoblagan hajmda o'tkazishga to'sqinlik qilishga yo'naltirilgan ochiqdan-ochiq harakatlari yoki harakatsizliklaridir. Auditorlik xulosasini tuzishdan bosh tortish ariza shaklda bo'ladi va «Auditorlik tashkilotining auditorlik xulosasini tuzishdan bosh tortishi to'g'risidagi ariza» deb nomlanadi. Auditorlik xulosasini berishdan bosh tortganda tuziladigan hujjat shakli ilovadakeltirib o'tiladi. Moliyaviy hisobotlar yuzasidan auditor xulosasi auditoring aniq fikrini bayon etishi va barcha uchun birday

²⁷70-AFMS asosida muallif tomonidan tuzilgan.

tushunarli bo'lishi kerak. Auditorlik xulosasidagi audit obyekti moliyaviy hisobotlar hisoblanadi. Auditor o'z xulosasida qaysi moliyaviy yil uchun tuzilgan moliyaviy hisobotlarni tekshirayotganini ham aniq bayon etishi kerak. Agar auditorlik xulosasi ijobiy shakldan boshqa shaklda tuzilgan bo'lsa, buning sabablari auditor tomonidan aniq ko'rsatilishi zarur. Auditorlik xulosasi o'zida shu xulosa imzolangan vaqtni ifodalovchi sanani ko'rsatishi kerak. Ushbu sanadan so'ng shu auditorlik xulosasiga mijoz korxona rahbariyati bilan kelishmagan holda hech qanday o'zgartirish kiritish mumkin emas.

Auditorlik xulosasi imzolangan sana moliyaviy hisobotlar tayyorlangan sanadan oldingi sana bo'lmasligi kerak, ya'ni auditorlik xulosasi faqatgina moliyaviy hisobotlar tayyorlangandan so'ng tuzilishi mumkin. Auditorlik xulosasini imzolash davrida auditorlik firmasi rahbari mijoz moliyaviy hisobotlarida aks ettirishi lozim bo'lgan barcha ma'lumotlar ko'rsatilganligiga va audit tekshiruvi AFMS ga mos ravishda olib borilganligiga ishonch hosil qilishi lozim. Auditorlik firmasi moliyaviy hisobotlar tuzilgandan keyin, ammo, auditorlik xulosasi imzolangan sanadan oldingi barcha operatsiyalar qonunchilikka mos ravishda olib borilganini va natijalari tegishli tartibda aks ettirilganligini tekshirish uchun javobgar hisoblanadi. Ammo, auditorlik firmasi auditorlik xulosasi imzolangan sanadan so'ng sodir etilgan operatsiyalarning qonuniyligi uchun javob bermaydi, ya'ni auditorlik xulosasi imzolangandan keyingi operatsiyalarni auditor tekshirishga majbur emas. Bu operatsiyalarning qonuniyligi yuzasidan javobgarlik mijoz korxona rahbariyati zimmasida bo'ladi. Ammo bu operatsiyalar auditorga auditorlik xulosasi imzolangach, lekin moliyaviy hisobotlar foydalanuvchilarga taqdim etilgan sanadan oldin ma'lum bo'lgan bo'lsa va ularning qonuniyligi yuzasidan auditorda shubha bo'lsa, auditor bu muammoni mijoz bilan muhokama qilishi va moliyaviy hisobotlarga tegishli o'zgartirishlar kiritilishini talab etishi kerak Korxona o'z moliyaviy hisobotlarini taqdim etgan sana sifatida shu hisobot foydalanuvchilarga amalda berilgan yoki pochta orqali jo'natilgan sana hisoblanadi. Moliyaviy hisobotlarni foydalanuvchilarga berish sanasi shu hisobotlar tuzilgan sanadan oldingi sana bo'la olmaydi. Agar mijoz korxona

moliyaviy hisobotlar tayyorlab bo'lingach ularga ma'lum tuzatishlar, o'zgartirishlarni kiritishga qaror qilsa, auditorlik firmasi bu tuzatishlarning asosli ekanligiga va moliyaviy hisobotlarda to'g'ri aks ettirilganligiga ishonch hosil qilishi kerak. Buning uchun auditorlik firmasi audit tekshiruvini davom ettirishi va zarurat bo'lsa yangi auditorlik xulosasini tayyorlashi kerak bo'ladi.

Yangi xulosada avvalgi xulosaga ilova bo'lishi lozim. Agar moliyaviy hisobotlarda kiritilishi lozim bo'lgan o'zgartirishlarni auditor ko'rsatsa va bu tuzatishlar moliyaviy hisobotlarga nisbatan ahamiyatli bo'lsa, ammo mijoz bu tuzatishlarni moliyaviy hisobotlarga kiritishdan bosh tortsa auditorlik firmasi:

- korxona rahbariyatiga bu haqda yozma ma'lum qilishi kerak;
- tuzatishlar kiritishdan bosh tortish natijasida yuzaga kelishi mumkin bo'lgan javobgarlikni to'lig'icha korxona rahbariyati zimmasiga yuklashi lozim.

Xo'jalik yurituvchi subyekt amalga oshirgan moliyaviy va xo'jalik operatsiyalari moliyaviy hisobotda haqqoniy aks ettirilgan, lekin qonunchilik talablariga muvofiq kelmaydigan hollarda ham modifikatsiyalangan auditorlik xulosasi tuziladi. Odatda, xo'jalik yurituvchi subyekt rahbariyati auditorlik tashkilotining aniqlangan buzilishlarni bartaraf etish maqsadida moliyaviy hisobotga tuzatishlar kiritish to'g'risidagi fikriga qo'shilmasligi quyidagi auditorlik xulosasini tuzishga sabab bo'ladi. Xo'jalik yurituvchi subyekt auditorlik tekshiruvi davomida aniqlangan buzilishlarni bartaraf etgan holda quyidagi auditorlik xulosasi tuzilmaydi. Auditorlik xulosasi kamida uch nusxada tuziladi, shundan ikki nusxa auditorlik tekshiruvi buyurtmachisiga taqdim etiladi.

Auditorlik xulosasi moliyaviy hisobotdan foydalanuvchilarga tushunarli bo'lishi, auditoring ishonchi komil emasligi va (yoki) rozi emasligini yuzaga keltirgan cheklashlarga doir ko'rsatmalarni o'z ichiga olishi kerak. Auditorlik xulosasi ochiq axborot hisoblanib, undan moliyaviy hisobotdan foydalanuvchilarning hammasi foydalana olishi lozim. Auditorlik xulosasi tegishli moliyaviy hisobotlar bilan birgalikda xo'jalik yurituvchi subyekt tomonidan e'lon qilinishi mumkin.

Auditorlik tekshiruvini o'tkazmasdan tuzilgan yoki auditorlik tekshiruvi natijalari bo'yicha tuzilgan, lekin auditorlik tekshiruvi davomida olingan xo'jalik yurituvchi subyektning hujjatlari mazmuniga muvofiq kelmaydigan auditorlik hisoboti va auditorlik xulosasi qasddan yolg'on tuzilgan hisobot va xulosa, deb hisoblanadi.

Auditorlik hisoboti va auditorlik xulosasini qasddan yolg'on tuzish qonun hujjatlarida belgilangan javobgarlikni keltirib chiharadi.

Auditor moliyaviy hisobotlar yuzasidan emas, balki shu moliyaviy hisobotlarga nisbatan tayyorlangan auditorlik xulosasi uchun javobgarlikka ega bo'ladi.

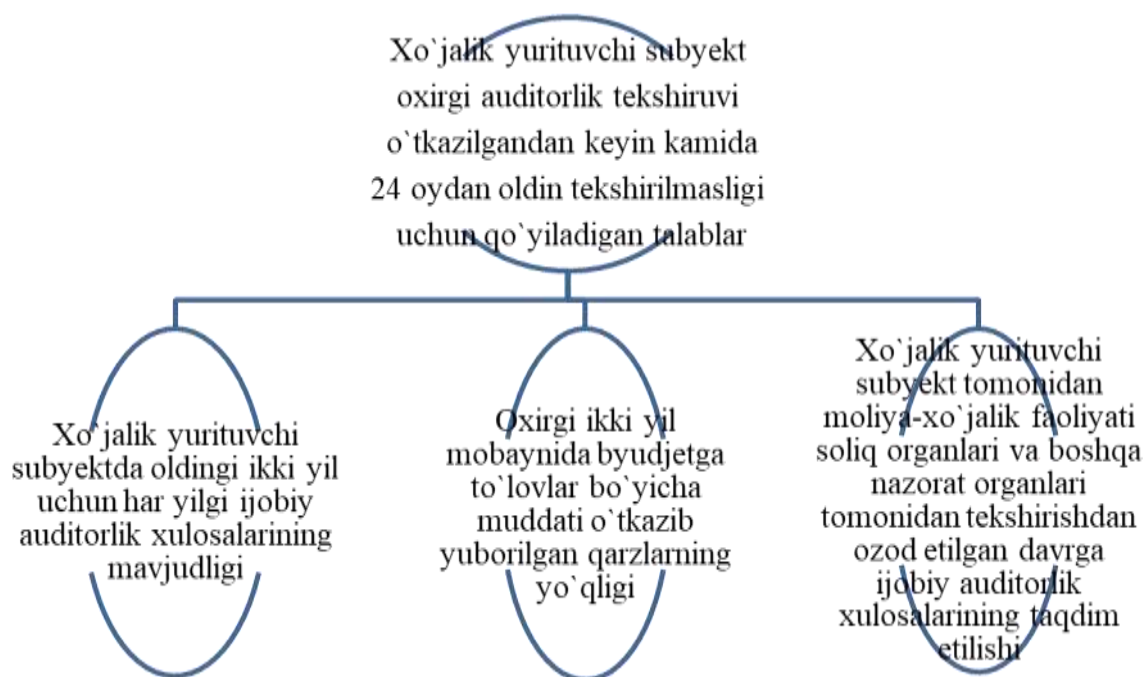
Moliyaviy hisobotlar bo'yicha javobgarlik mijoz korxona rahbariyati zimmasida bo'ladi. Auditorlik xulosasi o'zi tegishli bo'lgan moliyaviy hisobotlarga ilova qilinishi kerak.

Auditorlik xulosasi auditorlik firmasi rahbari tomonidan imzolanadi va firma muhri bilan muhrlanadi. Auditorlik faoliyatini takomillashtirish va auditorlik tekshirishlarning ahamiyatini oshirish to'g'risida O'zbekiston Respublikasi Vazirlar Mahkamasining 2000-yil 22-sentabrdagi 365-sonli Qaroriga muvofiq «Auditorlik faoliyati to'g'risida»gi O'zbekiston Respublikasi Qonunini amalga oshirish, auditorlik xulosalari soliq organlari va boshqa nazorat organlari tomonidan hisobga olinishini ta'minlash maqsadida ijobiy auditorlik xulosasi mavjudligi xo'jalik yurituvchi subyektning moliya-xo'jalik faoliyati soliq organlari va boshqa nazorat organlari tomonidan oxirgi tekshirish o'tkazilgandan keyin kamida 24 oydan oldin tekshirilmasligi uchun asos hisoblanadi.

Bu maqsadda xo'jalik yurituvchi subyektlar quyidagi talablarga javob berishlari lozim (1.8-rasm).

«Auditorlik xulosalarini soliq organlari va boshqa nazorat organlari tomonidan hisobga olish tartibi to'g'risida Nizom» ga muvofiq xo'jalik yurituvchi subyektlar auditorlik tekshiruvi o'tkazilgandan keyin 15 kun mobaynida auditorlik xulosasi nusxasini o'zi joylashgan joydagi soliq organiga taqdim etadi.

Soliq organlari va boshqa nazorat organlari tomonidan belgilangan tartibda o'tkazilgan tekshirishda auditorlik xulosasining xo'jalik yurituvchi subyekt moliya-xo'jalik faoliyatining natijalariga muvofiq emasligi aniqlangan taqdirda, ushbu auditorlik xulosasi oldindan noto'g'ri deb hisoblanadi, auditorlik tashkiloti, shuningdek, bunda aybdor bo'lgan shaxslar qonunda nazarda tutilgan javobgarlikka tortiladi.



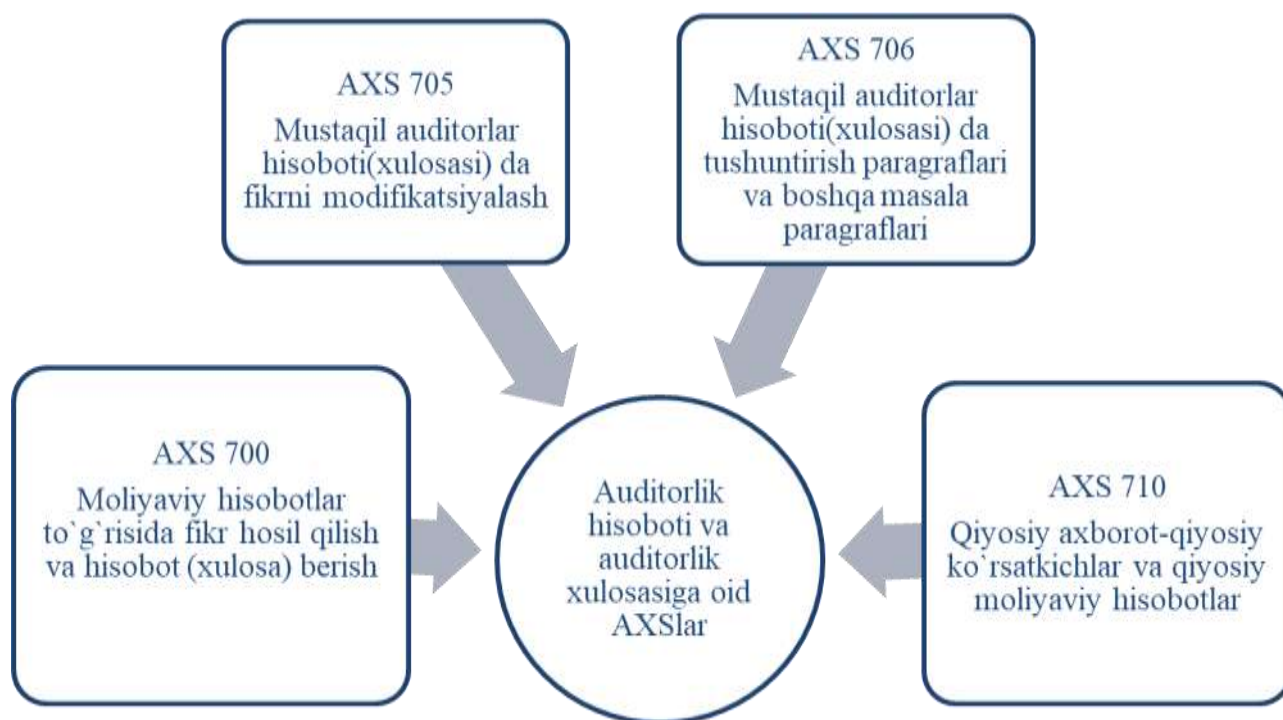
1.8-rasm. Korxonaga soliq organlari va boshqa nazorat organlari tomonidan oxirgi tekshirish o'tkazilgandan keyin kamida 24 oydan oldin tekshirilmasligi uchun qo'yiladigan talablar²⁸

Bunda soliq organlari tegishli auditorlik tashkilotlari tomonidan amaldagi qonun hujjatlari qoidalarining buzilishi holatlari aniqlanganligi to'g'risida o'n kun muddatda O'zbekiston Respublikasi Moliya vazirligini xabardor qilishlari lozim. Noto'g'ri auditorlik xulosasini tuzganlikda aybdor bo'lgan auditorlik tashkiloti va shaxslarning javobgarlikka tortilganligi xo'jalik yurituvchi subyektni soliqlar va boshqa majburiy to'lovlarni to'lashning belgilangan tartibini buzganlik uchun qonin hujjatlarida nazarda tutilgan jarimalardan ozod etmaydi.

Quyida auditorlik faoliyatining auditorlik hisoboti va auditorlik xulosasini

²⁸70-AFMS asosida muallif tomonidan tuzilgan.

tuzish va taqdim etishni tartibga soluvchi xalqaro standartlari (dissertatsiyaning keying o`rinlarida AXS deb yuritiladi) ro`yxati keltirilgan.



1.9-rasm. Auditorlik hisoboti va auditorlik xulosasini tartibga soluvchi AXSlar²⁹

Ko`rib turganimizdek, xalqaro amaliyotda auditorlik hisoboti va auditorlik xulosasi masalalarini tartibga soluvchi standartlar ko`lami kengroq.

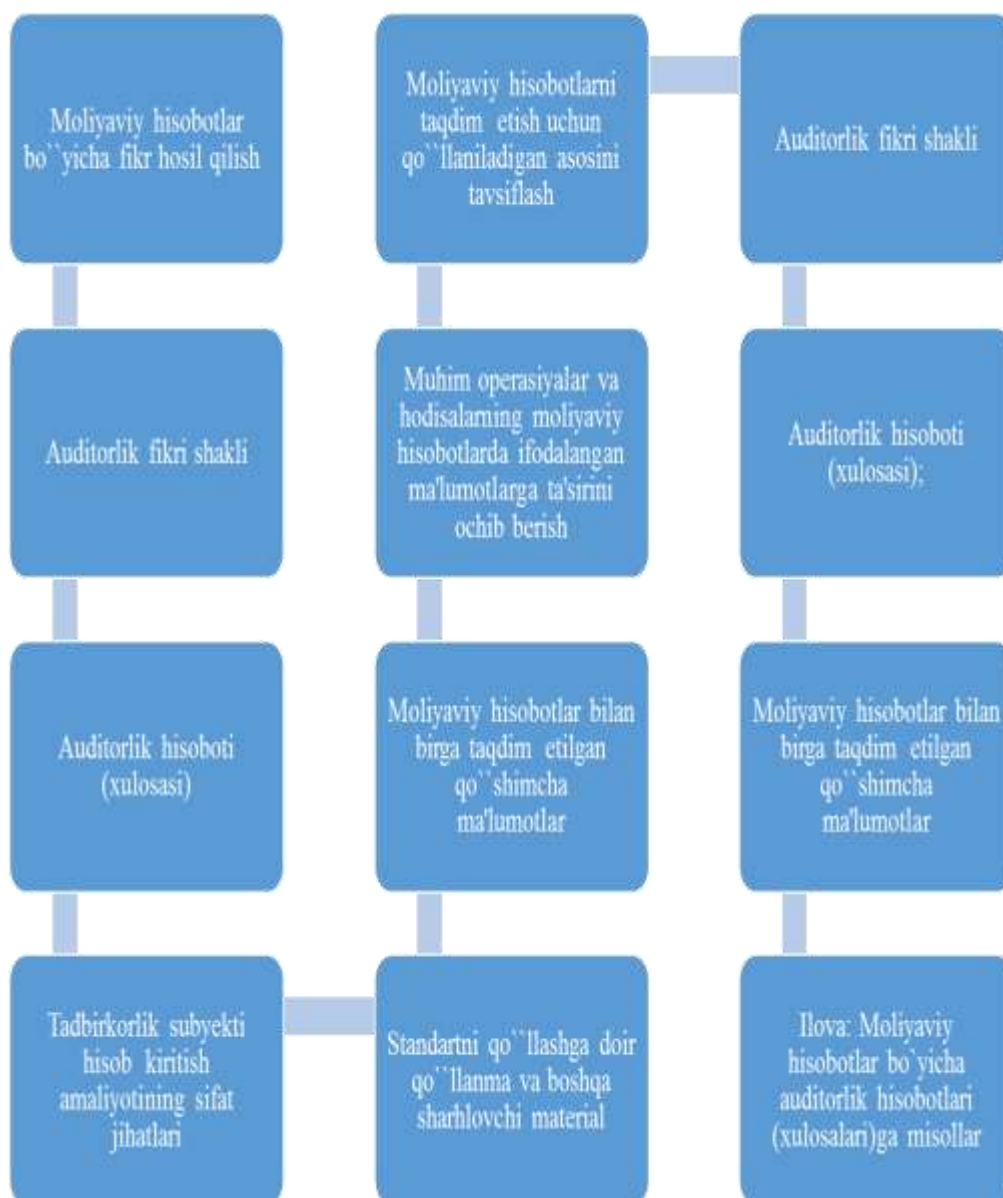
Shuningdek, xalqaro amaliyotda yuqoridagi standartlar asosida auditorlik xulosalarini hamda hisobotlarini tuzish qonun qoidalari ham batafsil yoritilgan. Ushbu standartlar asosida O`zbekiston Respublikasida faoliyat yuritayotgan auditorlik tashkilotlari ham turli auditorlik tekshiruvlarini o`tkazishda foydalanib kelmoqdalar.

Auditorlik faoliyatining 700-sonli xalqaro standartida quyidagi masalalarga oydinlik kiritilgan (1.10-rasm).

705-sonli AXS da esa asosan auditor AXS 700 ga muvofiq o`z fikrini hosil qilishda moliyaviy hisobotlar bo`yicha auditorlik fikrini modifikatsiyalash zarur, degan to`xtamga kelgan holda, auditorning tegishli auditorlik hisoboti (xulosa)ni

²⁹ www.mf.uz saytidan olingan ma`lumotlarga ko`ra muallif tomonidan tuzilgan.

chiqarish bo'yicha vazifalari ko'rib chiqiladi.



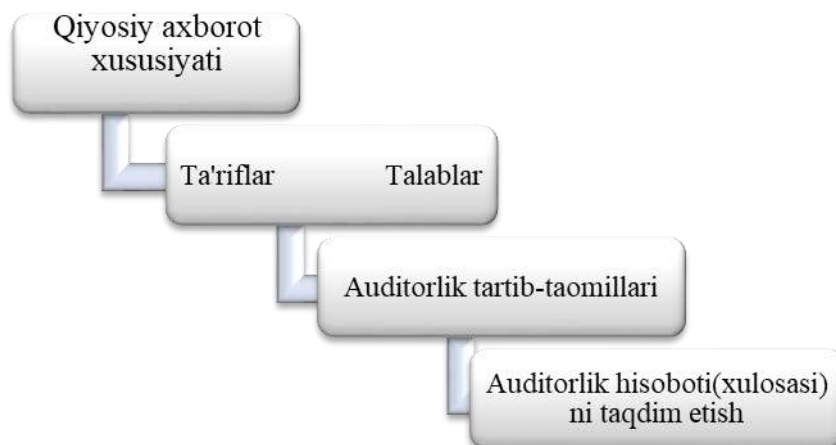
1.10-rasm. 700-sonli “Moliyaviy hisobotlar to'g'risida fikr hosil qilish va hisobot (xulosa) berish” nomli auditorlik faoliyatining xalqaro standartida yoritilgan masalalar³⁰

1.11-rasmda qayd etilgan so'nggi “Qiyosiy axborot –qiyosiy ko'rsatkichlar va qiyosiy moliyaviy hisobotlar deb nomlangan 710-sonli AXSda ushbu masalalar bilan tartibga solinadi (1-11-rasm).

Auditorlik muolajalarini rejalashtirishda va amalga oshirishda hamda ular natijalariga baho berishda va hisobot taqdim etishda auditor subyekt faoliyati qonunlar va me'yoriy hujjatlarga muvofiq emasligi moliyaviy hisobotga ahamiyatli

³⁰ 700-sonli AXS asosida muallif tomonidan tuzilgan.

ta'sir ko'rsatishi mumkinligini his etishi lozim.



1.11-rasm. “Qiyosiy axborot –qiyosiy ko`rsatkichlar va qiyosiy moliyaviy hisobotlar deb nomlangan 710-sonli AXSdagi asosiy yoritilgan masalalar tarkibi³¹

Auditorlik muolajalarini rejalashtirishda va amalga oshirishda hamda ular natijalariga baho berishda va hisobot taqdim etishda auditor subyekt faoliyati qonunlar va me'yoriy hujjatlarga muvofiq emasligi moliyaviy hisobotga ahamiyatli ta'sir ko'rsatishi mumkinligini his etishi lozim.

Biroq, audit faoliyatning barcha qonunlarga va me'yoriy hujjatlarga muvofiq bo'lmagan holatlarini aniqlab beradi deb bo'lmaydi.

Faoliyat muvofiq emasligini aniqlash, ahamiyatligidan qat'iy nazar, subyekt rahbariyati yoki xodimlarning halolligiga oid masalalarni va ular auditning boshqa jabhalariga ta'sir ko'rsatishligi ehtimolini ko'rib chiqishni talab qiladi.

Birinchi bob bo'yicha xulosalar

Xo'jalik yurituvchi subyektlar moliyasi davlat moliyaviy saloxiyatining asosini tashkil etishini hisobga oladigan bo'lsak, O'zbekiston Respublikasining “Auditorlik faoliyati to'g'risida”gi qonunini amalga oshirish, auditorlik tekshiruvlarining roli va maqomini belgilash, soliq va boshqa nazorat organlari tomonidan auditorlik xulosalari hisobini yuritishni ta'minlash maqsadida so'nggi vaqtlarda mamlakatimizda auditorlik faoliyatini amalga oshirish tartibiga jiddiy o'zgartirishlar kiritilayotgani ushbu saloxiyatni yanada oshirishga qaratilganini

³¹ 710-sonli AXS asosida muallif tomonidan tuzilgan.

anglashimiz mumkin.

Auditorlik hisoboti va xulosasi foydalanuvchilarga xolis taraf tomonidan korxonaning moliyaviy ahvoli va ichki nazorat tizimi to'g'risida shaffof hamda haqqoniy axborot berishini e'tiborga oladigan bo'lsak, ularni tuzish va taqdim etish masalalarini tartibga solish zaruriyati dolzarb masala ekanligini xulosa qilish mumkin.

Birgina aksiyadorlik jamiyatlari, banklar va boshqa kredit tashkilotlari, sug'urta tashkilotlari, investitsiya fondlari hamda yuridik va jismoniy shaxslarning mablag'larini jamlab turuvchi boshqa fondlar hamda ularning investitsiya aktivlarini ishonchli boshqaruvchilar, manbalari yuridik va jismoniy shaxslarning ixtiyoriy badallari bo'lmish hayriya fondlari va boshqa ijtimoiy fondlar, mablag'larining hosil bo'lish manbalari qonun hujjatlarida nazarda tutilgan, yuridik va jismoniy shaxslar tomonidan qilinadigan majburiy ajratmalar bo'lmish byudjetdan tashqari fondlar, ustav fondida davlatga tegishli ulush bo'lgan xo'jalik yurituvchi sub'ektlar va davlat unitar korxonalari, fond va tovar birjalarida auditorlik tekshiruvlarining majburiy qilib belgilanganligining o'zi ushbu ikki hujjatga bo'lgan ehtiyoj va ularga yuklatilgan mas'uliyatning yuqoriligini belgilaydi³².

Bizningcha, mamlakatimiz yurtboshi ta'kidlaganlaridek iqtisodiy siyosatda noreal raqamlar ortidan quvish, amalga oshmaydigan xomxayollarni haqiqat sifatida taqdim etishdek noma'qul ish uslubi tanqidiy qayta ko'rib chiqilgani auditorlik hisoboti va xulosalarini tuzish hamda taqdim etish masalalarini yanada takomillashtirish uchun turtki bo'ladi.

³² Auditorlik faoliyati to'g'risida" gi qonunning yangi tahriri. 10-modda. 09.12.1992 й. 734-XII-son.

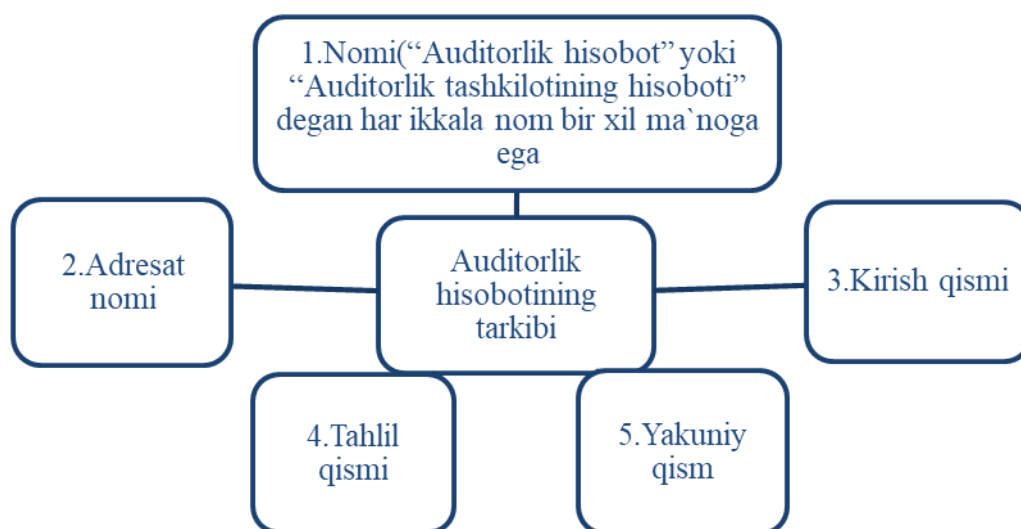
II BOB. AUDITORLIK HISOBOTI VA XULOSASINI TUZISH HAMDA TAQDIM ETISHNING AMALDAGI HOLATI VA MAVJUD MUAMMOLAR

2.1. Auditorlik xulosasi va hisobotining tarkibi, uni taqdim etish tartibining amaldagi holati

№70-«Auditorlik hisoboti va moliyaviy hisobot to'g'risida auditorlik xulosasi» nomli AFMSGa muvofiq, auditorlik hisobotining tarkibi quyida keltirilgan (5-rasm).

Auditorlik hisoboti moliyaviy hisobotni auditorlik tekshiruvdan o'tkazgan auditor(lar) tomonidan betma-bet imzolanishi lozim.

Auditorlik hisoboti auditorlik tekshiruvining buyurtmachisiga, buyurtmachining barcha zarur rekvizitlari ko'rsatilgan holda jo'natiladi.



2.1-rasm.Auditorlik hisoboti tarkibi³³

Auditorlik hisobotining kirish qismida auditorlik tashkilotining rekvizitlari, shu jumladan auditorlik faoliyatini amalga oshirish uchun berilgan litsenziyaning rahami va sanasi, auditorlar va auditorlik tekshiruvda qatnashgan boshqa shaxslar haqida ma'lumotlar, hamda auditorlik tekshiruvini o'tkazish uchun asos va xo'jalik yurituvchi sub'ekt faoliyatining umumiy tavsifi ko'rsatiladi.

Auditorlik hisobotining tahliliy qismi auditorlik faoliyati milliy standartiga tayanadi va quyidagilarni o'z ichiga oladi:

³³ 70-AFMS asosida muallif tomonidan tuzilgan.



2.2-rasm. Auditorlik hisobotining tahliliy qismida aks ettirilishi lozim bo'lgan masalalar³⁴



2.3-rasm. Auditorlik hisobotida aks ettirilishi lozim bo'lgan ma'lumotlar³⁵

Aktivlar saqlanishini tekshirish natijalari aktivlarni inventarizatsiya qilishga asoslanishi va ularning haqiqatda mavjudligi hamda butligi to'g'risidagi axborotlarni o'z ichiga olishi lozim.

Auditorlik hisobotining yakuniy qismida aniqlangan xato-kamchiliklar va qoidabuzarliklarni bartaraf qilish bo'yicha auditorlik tashkilotining tavsiyalari, hamda xo'jalik yurituvchi sub'ektning moliya-xo'jalik faoliyati samaradorligini oshirish bo'yicha maslahatlar va takliflari aks ettiriladi.

№ 70 -AFMS ga muvofiq auditorlik tashkiloti tuzilgan auditorlik hisoboti uchun qonunchilikka muvofiq javobgar hisoblanadi.

Shuningdek, auditorlik hisobotidagi axborotlar maxfiy hisoblanadi va uni

³⁴ 70-AFMS asosida muallif tomonidan tuzilgan.

³⁵ Muallif tomonidan tuzilgan.

oshkor etish mumkin emas. Ushbu axborotlarga aloqador shaxslar axborotlarni oshkor qilganligi uchun qonunchilikka muvofiq, javobgarlikka tortiladi³⁶.

Auditorlik tekshiruvining natijalari asosida tuzilgan hisobotda korxona moliya-xo'jalik faoliyati va uning natijalarining umumiy ahvoli, shuningdek, buxgalteriya hisobii yuritish va hisobot tuzishning holati, tahlil ishlarining darajasi hamda korxonadagi hisob-tahlil xodimlarining tavsifi aks ettiriladi.

Auditorlik hisoboti ma'lumotlari korxona bozor sharoitlariga qanday moslashayotganligi va muvaffaqiyatli rivojlanishi hamda foydasini ko'paytirishga qodirligini yoki aksiyanchaligini bildirishi lozim.

Albatta, tekshirilayotgan korxonadagi aqvol bezab ko'rsatilmagan, auditorga taqdim qilingan axborot haqiqiy bo'lgandagina etiroslarga berilmagan va real auditorlik hisoboti hamda xulosa shakllanadi. Aks holda, auditorlik tekshiruvi befoyda va uni o'tkazish uchun sarflangan mablag' esa zoe ketadi.

Auditor hisobotda keltirilgan kamchiliklar bo'yicha ularni bartaraf qilishga qaratilgan o'z takliflarini ham ko'rsatib o'tishi lozim.

Lekin tekshirilayotgin korxona xodimlariga «yaxshilik» qilish maqsadida auditor shaxsan o'zi dastlabki hujjatlar, hisob registrlari va buxgalteriya hisobotlaridagi xatolarni to'g'rilashi mutlaqo mumkin emas.

Shu bilan birga auditorlarga u yoki bu noxush faktlarni boshqacha qilib yoritishga yoki tekshiruvchilar uchun qulay xulosa tuzib berishga majburlash maqsadida ruhiy, jismoniy yoki boshqacha taz'yiqlar o'tkazgan hollarda ular qat'iylik va printsiipiallik bilan ish tutishlari lozim.

Auditor aniqlangan xato yoki kamchiliklar to'g'risida korxona rahbariyatiga bildiradi va ularni tuzatish bo'yicha aniq tavsiyalar beradi.

Auditorlik tekshiruvi jarayonida auditor moliyaviy hisobot mijozning tekshiruv holatini to'g'ri aks etishiga kafolat olish maqsadida, muayyan muolajalarni amalga oshiradi. Shuning bilan bir qatorda, hisobotda bir qator buzib ko'rsatishlar aniqlanmasdan qolib ketish xafvi borligini inkor qilib bo'lmaydi.

Auditorning moliyaviy hisobotda ahamiyatli darajada buzib ko'rsatishlar

³⁶ №70 «Auditorlik hisoboti va moliyaviy hisobot to'g'risida auditorlik xulosasi» nomli AFMS. 7-parag. 16-17-bandlar

mavjud bo'lishi mumkinligi to'g'risidagi har bir shubhasi, o'z shubhalaridan kechish yoki ularni tasdiqlash uchun, undan muolajalarni kengaytirishni talab qiladi.

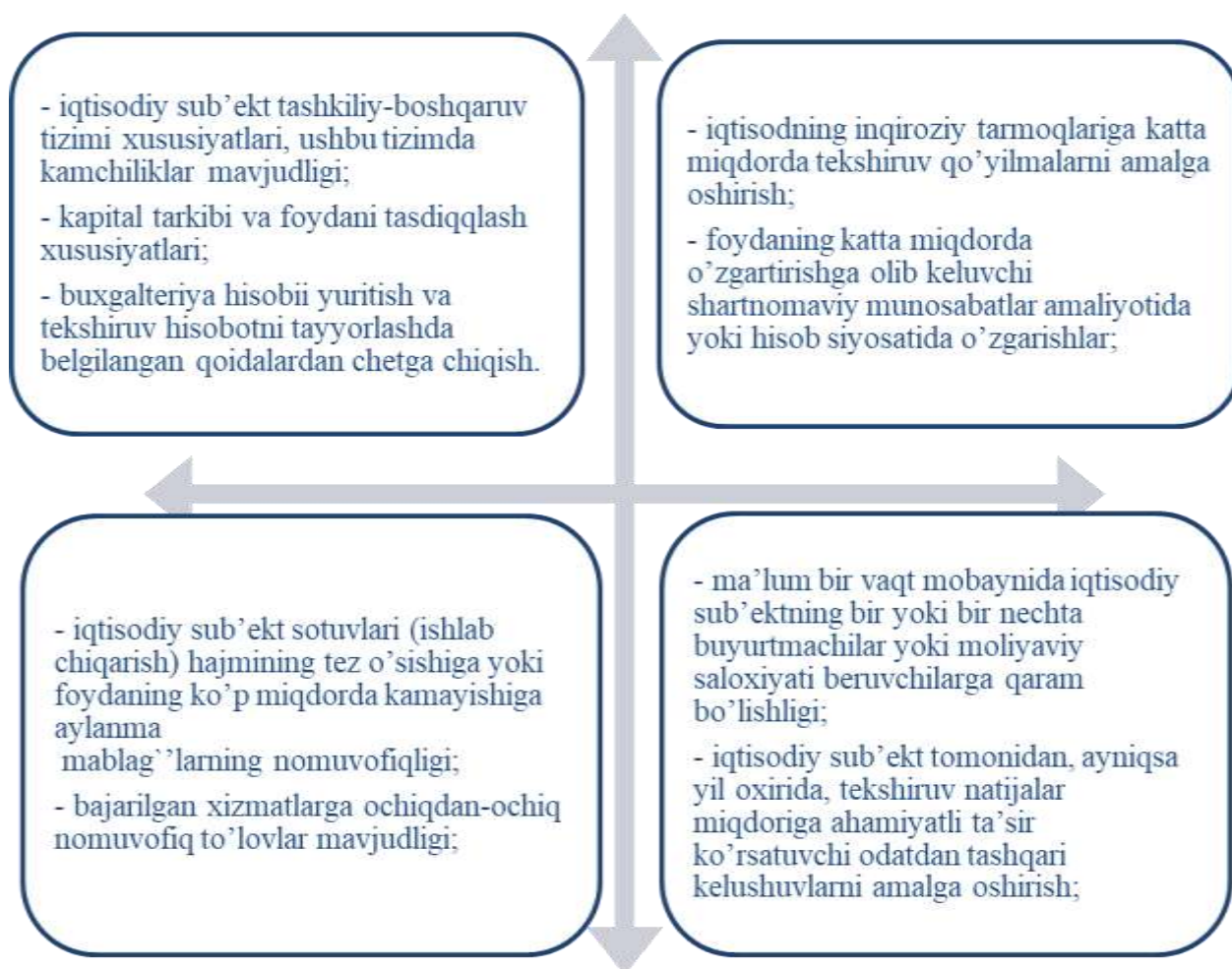
Moliyaviy hisobotdagi buzib ko'rsatishlar, ya'ni buxgalteriya hisobii tashkil etish va yuritish bo'yicha belgilangan qoidalarga rioya qilmaslik natijasida buxgalteriya ma'lumotlarini noto'g'ri aks ettirish va taqdim etishni ikki turi mavjud: ataylab qilingan va birlmasdan sodir etilgan.

Moliyaviy hisobotda **ataylab qilingan** buzib ko'rsatishlarni sodir etish tekshirilayotgan iqtisodiy sub'ekt xodimlarining oldindan birlgan holdaharakat qilishi (yoki harakat qilmasligi) natijasidir. Ular moliyaviy hisobotdan foydalanuvchilarni chalg'itish uchun g'arazgo'ylik maqsadida amalga oshiriladi. Shuning bilan bir qatorda, auditor moliyaviy hisobot ma'lumotlarida buzib ko'rsatishlarga olib keladigan iqtisodiy sub'ektining xodimi tomonidan oldindan birlgan holda qilgan harakatlari (yoki harakat qilmasligi) to'g'risida xulosa faqat bunga vakolatga ega bo'lgan idora tomonidan chiharilishi mumkinligini unutmazligi lozim.

Moliyaviy hisobotda **bilmagan holda** buzib ko'rsatishlar tekshirilayotgan sub'ekt xodimlari tomonidan birlmasdan turib harakat qilishi (yoki harakat qilmasligi) natijasidir. Ular hisob yozuvlari va hisob-kitoblardagi xatolar, hisob to'liqligi yuzasidan nazorat yetarli bo'lmaganligi, hisobda xo'jalik faoliyatiga oid voqealar, mol-mulkning mavjudligi va holati noto'g'ri aks etilishi natijasida hosil bo'lishi mumkin.

Moliyaviy hisobotni ataylab va bilmagan holda buzib ko'rsatish ahamiyatli (ya'ni, ular moliyaviy hisobot ishonchliligiga shunday darajada ta'sir etadiki, natijada yuqori malakali foydalanuvchi uning asosida noto'g'ri xulosalarga kelishi yoki noto'g'ri qarorlar qabul qilishi mumkin) yoki ahamiyatsiz bo'lishi mumkin.

Buzib ko'rsatishlar paydo bo'lishiga sabab bo'lgan iqtisodiy sub'ektning ichki xo'jalik yuritish faoliyatiga mansub omillar quyidagilardir:

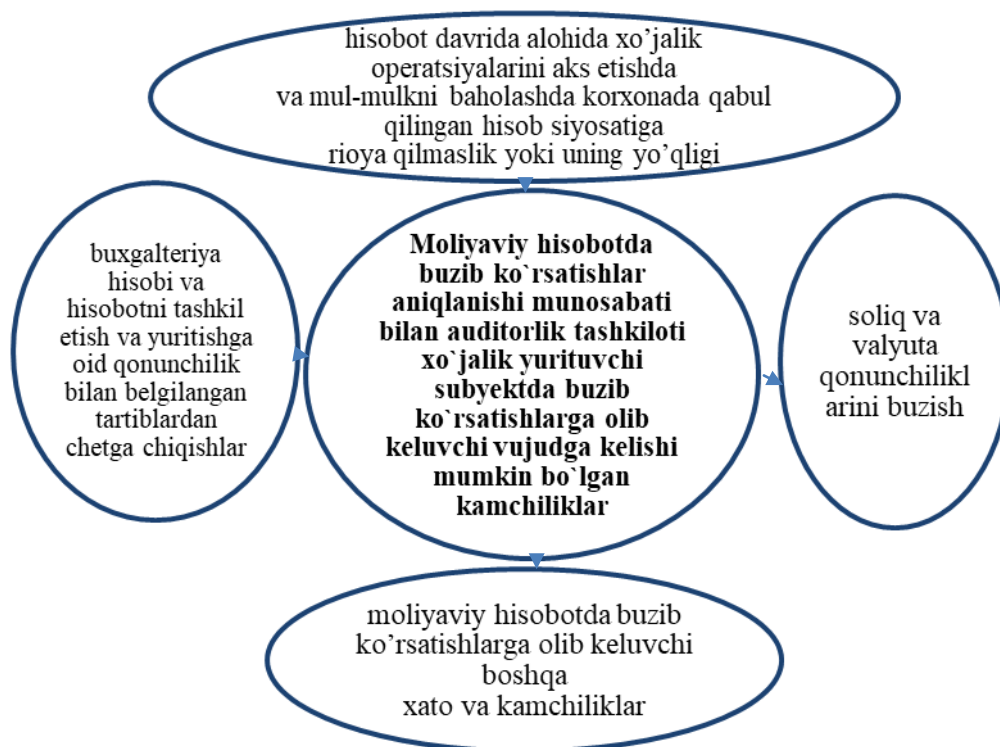


2.4-rasm. Auditorlik tashkiloti moliyaviy hisobotni buzib ko'rsatish lar paydo bo'lishiga sabab bo'lgan iqtisodiy sub'ektning ichki xo'jalik yuritish faoliyatiga mansub omillar³⁷

Tekshirilayotgan xo'jalik yurituvchi subyektning moliyaviy hisobotida buzib ko'rsatish mavjud bo'lishini hisobga olib, auditor tashkiloti auditorlik muolajalarini ishlab chiqish jarayonida moliyaviy hisobotdagi buzib ko'rsatish tavakkalchiligini baholaydi. Shuning bilan bir qatorda, auditorlik tashkiloti moliyaviy hisobotda buzib ko'rsatish mavjud ekanligi holatlarini ataylab izlab topishi tavsiya etilmaydi.

Xo'jalik yurituvchi sub'ektning moliyaviy hisobotida buzib ko'rsatish aniqlangan holda auditorlik tashkiloti ularni tekshirilayotgan hisobotga barcha ahamiyatli tomonlardan ta'sirini baholashi lozim.

³⁷70-AFMS asosida muallif tomonidan tuzilgan.



2.4-rasm. Moliyaviy hisobotda buzib ko'rsatishlarga olib kelishi mumkin bo'lgan kamchiliklar³⁸

Audit o'tkazish jarayonida auditorlik tashkiloti moliyaviy hisobotni buzib ko'rsatish tavakkalchiligini baholashi lozim. Bunda ataylab va bilmagan holdaham buzib ko'rsatish paydo bo'lishiga ta'sir etuvchi muayyan omillar mavjudligini nazarda tutish kerak.

Buzib ko'rsatishlar hosil bo'lishiga sabab bo'luvchi iqtisodiy sub'ekt tekshiruv-xo'jalik faoliyatini amalga oshiruvchi aniq bir tarmoq va umuman mamlakat iqtisodiyotini xususiyatlari holatini aks etuvchi omillar quyidagilardan iborat:

- iqtisodiyot tarmog'i va umuman mamlakat iqtisodiyoti holati, inqiroz, depressiya yoki yuksalish;

- tarmoq inqiroz holatida bo'lishi munosabati bilan iqtisodiy sub'ekt inqiroz holatiga tushib qolish ehtimolining oshishi;

- iqtisodiy sub'ektning ishlab chiqarish faoliyati, ishlab chiqarish texnologik xususiyatlari.

Moliyaviy hisobotda buzib ko'rsatishlar aniqlanganda auditor

³⁸ Muallif tomonidan tuzilgan.

quyidagilardan kelib chiqib, ishlab chiqilgan auditorlik muolajalarini qaytadan to'g'rilab chiqishi lozim:

- korxonada sodir etilgan va buzib ko'rsatishlarga olib kelgan xato va kamchiliklar turlaridan;

- aniqlangan buzib ko'rsatishlar ahamiyatliligi darajasidan;

- tekshiruv davom etganda buzib ko'rsatishlar kelib chiqishi tavakkalchiligi va buzib ko'rsatishlar aniqlanmay qolinishi tavakkalchiligidan.

Agar auditor holatlar bo'yicha ahamiyatli buzib ko'rsatishni aniqlasa, u ushbu masalani xo'jalik yurituvchi sub'ekt rahbariyati bilan muhokama qilishi lozim. Rahbariyat bilan masala yuzasidan muhokama o'tkazilganda auditor boshqa ma'lumotlar va rahbariyatning auditor so'rovlariga javoblari asoslanganligiga har doim ham to'g'ri baho bera olmaydi va, shu bois, u haqiqatdan ham fikrlar va mulohazalarda farqlar mavjudligini ko'rib chiqishi lozim.

Auditorlik tashkiloti moliyaviy hisobotda aniqlangan buzib ko'rsatishlar to'g'risidagi ma'lumotlarni majburiy audit o'tkazishda moliyaviy hisobot to'g'risidagi auditorlik xulosasiga, turli maqsadlar yo'nalishida o'tkazilgan tashabbusli audit o'tkazishda esa - auditorlik hisobotiga kiritishi lozim.

Agar buxgalterlik (tekshiruv) hisobni yuritish, tegishli hisobotlarni tuzish va O'zbekiston Respublikasi qonunchiligiga rioya qilish bo'yicha ko'rsatilgan kamchiliklar audit o'tkazish chog'ida buyurtmachi korxona tomonidan tuzatilmasa, buxgalterlik (tekshiruv) hisobotning ishonchliligini tasdiqlash mumkin emasligi to'g'risida auditorlik tekshiruvining xulosasida yoziladi.

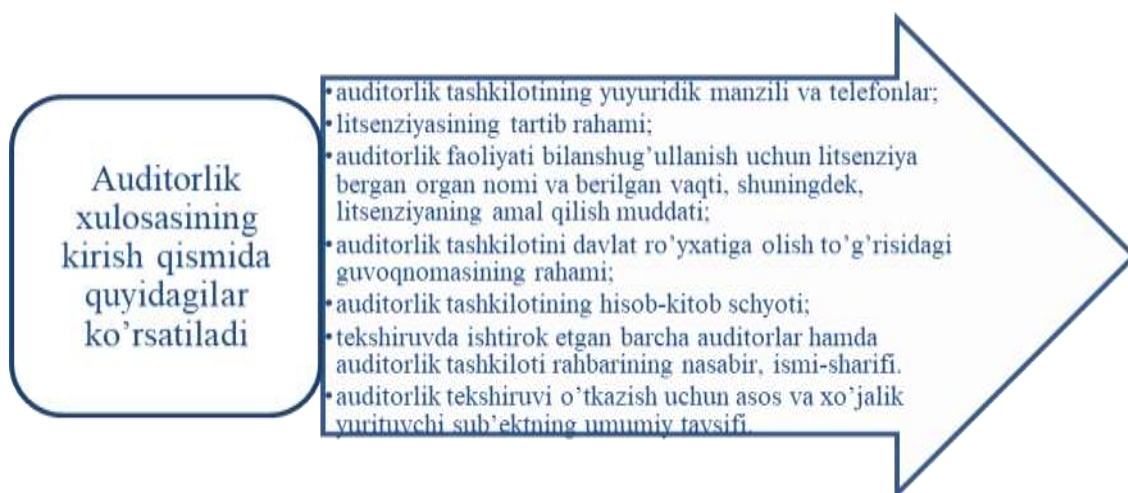
Auditorlik xulosasi buxgalterlik (tekshiruv) hisobotning tarkibiy qismi bo'lib, undan foydalanuvchilar uchun ushbu hisobot ishonchliligi axborot manbasi bo'lib xizmat qiladi. Buxgalteriya hisobotidan foydalanuvchilar auditorlik xulosasida bayon qilingan fikrga tayanib, auditorga yoki auditorlik firmasiga ishonch bildiradilar. Ushbu ishonch, eng avvalo, auditor tomonidan bajarilgan ishning sifati bilan qo'lga kiritiladi va oqlanadi.

Auditorlik xulosasi auditorlik hisoboti asosida tuziladi va auditorlik xulosasi

auditor (auditorlar), auditorlik tashkilotining rahbari tomonidan imzolangan va auditorlik tashkiloti muhri bilan tasdiqlangan bo'lishi kerak³⁹.

Audit natijalari korxonadagi jarayonlar va moliya-xo'jalik faoliyati natijalarini tashkil etish va hisobga olishni xolisona aks ettirishi lozim. Shuningdek, davlat organlari topshirig'iga binoan o'tkazilgan tekshiruv natijalari bo'yicha tuzilgan auditorlik xulosasi O'zbekiston Respublikasi protsessual qonunchiligiga muvofiq tayinlangan ekspertiza xulosasiga tenglashtiriladi.

Auditorlik xulosasi uchta: kirish, ta'kidlovchi va yakunlovchi qismdan iborat bo'lishi lozim. Ularning mazmunini tushunish uchun quyidagi rasmlar bilan tanishib chiqamiz.



2.5-rasm. Auditorlik xulosasining kirish qismi tarkibi⁴⁰

Shu bilan birga auditorlik xulosasining **kirish** qismida tekshiruvdan o'tkazilgan moliyaviy hisobotlar ro'yxati, sanasi va hisobot davri ko'rsatilgan holda aks ettirilishi lozim. Shuningdek, kirish qismida auditorlik tekshiruvdan o'tkaziladigan hisobotning tayyorlanishi va ishonchliligi uchun ma'suliyat xo'jalik yurituvchi sub'ekt rahbariyatiga yuklatilishi, mazkur moliyaviy hisobot bo'yicha berilgan auditorlik xulosasi uchun esa auditorlik tashkiloti javobgar ekanligi ko'rsatilishi lozim.

2. Auditorlik xulosasining ta'kidlovchi qismida auditorlik xulosasi

³⁹ O'zbekiston Respublikasining 1992 yil 9 dekabrda qabul qilingan o'zgartishlar va qo'shimchalar kiritilib Toshkent sh., 2000 yil 26 may, 78-II-son bilan yangi tahrir qilingan "Auditorlik faoliyati to'g'risida"gi qonuni. 19-modda.

⁴⁰ 70-sonli AFMS asosida muallif tomonidan tuzilgan.

AFMSGa muvofiq o'tkazilganligi ta'kidlanishi lozim.

Ta'kidlovchi qism moliyaviy hisobot va boshqa tekshiruv axborotlarning ishonchliligini va qonunchilikka, hamda xo'jalik yurituvchi sub'ekt moliya-xo'jalik faoliyatining haqiqiyahvoliga muvofiqligini baholashini ko'rsatishi lozim. Shuningdek, ta'kidlovchi qismda o'tkazilgan auditorlik tekshiruvi fikr bildirish uchun yetarli asos berishi to'g'risida auditorlik tashkilotining tasdig'i aks ettirilishi lozim.

3. Auditorlik xulosasining yakunlovchi qismida xo'jalik yurituvchi sub'ektning buxgalterlik (tekshiruv) hisoboti ishonchliligi va qonunchilikka muvofiqligini tasdiqlash to'g'risida yozuv yoziladi.

Tekshiruv auditorlik tashkiloti tomonidan o'tkazilganda, auditorlik xulosasini auditorlik tashkilotining rahbari yoki auditorlik tashkilotining u vakolat bergan boshqa xodimi imzolaydi va auditorlik firmasi muhri bilan tasdiqlaydi.

Xo'jalik yurituvchi sub'ekt faqat auditorlik xulosasining yakuniy qisminigina manfaatdor shaxslarga taqdim qilishi lozim. Shu munosabat bilan auditorlik xulosasining tahliliy qismi va yakuniy qismi alohida imzolanishi va muhrlanishi mumkin.

Auditor buxgalterlik hisobi va hisobotining sifati to'g'risida ishonch bilan auditorlik xulosasi tuza olish uchun yetarli darajada ishonchli dalillar tuplay olmagan vaqtda xulosa tuzmaydi. Bunday holat auditorlik tekshiruvi hajmining cheklanganligi oqibatida moliyaviy hisobot to'g'risida fikr bildirish uchun auditorlik dalil-isbotlar yetarli bo'lmaganida yuzaga keladi.

O'zbekiston Respublikasi qonunchiligiga muvofiq shartnoma tuzuvchi auditorlik tashkiloti va mijoz-korxona tadbirkorlik sub'ektlari sifatida teng huquqli bo'lsa ham maqomi bo'yicha teng bo'la olmaydilar, chunki auditorlik tashkiloti tekshiriladigan xo'jalik tizimini nazorat qiladi. Bundan mijoz-korxona ma'muriyati auditorlik tashkilotining xulosa tuzishdan voz kechishetimoli oldindan aniqlanib qo'yilishiga rozi bo'lishi lozim degan xulosa kelib chiqishi mumkin. Umuman olganda, bunday ehtimollik juda kam uchraydi, ammo qonunchilikda belgilab qo'yilgan.

Auditorlik xulosasi tuzishdan voz kechish ayrim maxsus hollarda yuzaga keladi. Bular: auditor mustaqilligini yo'qotishi, balans tuzilgan sanadan keyigi sodir bo'lgan jiddiy hodisalar yoki vaziyatning noaniqligi, xo'jalik yurituvchi sub'ekt tomonidan, yoki ayrim murakkab vaziyatlar tufayli audit o'tkazishsohasining cheklab qo'yilishi.

Auditorning xulosa tuzishdan voz kechishi yozma ravishda, №70-AFMS da ko'rsatilgan shakl bo'yicha rasmiylashtirilib, uning mazmuni juda ham puxta asoslangan bo'lishi lozim.

Auditorlik tekshiruvi hajmining cheklanganligi- bu xo'jalik yurituvchi sub'ekt vakillari yoki uchinchi shaxslarning, boshlab qo'yilgan auditorlik tekshiruvini, auditor auditorlik xulosasi tayyorlash uchun yetarli deb hisoblaydigan qajmda o'tkazishga to'shinlik qilishga haratilgan ochiqdan-ochiq ko'rsatadigan qatti-harakatlari yoki harakatsizligidir.

Auditorlik xulosasi tuzishdan voz kechish ariza ko'rinishida bo'lib, «Auditorlik tashkilotining auditorlik xulosasi tuzishdan voz kechish to'g'risidagi arizasi»deb nomlanadi.

Agar modifikatsiyalangan xulosa tuzilsa yoki xulosa tuzilmasa, auditor ta'kidlovchi qismda tekshiruv natijalarini, aniqlangan amaldagi qonunchilik buzilishi faktlarini va korxona faoliyatidagi boshqa kamchiliklarni batafsil bayon qiladi.

Auditorlik xulosasi kamida uch nusxada tuzilib, uning ikki nusxasi auditorlik tekshiruvi buyurtmachisi ya'ni korxona rahbariyatiga taqdim qilinadi.

Xo'jalik yurituvchi sub'ektlar auditorlik tekshiruvi yakunlanganidan so'ng 15 kun ichida auditorlik xulosasining bir nusxasini o'zlari joylashgan qududdagi soliq organiga taqdim qiladilar.

Auditorlik xulosasi moliyaviy hisobotdan foydalanuvchilar uchun tushunarli bo'lib, unda auditorning ikkilanish va(yoki) noroziligidan kelib chiqqan cheklashlar aniq ko'rsatilishi lozim. Auditorlik xulosasi barcha moliyaviy hisobotdan foydalanuvchilar olish imkoniga ega bo'lgan ochiq axborot

hisoblanadi. Auditorlik xulosasi tegishli moliyaviy hisobotlar bilan birgalikda xo'jalik yurituvchi sub'ekt tomonidan chop ettirilishi mumkin.

Agar ko'rsatilgan kamchiliklar buxgalteriya hisobotining haqqoniyligiga ta'sir qilmaydigan bo'lsa, auditor xulosa tuzishga kirishadi. Aks holda auditor buxgalteriya hisobiing yuritilishi va korxona tomonidan taqdim qilingan hisobotlar to'g'riligini tasdiqlashdan bosh tortishi lozim. Faqat ko'rsatilgan kamchiliklar tugatilgandan so'nggina tekshiruvlarni yakunlashi va ularning natijalari bo'yicha xulosa tuzish mumkin. Buxgalteriya hisobi yuritish va hisobot tuzishdagi kamchiliklarni tugatish uchun korxonaga berilgan vaqt, odatda, agar bunday ishlarning jiddiyligi va sermenatligi real baholansa, ikki - uch oydan oshmasligi lozim.

Auditorga barcha zarur ma'lumotlar o'z vaqtida taqdim etilmagan yoki buzib ko'rsatilgan holda taqdim etilganligini u bilmagan bo'lsa, bunga auditor javobgar hisoblanmaydi. Bu hollarda barcha javobgarlik zarur ma'lumotlarni auditorga taqdim etishi lozim bo'lgan, tekshirilayotgan korxona ma'muriyati va uning ma'sul xodimlariga yuklatiladi.

Shu boisdan, korxona rahbari va moliya-hisob xizmati xodimlari oldindan, auditorlik xulosasini oxirgi tahrirda tuzgunga qadar tanishib chiqishlari, agarda ularda ayrim holatlarga nisbatan norozilik, mulohaza yoki qandaydir takliflari bo'lsa, ushbu bildirilgan fikrlar diqqat bilan eshitilib, korxona xodimlari ishtirokida muhokama qilinishi va asoslangan holdachiharib tashlanishi yoki e'tiborga olinib, xulosaning oxirgi taxririda inobatga olinishi lozim.

Shuningdek, agar tekshiruvda hech qanday jinoyatga oid holat aniqlanmagan bo'lsada, xulosalarni ochiqdan-ochiq yoki niqoblangan ishoralar bilanshakllantirish mumkin emas. Ammo, shunga haramasdan korxona ishida suiste'mol hollari uchrasa, sudlov-tergov organlari tomonidan chuqur tekshirilib, ular ochib tashlanadi. Yana bir marta shuni ta'kidlash lozimki, auditor xulosada faqat qo'l ostidagi hujjatlar yoki aniq formulalar, retsepturalar, normalar, limitlar va boshqa ma'lumotlarga asoslangan, benuqson, aniq hisob-kitoblar bilan tasdiqlangan faktlarni keltirishi lozim.

Auditorlik xulosasida hech qanday taxminlar, gumonlar, mish-mishlar va boshqa tasdiqlanmagan manbalardan olingan ma'lumotlarni keltirish mumkin emas. Shuningdek, xulosada judayam badiiylashtirilgan so'zlar, keltirilgan faktlar bo'yicha sharqlar, masalan, «o'ta ketgan, ashaddiy sovuqqonligi natijasida. . .» kabi jumlar bo'lmasligi kerak⁴¹.

Auditorlik tekshiruvi yakunlanganidan so'ng barcha materiallar (ishchi va analitik jadvallar, hisob-kitoblar, auditorlik tekshiruvi va xulosalar hamda ekspertiza dalolatnomalarining birlamchi nusxalari, hisob xodimlari, moddiy javobgar shaxslar va boshqalarning tushuntirish xatlari) har bir tekshirilgan korxona uchun maxsus ochilgan papkalarda saqlanishi lozim.

Auditor hisobotidagi ma'lumotlar mijoz rahbariyati uchun buxgalteriya hujjatlarida, ichki nazorat tizimida mavjud bo'lgan va moliyaviy hisobotlarda noto'g'ri ma'lumotlarning yuzaga kelishiga sabab bo'luvchi kamchiliklarni o'rganish imkonini beradi. Shuningdek, hisobotda korxonaning buxgalteriya va ichki nazorat tizimida aniqlangan kamchiliklarni bartaraf etish yuzasidan amaliy takliflar ham keltiriladi.

Auditorlik xulosasi auditorlik tashkilotining muhri bilan tasdiqlanishi va auditorlik tashkiloti auditorlik xulosasi shaklining bir xilligiga rioya qilishi kerak.

Xulosadan foydalanuvchilarda shu xulosa ma'lumotlariga asosan turli tasavvurlar hosil bo'lishi mumkin emas, ya'ni xulosa barcha foydalanuvchilar uchun bir xilda tushunarli bo'lishi shart.

Auditorlik xulosasi barcha yuridik va jismoniy shaxslar, davlat va mahalliy o'z-o'zini boshqarish organlari uchun yuridik maqomga ega bo'lgan hujjat hisoblanadi.

Auditorlik firmasining xulosasi barcha korxonalarning moliyaviy hisobotlariga majburiy tartibda ilova qilinishi zarur.

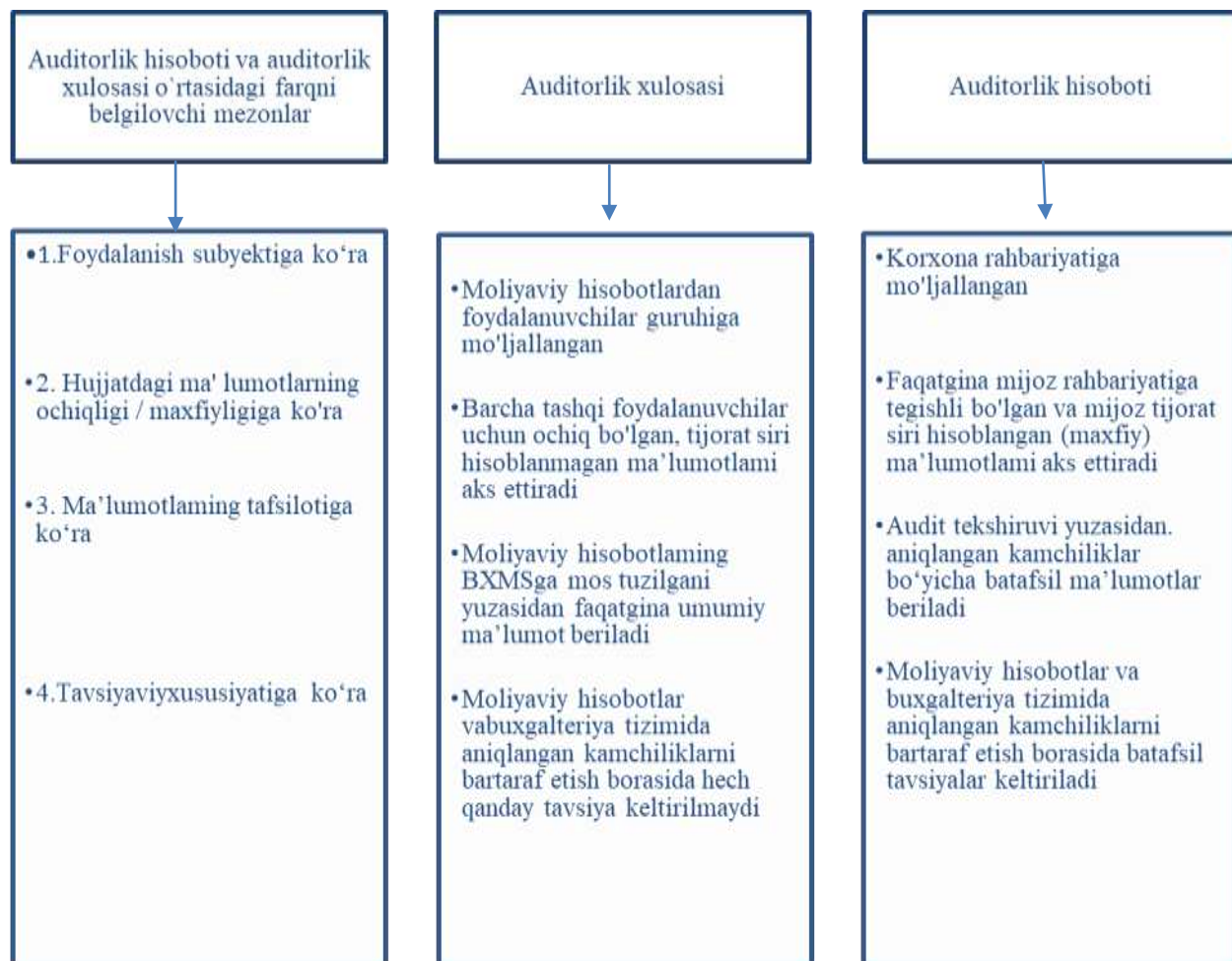
Auditorlik tashkiloti auditorlik xulosasida modifikatsiyalangan fikrni bildirishi kerak, agarda:

- a) olingan auditorlik dalillari asosida umumiy holda ko'rilayotgan

⁴¹K.Ahmadjonov, I.Yakubov. "Audit asoslari", Toshkent. "Iqtisod-moliya" 2010-yil, 237-248-betlar.

moliyaviy hisobot muhim buzib ko`rsatishlarga ega bo`lsa;

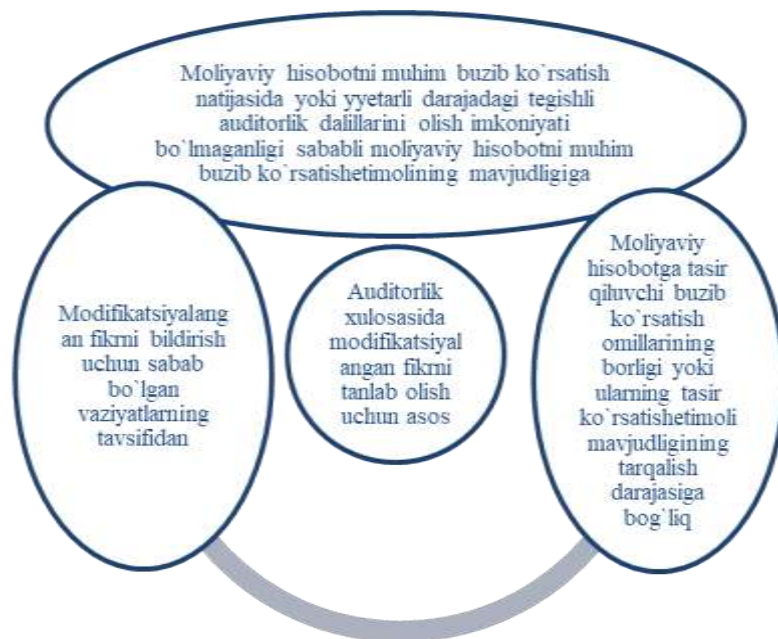
b) umumiy holda ko`rilayotgan moliyaviy hisobot muhim buzib ko`rsatishlarga ega emasligini aniqlash uchun yetarli darajadagi tegishli auditorlik dalillarini olish imkoniyati bo`lmasa.



2.6-rasm. Auditorlik hisoboti va auditorlik xulosasi o`rtasidagi farq⁴²

Yuqoridagi rasmga ko`ra auditorlik hisoboti va auditorlik xulosasi o`rtasidagi asosiy farq bu hujjatlardan olinishi mumkin bo`lgan ma`lumotlarning ko`lamidadir. Chunki, ular orasidagi farqni ifodalovchi mezonlar, jumladan, foydalanish sub`ektiga ko`ra, ma`lumotlarning ochiqqligi yoki maxfiyligi, ma`lumotlarning tafsilotiga ko`ra, tafsiyaviy xususiyatiga ko`ra kabilar bilan bir-biridan farq qiladi.

⁴²K.Ahmadjonov, I.Yakubov "Audit asoslari" Toshkent "Iqtisod-Moliya" 2010-yil, 239-240 betlar asosida muallif tomonidan tayyorlandi.



2.7-rasm. Auditorlik xulosasida modifikatsiyalangan fikrni tanlab olish uchun asos⁴³

Yuqorida bayon etilgan ma'lumotlar va rasmlardan ko'rinib turibdiki, 70-AFMSda barcha turdagi auditorlik xulosalarini berish mezonlari batafsil yoritib berilgan.

2.2. Auditorlik hisoboti va xulosasini tuzish hamda taqdim etishdagi mavjud muammolar, ularni bartaraf etish yo'nalishlari

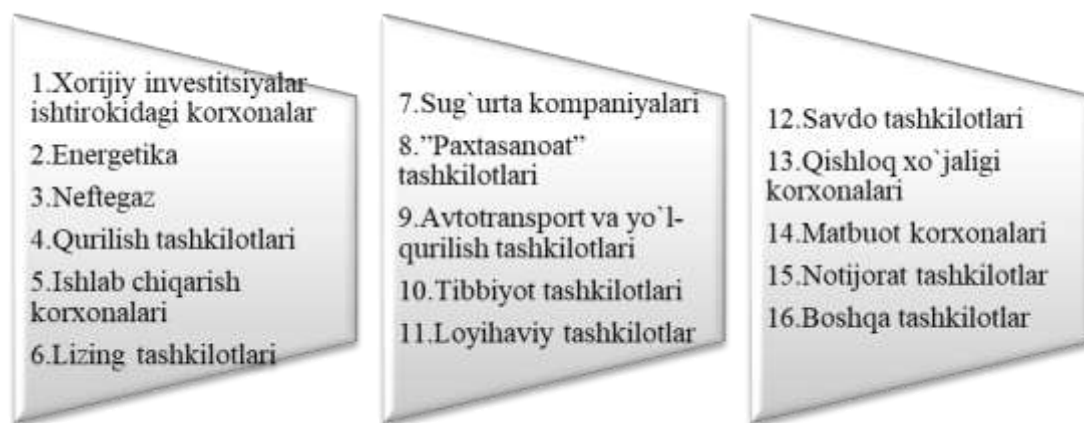
O'zbekiston Respublikasi Prezidentining 2015 yil 24 apreldagi PF-4720-sonli "Aktsiyadorlik jamiyatlarida zamonaviy korporativ boshqaruv uslublarini joriy etish chora-tadbirlari to'g'risida"gi farmonida 2015-2018 yillarda barcha aktsiyadorlik jamiyatlari yillik moliyaviy hisobotini nashr etishi va uni moliyaviy hisobotning xalqaro standartlariga muvofiq tayyorlash va auditning xalqaro standartlariga muvofiq tashqi auditdan o'tkazilishi belgilangan.

Men amaliyot o'tagan MChJ shaklidagi "NAZORAT-AUDIT" auditorlik tashkiloti auditorlik faoliyatini amalga oshirish uchun O'zbekiston Respublikasi Moliya Vazirligi tomonidan berilgan 2008-yil 28 iyulda litsenziya orqali faoliyat yuritayotgan tashkilot bo'lib, barcha xo'jalik yurituvchi subyektlarda auditorlik

⁴³ 70-AFMS asosida muallif tomonidan tuzilgan.

tekshiruvini amalga oshirishga ruxsat berilgan.

O`z faoliyati davomida ushbu auditorlik tashkiloti quyidagi turdagi tashkilotlarda auditorlik tekshiruvlarini o`qzagan va ularning moliyaviy holatini aks ettiruvchi auditorlik hisoboti va xulosalarini shakllantirgan hamda taqdim etgan (tashkilotning mijozlari nomi batafsil keltirilgan ro`yhat ilmiy tadqiqot ishiga ilovada keltirilgan):



2.8-rasm. "NAZORAT-AUDIT" auditorlik tashkiloti tomonidan xizmat ko`rsatilgan tarmoq va sohalar yo`nalishlari⁴⁴

Amaliyot davomida "NAZORAT-AUDIT" auditorlik tashkilotlarida auditorlik hisoboti va xulosalari auditorlik faoliyatining milliy va xalqaro standartlarga asoslangan holda tuzilishi ma`lum bo`ldi. Dissertatsiyaning ushbu bobini yoritish, yani auditorlik hisoboti va xulosalarini tuzish va taqdim etishdagi muammolarni bevosita o`rganish hamda bartaraf etish yo`nalishlarini belgilash uchun men amaliyot davrida guvoh bo`lgan "«SARDOBA PARRANDA»" xo`jalik yurituvchi subyektida bo`lib o`tgan auditorlik tekshiruvi natijalari aks ettirilgan auditorlik hisobotining qisqacha mazmuni bilan tanishtirmoqchiman.

Auditorlik hisoboti foydalanuvchilar, ya`ni, sarmoyadorlar, korxona egalari va nazorat organlari uchun ahamiyatli hamda rahbariyat uchun moliyaviy va xo`jalik faoliyatdagi mavjud muammolarni o`rganish, tahlil qilish, ularni bartaraf etish va istiqbol uchun qarorlar qabul qilishda asosiy hujjat ekanligi hisobga oladigan bo`lsak, undagi ma`lumotlarning bunday taqdim etilishi auditorlik hisobotidan ko`zlangan maqsadga olib kelmaydi. Hisobot raqamlarni taqqoslama

⁴⁴«NAZORAT-AUDIT» auditorlik tashkiloti tomonidan taqdim etilgan ma`lumotlar asosida tayyorlandi

diagrammalar, jadvallar, rasm va rasmlarga joylashtirib ifodalasa, faoliyatdagi dinamik o'zgarishlar va ularga sababni aniqlab, tahlil natijalari unumdorligini oshiradi. Shuningdek, hisobotning shaffofligi uni matnni qayta va qayta o'qib, ulardan kerakli tasavvurni paydo qilishda emas, undagi ko'rsatkichlarni sodda, qisqa va maqsadli taqdim etilganidan belgilanadi.

Auditorlik hisobotlaridagi yana bir muammo, yuqoridagi muammodan kelib chiqadi. Bizningcha, auditorlik hisobotlarida ko'rsatkichlarni bu tarzda aks ettirishning o'zi emas, balki barcha auditorlik tashkilotlari uchun ma'lumotlarning turiga qarab qaysi ko'rinishda taqdim etishning me'yoriy shakllari va ularni tahlil qilish amalini bajaradigan yagona qolip-dastur kerak. Masalan, hissadorlar va hissalar to'g'risidagi ma'lumotlar ulushli diagrammalar, ko'rsatkichlar dinamikasi gistogramma orqali, matnli axborotlar esa SmarArt taqdimot grafik elementlari orqali ifodalansa, axborotni tahlil qilish samarasi oshgan bo'lardi.

Auditorlik hisobotidagi keyingi muammo ham tahliliy amallar bilan bo'g'liq bo'lib, xorijiy tajriba va amaliyotdan kelib chiqqan holda tahliliy amallarni bajarish bilan bog'liq milliy va xalqaro standartlar tahlil qilindi. Shuni ta'kidlash kerakki, ushbu masala bo'yicha auditning xalqaro standartlari mavjud bo'lib, uni O'zbekiston Respublikasi Qishloq va suv xo'jaligi vazirligiga tegishli tashqi audit o'tkaziladigan subyektlar amaliyotiga joriy qilinishi auditorlik hisobotlari va xulosalarini chet ellik investorlar uchun tushunarli va ular o'qiy oladigan shaklda yetkazib berish imkoniyatini yaratadi. Biroq, chet ellik investorlar uchun auditorlik hisobotlaridagi nafaqat tahliliy ma'lumotlar, balki ular ifodalangan hujjat tili ham tushunarli bo'lishi lozim. Ilmiy tadqiqot ishida ma'lum bo'lishicha, mahalliy auditorlik tashkilotlari taqdim etilayotgan hisobotlar aksariyat hollardagi barcha foydalanuvchilar uchun tushunarli tilde yozilgan. Masalan, open-info.uz internet sahifasida taqdim etilayotgan auditorlik xulosalari faqat bir nusxada taqdim etilgan (rus yoki o'zbek tillarida). Xorijiy investorlarning barchasi uchun tushunarli bo'lgan ingliz tilida esa juda kam mahalliy auditorlik tashkilotlari auditorlik xulosalarini taqdim etgan.

Bundan tashqari, barcha rivojlangan davlatlarda auditorlik faoliyati, ularga

oid muammolar va ularni hal qilish yo'llari, faoliyat yuritayotgan auditorlik tashkilotlarining reytingi bayon qilingan maxsus jurnallar mavjud (masalan, RFda «Auditor», «Auditorskie vedomosti», «Buxgalterskiy uchet»; «Accounting cost» va h.k.lar). Ya'ni, auditorlik faoliyati natijalarini aks ettiruvchi ikki hujjat to'g'risidagi muammolarni mamlakat miqyosida yagona muhokama qilsa bo'ladigan ommaviy axborot vositasi yo'q. Bu kabi ommaviy axborot vositalarida, auditor va auditorlik tashkilotlari haqida, ularning xizmat ko'rsatish darajasi reytingi, tashkilotdagi auditorlarning malakasi, ish staji, muammoni hal qilishda ilmiy yondoshuvi va albatta, xizmat haqi to'g'risidagi ma'lumotlar mujassam bo'lsagina, mijozlar o'z biznesini qaysi auditorni yollab yoki auditorlik tashkilotini tekshiruvga jalb qilishida bir tomondan auditorlik bozorida raqobat paydo bo'ladi va auditorlik hisoboti va xulosasi yanada modifikatsiyalashadi.

Amaliyot davrida to'qnashilgan bo'lmasada, maxsus savollar bo'yicha auditorlik hisoboti shaklini ishlab chiqish ham dolzarb masala hisoblanadi. Chunki ushbu masala bo'yicha umumiy tartib ishlab chiqilmaganligi va ushbu masalada ilmiy izlanish olib borish zaruriyatini vujudga keltiradi. Maxsus savollar bo'yicha tekshiruvlarni amalga oshirish jarayonida auditor oldiga qo'yilgan masalalarni umumiy va maxsus shakllarga bo'lib olishimiz lozim. Bunda auditor oldiga qo'yilgan vazifaga qarab uning audit qilish jarayonida qanday savollarni o'rganishi, ushbu savollarni qo'yilishi bo'yicha tuzilgan auditorlik rejasi va dasturi asosida tahliliy amallar tashkil qilinadi. Mazkur savollarni tekshirish buxgalteriya hisobining ko'rsatkichlari, schyotlardagi axborotlar, moliyaviy hisobotlar va ularning axborot ta'minotini o'rganishdan boshlanadi hamda shu asosda audit o'tkazish uchun auditorlik guruhi shakllanadi⁴⁵.

Auditorlik hisobotlaridagi tahliliy amallar bilan bog'liq muammoni bartaraf etish uchun yechim sifatida berilgan taklifga qo'shimcha ravishda tahlil natijalariga ko'ra yuzaga keladigan muammo boshqa aksiyadorlik jamiyatlari tomonidan yoki umuman jahon amaliyotida qanday hal etilgani bo'yicha ma'lumotlarni qo'shib

⁴⁵ I.N.Qo'ziyev. "Iqtisodiyotni modernizatsiyalash sharoitida auditorlik hisobotini tuzish va umumlashtirish va metodologiyasini takomillashtirish" mavzusidagi doktorlik dissertatsiyasi avtoreferati. Toshkent-2017. 27-bet.

o`tish rahbariyat uchun auditorlik hisobotidan yanada unumli foyda olish imkonini beradi.

“SARDOBA-PARRANDA” AJda auditorlik tekshiruvlarini o`tkazish natijasida tuzilgan auditorlik hisoboti va xulosasini o`rganish davomida ushbu hujjatlarni rasmiylashtirish sohalar va tarmoqlarning o`ziga xos xususiyatlarini inobatga olgan holda alohida-alohida namunaviy shaklni ishlab chiqishni taqozo etishi muammosi ma`lum bo`ldi va muammoning yechimi uning o`zida ko`rinib turibdi.

«SARDOBA PARRANDA» AJni 1.01.2016 dan 1.01.2017-yilgacha bo`lgan davrdagi moliyaviy faoliyati yuzasidan o`tkazilgan auditorlik tekshiruvi natijalari aks ettirilgan auditorlik hisoboti kirish qismida auditorlik tashkilotining rekvizitlari, shu jumladan auditorlik faoliyatini amalga oshirish uchun berilgan litsenziyaning raqami va sanasi, auditorlar va auditorlik tekshiruvida qatnashgan boshqa shaxslar haqida ma`lumotlar, hamda auditorlik tekshiruvini o`tkazish uchun asos va xo`jalik yurituvchi sub`ekt faoliyatining umumiy tavsifi ko`rsatilgan. Ushbu qismni batafsil ilovada ko`rishimiz mumkin. Kirish qismining so`nggida auditorlik tekshiruvi 25.09.2017 yil kunida boshlanib 31.10.2017 kunida tugallangani haqida ma`lumot berib o`tilgan.

70-AFMSga asoslangan holda auditorlik hisobotining tahliliy qismida quyidagi ma`lumotlar aks ettirildi:

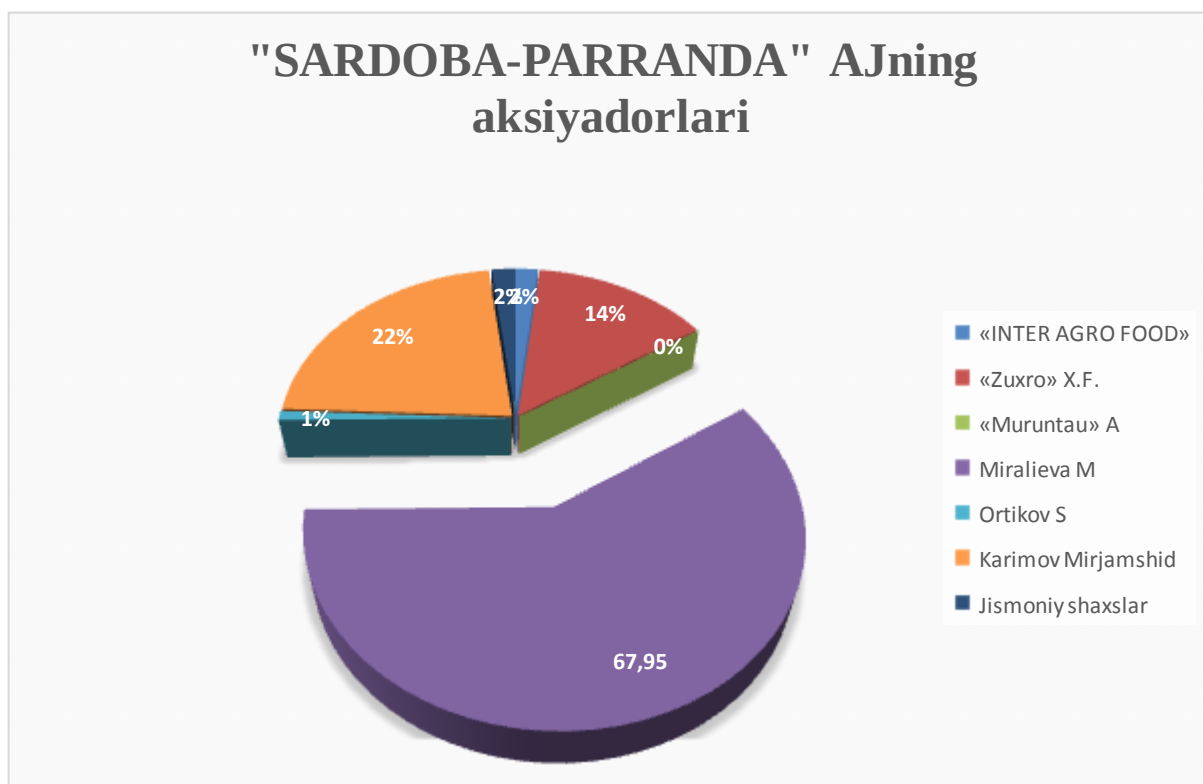
«SARDOBA PARRANDA» aksiyadorlik jamiyati «Xondamir» aksiyadorlik jamiyati vorisi sifatida Navoiy shahar hokimligining 10.07.1997 yil kunidagi 1096-07 sonli qarori asosida tashkil topib Navoiy viloyati Adliya boshqarmasi tomonidan 22.06.1997 yilda 32/282 reyestr orqali xo`jalik yurituvchi subyekt sifatida nizomi ro`yxatdan o`tgan. Karmana tuman xokimligini 12.06.2009 yilda 32/282-001/004 sonli qaroriga asosan qayta ro`yhatdan o`tgan. Soliq to`lovchi yuridik shaxs sifatida Karmana tuman DSIidan ro`yhatdan o`tib 200003211 raqamli STIR berilgan. Statistika boshqarmasi tomonidan korxona va tashkilotlarni yagona davlat reyestiriga kiritilganligi to`g`risida 1000/2-raqamli guvohnoma berilgan. OKPO kod 00757890. OKONX kod 21243. SOATO kod 1712234. FS.

Kod 144 KOMF kodi 1150. Tekshirishga kiritilgan davrda to'liq direktor lavozimida Miraliev. A shartnoma va barcha moliyaviy hujjatlarga birinchi imzo huquqi bilan Bosh hisobchi lavozimida Nigora Nosirova ikkinchi imzo huquqi bilan to'liq tekshirish kunigacha ishlab kelgan. Jamiyatni tasdiqlangan nizomiga asosan faoliyat turlari quyidagidan iborat bo'lgan:

Parrandachilik, dehkunchilik mahsulotlari ishlab chiqarish va qayta ishlab sotish yordamchi xo'jaliklarni tashkil qilish hamda undan tovuq go'shti, tuxum uchun tuxum xonachalarini tayyorlash. Tikuv sexini tashkil qilish, vositachilik faoliyatlaridan iborat.

O'zbekiston Respublikasi Prezidentining 2006 yil 24 maydagi «Tadbirkorlik subyektlarini davlat ro'yhatiga olish va hisobga qo'yishning xabardor qilish tartibini joriy etish to'g'risida» gi PK-357- sonli qaroriga asosan ««SARDOBA PARRANDA»» aksiyadorlik jamiyatining yangi taxrirdagi ustavi 2015yil 12 iyun kunida № 32/ 282-001/004 soni bilan Karmana tuman hokimligidan qayta ro'yhatdan o'tgan. Korxonada 275 kishi ishlaydi. Jamiyatda ushbu tekshirishga kiritilgan davrda xazinachi vazifasida Raxmonov Zoxid ishlab kelgan. Xazinachini ushbu tekshirishga kiritilgan davrda 1.10.2017yil holatiga hisoboti bo'yicha qoldig'i 24114 so'm. Sanoqda ham 24114 so'mni tashkil etib hisoboti qoldig'ini sanoq bilan taqqoslaganda farq aniqlanmadi(sanoq va taqqoslash dalolatnomasi ilova qilingan).

Yuqorida aksiyadorlik jamiyatining umumiy kapitali to'g'risida qisqacha ma'lumot berilgan, biroq raqamlar matn ko'rinishida berilgani sababli hisobotdan foydalanuvchi rahbariyat a'zolariga korxonaning capital bilan bog'liq ma'lottlari haqida aniq tasavvur bermaydi. Bizningcha, auditorlik hisobotining ushbu qismida bo'lakli diagrammadan foydalangan holda ko'rsatkichlarni tadim etish maqsadga muvofiq bo'ladi. Quyida auditorlik hisobotlarida ulushlar haqidagi ma'lumotlarni aks ettirish bo'yicha namuna taklifi kiritilgan:



2.9-rasm. “«SARDOBA PARRANDA»” AJning aksionerlari hissalarini foizda⁴⁶

Jamiyatni xususiy kapitalini harakatlarini 1.01 2016 yildan 1.10.2017 yil holatiga taxlil qilinganida 1. 01. 2016 yil holatiga ustav kapitali 598 290,0 ming soʻm yil oxiriga ham 598 290,0 ming soʻmni tashkil etib ustav kapitali tarkibida oʻzgarish yoʻq, qoʻshimcha kapital yil boshiga 1 482 043,0 ming soʻm yil oxiriga ham 1 482 043,0 ming soʻm boʻlib qoʻshilgan kapitali tarkibida ham oʻzgarish yoʻq, Rezerv kapitali yil boshiga 1 028 536,0 ming soʻmm boʻlib tekshirishga kiritilgan davrda uzoq muddatli aktivlarni qayta baxolashdan 36 374 ming soʻm kirim boʻlib yil oxiriga 1 064 910 ming soʻmni tashkil etgan.

Hisobotning ushbu qismida esa taqqoslama jadvalning berilishi umumiy kapitalning tarkiban nimalardan tashkil topganligi va ulardagi oʻzgarishni koʻrishni osonlashtirgan boʻlardi. Quyida kapital tarkibini ifodalash boʻyicha taqqoslama jadval namunasi berilgan:

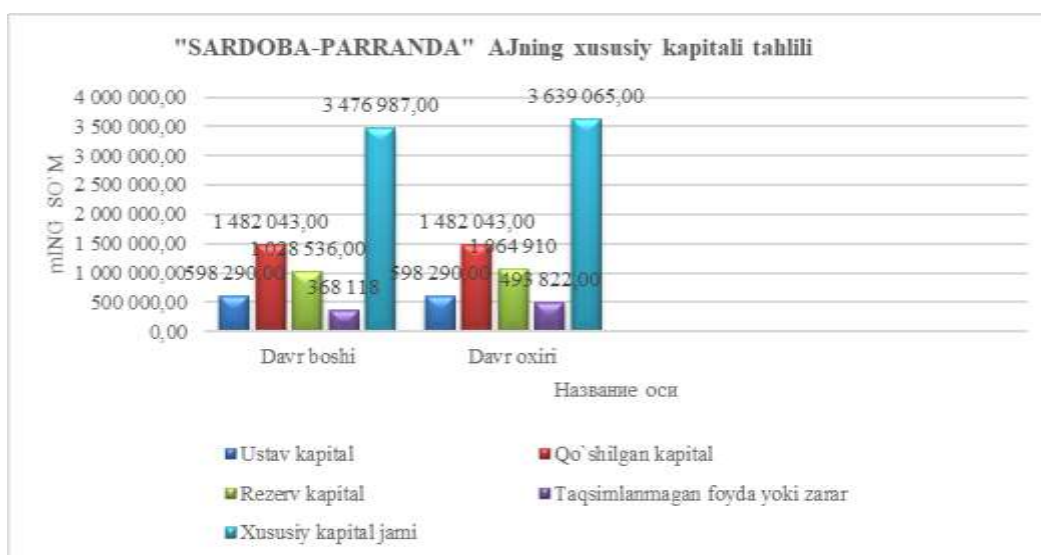
⁴⁶ “NAZORAT-AUDIT” auditorlik tashkilotining “«SARDOBA-PARRANDA»” AJda oʻtkazgan auditorlik tekshiruvlari natijalarida olingan maʼlumotga asoslangan holda muallif tomonidan tuzilgan

2.1-jadval.

Auditorlik hisobotidagi ko`rsatkichlarni aks ettirish uchun namunaviy jadvali⁴⁷

Ustav kapital		Qo`shilgan kapital		Rezerv kapital		Taqsimlanmagan foyda yoki zarar		Xususiy kapital	
Davr boshi, ming so`m	Davr oxiri, ming so`m	Davr boshi, ming so`m	Davr oxiri, ming so`m	Davr boshi, ming so`m	Davr oxiri, ming so`m	Davr boshi, ming so`m	Davr oxiri, ming so`m	Davr boshi, ming so`m	Davr oxiri, ming so`m
598 290,0	598 290,0	1 482 043,0	1482 043,0	1 028 536,0	1 064 910	368 118	493 822,0	3 476 987,0	3 639 065,0

Auditorlik hisobotlarida xususiy capital tahlili esa diagramma ko`rinishida yanada tushunarli bo`ladi:



2.10-rasm. "SARDOBA-PARRANDA" AJning xususiy kapitali tahlilining aks ettirish bo'yicha namuna⁴⁸

Bizningcha, ushbu ko`rinishda aks ettiriladigan raqamlar mazmuni auditorlik hisobotining foydalanuvchilari uchun tushunarliroq bo`ladi va yaqqol o`zgarishlarni tahlil qilish istiqbol uchun qarorlarni qabul qilishda vaqtni tejab, unumliroq natijalarga erishishga olib keladi.

Auditorlik hisobotini tahlil etishda uni tuzishdagi yuqorida eslatib o`tilgan muammo korxonaning boshqa bo`limlarini tekshirish natijalarini aks ettirishda

⁴⁷ «NAZORAT-AUDIT» auditorlik tashkiloti tomonidan taqdim etilgan ma`lumotlar asosida muallif tomonidan tayyorlandi

⁴⁸ «NAZORAT-AUDIT» auditorlik tashkiloti tomonidan taqdim etilgan ma`lumotlar asosida muallif tomonidan tayyorlandi.

ham aks etgan.

Hisob-kitoblar auditini o'tkazish jarayonida olingan ma'lumotlar ham matnli ko'rinishda ifodalangan. Vaholanki, raqamlarni aks ettirishda yana jadvallar va diagrammalardan foydalanish rahbariyat uchun pul mablag'lari to'g'risidagi axborotni osonroq tushuntirilishiga sabab bo'lardi.

Quyida hisobotning hisob raqamlari va undagi mablag'lar haqidagi ma'lumotlar auditorlik tashkiloti tomonidan taqdim etilgan ko'rinishidan namuna keltirilgan:

“Taftishga kiritilgan davrda jamiyat xazinasiga kirim va chiqim bo'lgan naqd pullarni hisobxona hisobotlari asosida taxlil qilinganda 01.10.2017 yil holatiga xazinada 3631 so'm naqd pul qoldig'i bo'lgan. Bank va ichki xo'jalik tushumlaridan 275 049 099 so'm naqd pul kirim bo'lgan.

Shu jumladan bankdan ish haqi to'lovlari uchun 109 268 831 so'm, nafaqa to'lovi uchun 6 546 566 so'm, maxsulot sotish hisobidan 100 011 550 so'm, xar xil tushumlardan 59 222 170 so'mni tashkil tgan. Ushbu davrda xazinada chiqimga aloqador hujjatlar yig'indisi 275 028 616 so'mni tashkil etgan.

Shu jumladan ish haqi to'lovlari uchun 101 632 819 so'm, nafaqa to'lovi uchun 14 161 177 so'm, bankga topshirilgan savdo puli 159 234 620 so'm bo'lib, 01.10. 2017 yil holatiga xazinadagi qoldiq 24 114 so'mni tashkil etgan va xazina hisobotlarini kirim va chiqimida hujjat bo'yicha kamomad yoki ortiqcha borligi aniqlanmagan.

Hisob raqamlari muomalalari haqidagi hisobot ma'lumotlariga ko'ra jamiyatni ushbu taftishga kiritilgan davrida bankdagi hisob raqamlari orqali pul muomalalari harakatini taxlil qilganda jamiyatga OAT Navoiy Turon banki, Toshkent shahridagi Kapital banki, Toshkent shahridagi Alyans, Navoiy shahridagi OAIKB ipak yo'li banklari xizmat qilgan.

Bizningcha, auditorlik hisobotidagi banklardagi hisob raqamlari va hisoblashuv muomalalari jadvalda aks ettirilishi o'rinliroq bo'ladi. Quyida ushbu korxonaga xizmat ko'rsatgan banklardagi hisoblashuv muomalalarini aks ettirish bo'yicha namunaviy jadval ishlab chiqilgan va bizningcha bunday ko'rinishdagi

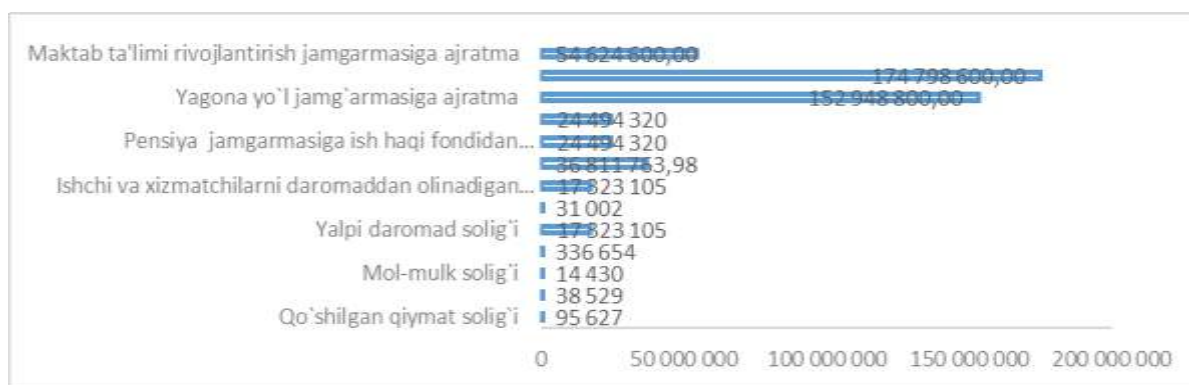
ma'lumotlar foydalanuvchi uchun tushunarliroq bo'ladi:

2.2-jadval.

Auditorlik hisobotidagi hisobraqamlar ko'rsatkichlarni aks ettirish uchun namuna jadval⁴⁹

№	Aksiyadorlik jamiyatiga xizmat ko'rsatuvchi banklar nomi	Bankdagi hisob raqami	Davr boshiga hisob raqamidagi mablag' qoldig'i, so'm	Davr oxiriga hisob raqamidagi mablag' qoldig'i, so'm
1	Navoiy Turon banki	20210000900556143001	24828005,19	4 068,44
2	Toshkent shahri Kapital banki	20210000900556143015	451720368	0
3	Toshkent shahri Alyans banki	29801000900556143001	2940010730	0
4	Navoiy Ipak yo'li banki	29801000200556143001	1724307000	989 956 679

Dissertatsiyada ilova qilingan auditorlik hisobotida ko'rsatkich va raqamlar ishtirok etgan ma'lumotlarning deyarli barchasi matn ko'rinishida taqdim etilgan va aksiyadorlik jamiyatining soliqqa oid axborotlari ham bundan mustasno emas. Quyidagi diagrammada biz soliq to'lovlari bo'yicha ko'rsatkichlarni aks ettirishning muqobil deb topgan variantini ishlab chiqdik (ilovada keltirilgan ma'lumotlar matn ko'rinishida aks ettirilgan:



2.11-rasm. «SARDOBA PARRANDA» AJning 2016-yilda to'lagan soliqlari soliq turlari bo'yicha summalarda⁵⁰

Auditorlik tashkiloti tomonidan tuzilgan hisobotdagi jadval ko'rinishida

⁴⁹ Muallif tomonidan ishlab chiqilgan.

⁵⁰ «NAZORAT-AUDIT» auditorlik tashkilotining ««SARDOBA-PARRANDA»» AJda o'tqizgan auditorlik tekshiruvlari natijalarida olingan ma'lumotga asoslangan holda muallif tomonidan tuzilgan

taqdim etilgan yagona ma'lumot quyida keltirilgan:

3-jadval.

**«SARDOBA PARRANDA» Aksiyadorlik jamiyatidagi chorva mollari
va parranda harakati⁵¹**

Poda harakati	Ona tovuq		Yosh tovuq		O'suvdagi jo'ja	
	Bosh	t/o	Bosh	t/o	Bosh	t/o
01.04.2015 yilga qoldiq	131 725	174390			110054	44264
Tug'ildi, inkubatoriyadan					63750	506
Sotib olindi sh.j. ona poda						
Guruhdan sh.j. ona poda	86272	104175	99885	105194		
Semirish				14900		95905
So'yildi sh.j. ona poda	54158	68073	701	701	13008	8918
Xarom o'lgan	12008	15207	345	345	9044	4368
Sotildi sh.j. ona poda	15686	18710			3169	3320
Boshqalar						
Guruhga ko'chirildi			86272	104 175	99885	105 194
Oriqlash		2561				
01.04.2017 yilga qoldiq sh.j. ona poda	123667	157342	12567	14873	39493	40556

Auditorlik hisoboti va xulosasini tuzish va taqdim etishdagi yana bir muammo milliy va xalqaro standartlardagi tafovutlarda hisoblanadi. Auditorlik hisoboti va xulosalarini rasmiylashtirish va taqdim etish me'yorlari milliy amaliyotda 2 standart - №70-«Auditorlik hisoboti va moliyaviy hisobot to'g'risidagi auditorlik xulosasi» va №80-«Maxsus savolni tekshirish natijalari bo'yicha auditor hisoboti» bilan tartibga solinsa, jahon amaliyotida auditning xalqaro standartlari (AXS)700-799—«Auditorlik xulosalari va hisobotlari» guruhidagi, ya'ni №700- «Moliyaviy hisobot to'g'risida fikr hosil qilish va hisobot (xulosa) berish», №705- «Mustaqil auditor hisoboti (xulosasi)da fikrni modifikasiyalash», №706-«Mustaqil auditor hisoboti (xulosasi)da tushuntirish paragraflari va boshqa masala paragraflari», №710- «Qiyosiy axborot-qiyosiy

⁵¹ «SARDOBA-PARRANDA» tashkilotida o'tqazilgan «NAZORAT-AUDIT» auditorlik tashkilotining auditorlik tekshiruv natijalari aks ettirilgan auditorlik hisoboti ma'lumoti

ko'rsatkichlar va qiyosiy moliyaviy hisobotlar», №720- «Audit o'tkazish jarayonida tekshirilgan moliyaviy hisobotlar ifodalangan hujjatlardagi boshqa ma'lumotlarga nisbatan auditorning javobgarligi» nomli va AXS 800-899 – «Maxsus sohalar» guruhidagi, ya'ni, bunda №800- «Maxsus masalalar-maxsus maqsadli asoslarga muvofiq tayyorlangan moliyaviy hisobotlar auditi», №805- «Maxsus masalalar-ayrim moliyaviy hisobotlar hamda moliyaviy hisobotdagi maxsus elementlar, schyotlar yoki moddalar auditi», №810-«Qisqartirilgan moliyaviy hisobotlar bo'yicha hisobot (xulosa) taqdim etish kelishuvlari» bilan tartibga solinadi. Amaliyot davrida auditotlik hisoboti va xulosasini tuzish va taqdim etishda amaliyot obyektida standartning har ikkala turidan ham foydalanish fakti o'rganilib, bizningcha bunday yondashuv hujjatlarni rasmiylashtirishda qiyinchiliklarni yuzaga keltiradi va milliy standartni yoki jahon standartlariga moslashtirish yoki ulardan umuman voz kechib, to'liq jahon standartlariga o'tishni taqozo qiladi.

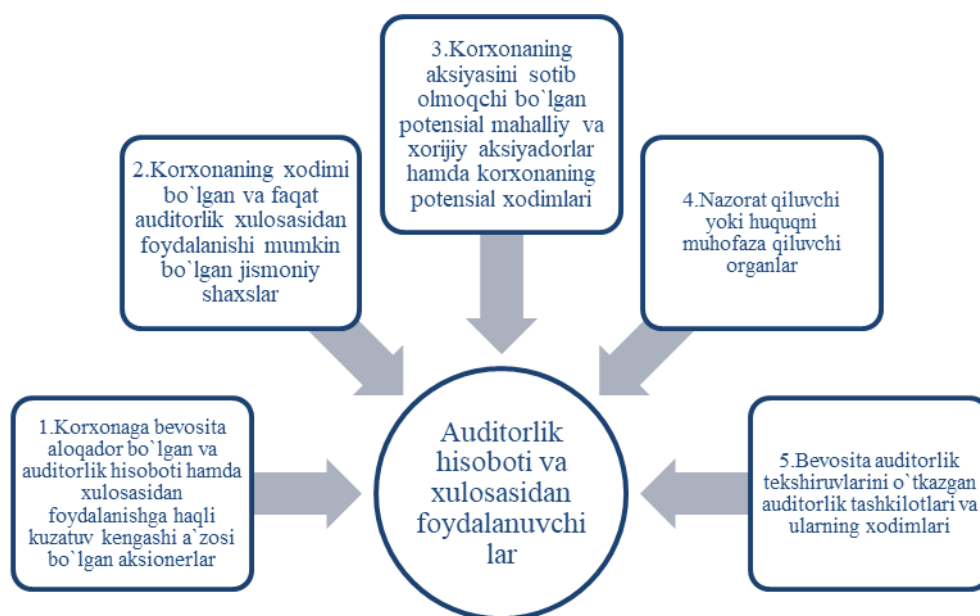
Amaliyot davrida shuningdek, auditorlik tashkiloti tomonidan auditorlik tekshiruvlari natijasida asosan ijobiy auditorlik xulosalari berilishi ma'lum bo'ldi. “NAZORAT-AUDIT” auditorlik tashkiloti tomonidan berilgan ijobiy va modifikasialangan auditorlik xulosalari open.info saytida joylashtirilib , foydalanuvchilarga taqdim etiladi. Xususan, usbu sahifada joylashtirilgan ijobiy fikr bildirilgan auditorlik xulosasining qisqacha mazmuni quyidagicha:

Auditorlik xulosasi “AGROS HAYOT” sug'urta kompaniyasi MCHJning 2017-yil yakuni bo'yicha tuzilgan moliyaviy hisobotiga nisbatan berilgan bo'lib, hujjat nomidan so'ng auditorlik tashkiloti va uning mijozi rekvizitlari keltirilgan. Rekvizit ma'lumotlaridan keyin, MCHJ shaklidagi “NAZORAT-AUDIT” auditorlik tashkilotining auditori Umarov Abdurashit Mahkamovich, O'zbekiston Respublikasi Moliya Vazirligi tomonidan 25oktabr 2014-yilda berilgan № 05157 sonli “Auditor malaka sertifikat”, auditorlik tashkiloti bilan “AGROS HAYOT” Sug'urta kompaniyasi ma'suliyati cheklangan jamiyati o'rtasida 10-aprel 2018-yilda tuzilgan № 01/059-18 sonli shartnomaga asosan “AGROS HAYOT” Sug'urta kompaniyasi MCHJ ning 01.01.2017 yildan 31.12.2017-yilgacha bo'lgan davri

uchun “Buxgalteriya balansi”-1-sonli shakl, “Moliyaviy natijalar to`g`risidagi hisobot”-2-sonli shakl, “Pul oqimlari to`g`risidagi Hisobot”-4-sonli shakl, “O`z sarmoyasi to`g`risidagi Hisobot”-5-sonli shakllaridan iborat moliyaviy hisobotning ishonchliligini majburiy auditorlik tekshiruvidan o`tkazgani to`g`risidagi ma`lumotlar keltirilgan.

Xulosaning ushbu qismidan keyin tomonlar javobgarligi va so`ngida ijobiy fikr bildirilishi uchun asos bo`lgan qism keltirilgan. Unda ta`kidlanishi bo`yicha xo`jalik yurituvchi subyekt “AGROS HAYOT” Sug`urta kompaniyasi MCHJning 2017-yil 31-dekabr holatidagi moliyaviy hisoboti barcha muhimlik jihatlari bo`yicha uning moliyaviy holatini va moliyaviy-xo`jalik faoliyati natijalarini haqqoniy aks ettiradi va buxgalteriya hisobi to`g`risidagi qonun hujjatlari talablariga muvofiq keladi.

Auditorlik xulosasi auditorlik tashkiloti rahbari (B.N.Nazarov) va auditor(A.M.Umarov) tomonidan imzolangan va xulosa tuzilgan sana 28-aprel 2018-yil qilib ko`rsatilgan.



2.12-rasm. Auditorlik hisoboti va xulosasidan foydalanuvchilar⁵²

Rasmdan ko`rinib turibdiki, auditorlik tekshiruvlari natijalarining barcha foydalanuvchilarga birdek foydali bo`la olmasligi ularni tuzish va taqdim etish bilan bog`liq muammolarni umumlashtirishga yordam beradi. 1-toifa

⁵² Muallif tomonidan tuzilgan.

foydalanuvchilar bilan bog`liq muammolar quyidagilardan iborat:

- auditorlik hisobotida tahlil amallarining kamligi, umuman yo`qligi yoki diagramma, jadval ko`rinishida aks ettirilmaganligi sababli tushunmovchilikka olib kelishi;
- matn ko`rinishidagi axborotning o`rganish uchun ko`p vaqt talab etishi;
- auditorlar aniqlagan kamchiliklar yoki muammolarni bartaraf etish bo`yicha boshqa korxonalar tomonidan amalga oshirilgan tadbirlarning taqqoslama ko`rsatkichlari yo`qligi;
- barcha aksionerlarning iqtisodiy terminlar bilan tanish emasligi sababli hisobot va xulosalaridagi ayrim ma`lumotlarni o`zlashtira olmasligi;
- xalqaro amaliyotdan farqli ravishda auditorlik xulosasida audit jarayonidagi eng muhim deb topilgan masalaning ko`ndalang qo`yilmaganligi va ushbu masalani yechish bo`yicha qanday amallar bajarilganligining yoritilmaganligi;
- mahalliy va xorijiy auditorlik tashkilotlari tomonidan auditning milliy va xalqaro standartlari asosida tuzilgan auditorlik hisoboti va xulosasi o`rtasidagi tafovutlar hisobiga yuzaga kelgan tushunmovchiliklar va ho.k.

2-toifa foydalanuvchilarida faqat auditorlik xulosalaridan foydalanish huquqi bo`lgani sababli undagi juda qisqa ma`lumot foydalanuvchi uchun juda kam ma`lumot berishi mumkinligi muammosini keltirib chiqaradi.

3-toifa bilan ham xuddi shu holatni kuzatish mumkin, biroq ularning orasida korxonaga sarmoya kiritishi mumkin bo`lgan investorning auditorlik xulosasidagi ma`lumotlardan qoniqmasligi korxona uchun riskli bo`lishi mumkin.

4-toifa foydalanuvchilari davlat manfaatlarini himoya qilganligi sababli ular tomonidan seziladigan muammo hisobot va xulosaning tahliliy ko`rsatkichlari bilangina bo`g`liq bo`lishi mumkin.

Auditorlik hisobotlarini tuzish va taqdim etishni amalga oshiradigan auditorlik tashkilotlari ushbu masalada eng ko`p muammolarga duch kelishi

mumkin va ular quyidagilardan iborat:

- mamlakat miqyosida moliyaviy hisobotlarni yuritish xalqaro talab darajasiga o'tkazilmaganligi sababli moliyaviy hisobot to'g'risidagi auditorlik hisoboti va xulosasini xalqaro standartlar asosida tuzish va taqdim etish jarayoni tartibga solinmaganligi hamda yagona me'yor yaratilmaganligi;

- xo'jalik yurituvchi subyektlarning faoliyat sohasi va tarmoqlari bo'yicha ixtisoslashtirilgan auditorlik hisoboti va xulosalarining namunalari hamda audit natijalarini umumlashtirish bo'yicha xalqaro yagona dastur ishlab chiqarilmaganligi;

- aksiyadorlik jamiyatlarida ustav kapitalining o'zgarishi auditorlik hisobotida kapital va aktivlarni shakllantirishni tekshirish jarayonlariga ta'sir qilib, ish hajmini oshiradi va o'z-o'zidan aksiyadorlik jamiyatlarining umumiy soni qisqargani bilan tashqi auditni amalga oshirish bo'yicha ish hajmining ko'payishi hisobiga auditorlik tashkiloti bilan aksiyadorlik jamiyatlari o'rtasida tuziladigan shartnoma summalari oshishi;

- auditorlik faoliyatining milliy standartlarida ayrim xalqaro standartlarning analogi yo'qligi bir vaqtning o'zida ikki xil standartni qo'llash va chalkashliklarga olib kelishi mumkinligi;

- auditorlik xulosasida faqat matn emas, balki ko'rsatkichlar bilan ifodalangan ma'lumotlarning ifoda etish me'yorlari keltirilmaganligi va ho.k.

Ikkinchi bob bo'yicha xulosa

Tarmoqlar va hududlarni modernizatsiya qilish ularning raqobatdoshlik darajasini oshirish, eksport saloxiyatini oshirish masalalari domiy e'tiborimiz markazida bo'lishi uchun xorijiy sarmoyalar va ilg'or texnologiyalarni hamda axborot-kommunikatsiya tizimlarini barcha sohalarga yanada jalb etishimiz zarurligi yurtboshimiz Sh.M.Mirziyoyev tomonidan aytib o'tilgan edi⁵³.

⁵³ Sh.M.Mirziyoyev. "Erkin va farovon, demokratik O'zbekiston davlatini birgalikda barpo etamiz" nomli O'zbekiston Respublikasi Prezidenti lavozimiga kirishish tantanali marosimiga bag'ishlangan Oliy Majlis palatalarining qo'shma majlisidagi nutq. "O'zbekiston". Toshkent-2016. 14-bet.

Biroq, barqaror iqtisodiy rivojlanishni ta'minlash nafaqat sarmoya kiritish orqali yangi korxonalarni barpo etish va faoliyatni yo'lga qo'yish emas, balki ushbu faoliyat ustidan jiddiy nazorat olib borishni taqozo etadi. Auditorlik tashkilotlari tomonidan tuziladigan va taqdim etiladigan auditorlik hisoboti va xulosalarining ushbu faoliyatni obyektiv va haqqoniy ko'rsatib bera olishi uchun esa milliy amaliyotdagi dissertatsiyaning ikkinchi bobida sanab o'tilgan muammolarni bartaraf etish o'ta muhim hisoblanadi va ushbu muammolarni quyidagicha umumlashtirish mumkin:

- auditorlik hisobotida tahlil amallarining kamligi, umuman yo'qligi yoki diagramma, jadval ko'rinishida aks ettirilmaganligi sababli tushunmovchilikka olib keladi;

- matn ko'rinishidagi axborotning o'rganish uchun ko'p vaqt talab etadi;

- auditorlar aniqlagan kamchiliklar yoki muammolarni bartaraf etish bo'yicha boshqa korxonalar tomonidan amalga oshirilgan tadbirlarning taqqoslama ko'rsatkichlari yo'q;

- barcha aksionerlarning iqtisodiy terminlar bilan tanish emasligi sababli hisobot va xulosalaridagi ayrim ma'lumotlarni o'zlashtira olmaydi;

- xalqaro amaliyotdan farqli ravishda auditorlik xulosasida audit jarayonidagi eng muhim deb topilgan masalaning ko'ndalang qo'yilmaganligi va ushbu masalani yechish bo'yicha qanday amallar bajarilganligining yoritilmaganligi;

- mahalliy va xorijiy auditorlik tashkilotlari tomonidan auditning milliy va xalqaro standartlari asosida tuzilgan auditorlik hisoboti va xulosasi o'rtasidagi tafovutlar hisobiga yuzaga kelgan tushunmovchiliklar va ho.k.

- Bundan tashqari, barcha rivojlangan davlatlarda auditorlik faoliyati, ularga oid muammolar va ularni hal qilish yo'llari, faoliyat yuritayotgan auditorlik tashkilotlarining reytingi bayon qilingan maxsus jurnallar mavjud (masalan, RFda «Auditor», «Auditorskie vedomosti», «Buxgalterskiy uchet»; «Accounting cost» va h.k.lar). Ya'ni, auditorlik faoliyati natijalarini aks ettiruvchi ikki hujjat to'g'risidagi muammolarni mamlakat miqyosida yagona muhokama qilsa

bo`ladigan ommaviy axborot vositasi yo`q.

Barqaror tayanch tarmoq korxonalarining davlat tomonidan qo`llab-quvvatlanilsada, birgina “O`zbekneftgaz” kompaniyasi tizimida 2010-2016-yillar mobaynida qariyb 20 milliard dollarlik kapital qo`yilmalar kiritilganligiga qaramasdan suyuq uglevodorod va tabiiy gaz qazib olish kamaygani, 40 ming xodimi bo`lgan “O`ztransgaz” korxonasida esa muddati o`tgan debitorlik qarzlarning 14%ga o`sgani, 67 ming kishilik “O`zbekenergo” aksiyadorlik jamiyatining esa debitorlik qarzlari tagiga yetib bo`lmayotganligi hamda hayotiy zarur loyihalarning o`z muddatida bajarilmayotganligi ichki nazorat mexanizmi va moliyaviy faoliyat ustidan nazoratning yuqori darajada tashkil etilmaganligidan dalolat beradi. Ushbu korxonalarning auditorlik tekshiruvlaridan o`tishi majburiy qilib belgilanganligi esa auditorlik hisoboti va xulosalarini tuzish hamda taqdim etish bo`yicha dissertatsiyaning ushbu bobida keltirilgan masalalarni tezkor tartibda qaytadan ko`rib chiqish kerakligini belgilaydi.

III BOB. XORIJ TAJRIBASI ASOSIDA AUDITORLIK HISOBOTI VA XULOSASI TARKIBINI TAKOMILLASHTIRISH MASALALARI

3.1 Auditorlik xulosasi va auditorlik hisobotini tuzish bo'yicha xorijiy tashkilotlar amaliyoti

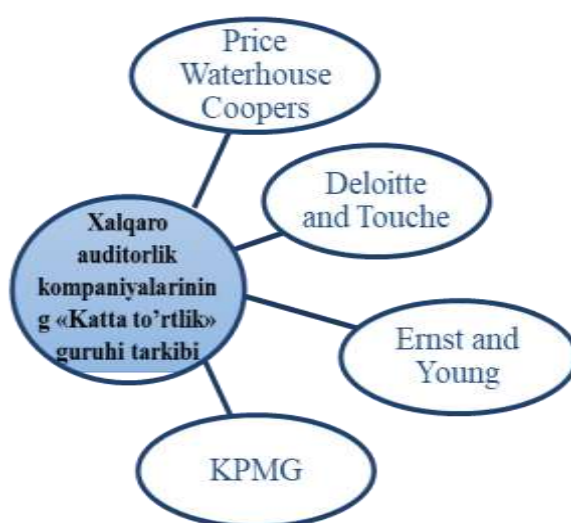
Iqtisodiyotning jahon miqyosidagi integratsiyalashuvi va davlatlarning yalpi daromadidagi xorij mamlakatlari investitsiyalarining oshib borayotganligi investorlar uchun qulay sharoitlarni yaratish va bevosita ularga taqdim etiladigan axborotning ishonchli bo'lishi kerakligini taqozo etadi. Ishonchli moliyaviy axborot esa auditorlik tashkilotlari va o'z-o'zidan ular tomonidan tuziladigan auditorlik hisoboti hamda xulosalarida o'z aksini topadi. Demak, xalqaro iqtisodiy integratsiya xalqaro audit normalarini yaratish va takomillashtirishga bo'lgan ehtiyojni keltirib chiqaradi.

Xalqaro auditni unifikatsiyalangan holda tashkil qilish uchun, avvalo, buxgalteriya hisobining baynalmilallashuviga e'tibor qaratish lozim. Milliy hisob va audit tizimlarini xalqaro miqyosda uyg'unlashtirish maqsadida 1966 yilda Xalqaro tadqiqot guruhi tuzilgan edi. Ushbu tadqiqot guruhiga AQShning buxgalter-auditorlari, shuningdek Kanada, Angliya, Uels, Shotlandiya, Irlandiya davlatlarining maxsus mutaxassisleri kiritilgan. Mazkur tashkilot jahonning ko'pgina davlatlarida tadqiqot o'tkazib, milliy hisob va audit tizimlari o'rtasidagi tafovutlar xususida hisobot tayyorlagan. Hisobot ma'lumotlari natijalariga ko'ra buxgalteriya hisobi va audit standartlari bo'yicha maxsus xalqaro tashkilot tuzishga qaror qilingan. Natijada xalqaro hisob va audit standartlarini ishlab chiquvchi Buxgalteriya hisobi standartlari bo'yicha qo'mita (IASC) va Xalqaro buxgalterlar federatsiyasi (IFAC) tuzilgan.

1973 yil 29 iyunda Avstraliya, Kanada, Frantsiya, Germaniya, Yaponiya, Meksika, Niderlandiya, Buyuk Britaniya va Irlandiya hamda AQSh buxgalterlar tashkilotlari o'rtasidagi kelishuv natijasi sifatida tuzilgan Buxgalteriya hisobi xalqaro standartlari qo'mitasi (International Accounting Standards Committie - IASC) bugungi kunda xalqaro auditorlik faoliyatida ulkan nufuzga ega. Hozirgi vaqtda uning tarkibida jahonning 103 mamlakatidan 142 ta vakillar qatnashmoqda.

Yevropada buxgalterlar va auditorlarning ikkita professional tashkiloti salmoqli o'rin egallaydi. Bu buxgalteriya hisobi standartlari bo'yicha xalqaro komitet – BHSXK (International Accounting Standards Committee – IASC) va Evropa ekspert buxgalterlarining federatsiyasi EEBF (Federation des Experts Comptables Europeen - FEE). FEE 1987 yil 1 yanvarda tashkil topgan va shtab-kvartirasi Bryusselda joylashgan.

Auditorlik faoliyatining rivojlanishi yirik transmilliy kompaniyalarning vujudga kelishiga olib keldi. Bunday auditorlik kompaniyalari ichida eng yiriklari quyidagilar:



3.1-rasm. Xalqaro auditorlik kompaniyalarining “Katta to'rtlik guruhi” tarkibi⁵⁴

Ular haqiqatan ham butun dunyoda obro' qozongan monopolistlar bo'lib, sanab o'tilgan to'rtta firma jamlangan holda – xalqaro auditorlik-konsultatsion biznesning tan olingan va tajribali lideri hisoblanadi.

Yuqorida qayd qilingan kompaniyalarning har biri turli mamlakatlarda ko'plab ofislarga ega bo'lib, ularning barchasi qasamyod qilgan buxgalterlar institutining a'zosi hisoblanadi. «Katta to'rtlik» yirik mijozlarning taxminan 90%iga xizmat ko'rsatadi. Bu firmalar yirik xalqaro loyihalarni bajarish imkoniga ega bo'lib, deyarli barcha turdagi konsultatsiya-auditorlik xizmatlarini ko'rsatadi. Agar o'z xodimlari yetishmasa, boshqa firmalardan zarur mutaxassisleri, shu

⁵⁴ Muallif tomonidan tuzilgan.

jumladan, bunday loyihalarni bajarishda ishtirok etish uchun iqtisodiy-huquqiy xususiyatlari bilan yaxshi tanish bo'lgan tadbirkorlar yoki u yoki bu mamlakatning hokimiyat xodimlari ham jalb qilinadi.

3.1-jadval.

Xalqaro auditorlik kompaniyalarining “Katta to`rtlik guruhi” yillik tushumi, xodimlari soni va daromadi⁵⁵

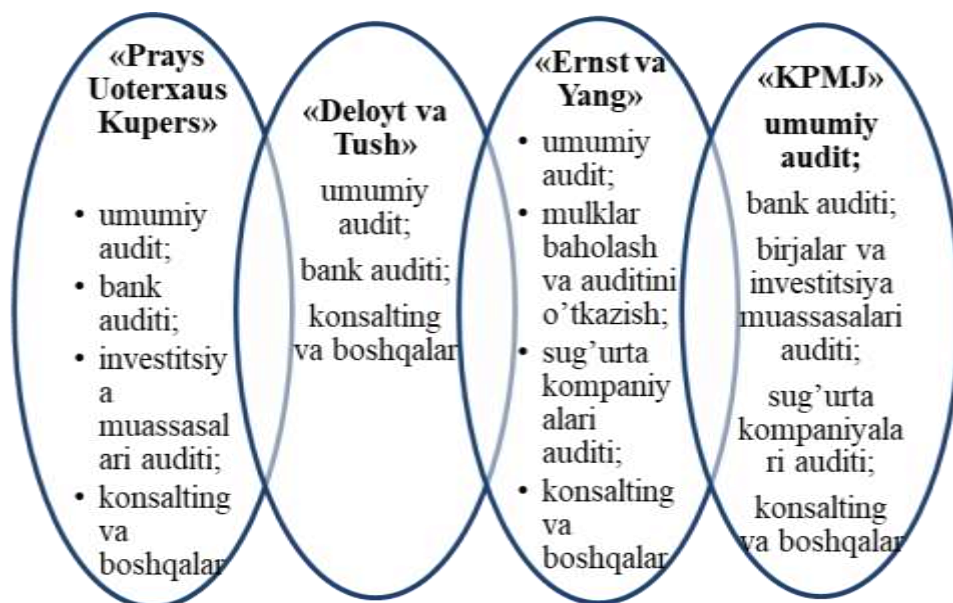
Auditorlik tashkiloti	Yillik tushum, mlrd dollar	Xodimlar soni	1 xodimning yillik daromadi, ming dollar	Yil
Deloitte Touche	38,8	263 900	147, 025	2017
PriceWaterhouseCoopers	35,9	223 468	160, 649	2016
Ernst&Young	31,4	247 570	126, 833	2017
KPMG	25,9	188 982	134, 510	2016

Jadvaldan ko`rinib turibdiki, katta to`rtlik auditorlik tashkilotlari saloxiyati mahalliy auditorlik tashkilotlari bilan taqqoslanib bo`lmaydigan darajada yuqori. Quyida ushbu xalqaro auditorlik tashkilotlarining qanday turdagi audit yo`nalishlari bo`yicha auditorlik tekshiruvlari o`tkazish ro`yxati keltirilgan (3.2-rasm).

Ana endi dissertatsiyaning asosiy masalasiga qaytadigan bo`lsak, xorijiy auditorlik tashkilotlari auditorlik hisobotlari va xulosalarini tuzish va taqdim etishda auditning xalqaro standartlariga tayangan holda ish olib boradi. Bunda, ular auditning (AXS)700-799–«Auditorlik xulosalari va hisobotlari» guruhidagi, ya'ni №700- «Moliyaviy hisobot to`g`risida fikr hosil qilish va hisobot (xulosa) berish»,

-
1. 2015 Global Report - Deloitte - Global Reports, insights, services, and solutions.
 2. *PricewaterhouseCoopers*. Global Annual Review 2016: Facts and figures: PwC. PwC.
 3. EY reports 2017 global revenues .
 4. 2015 KPMG International Annual Review .

№705- «Mustaqil auditor hisoboti (xulosasi)da fikrni modifikasiyalash», №706- «Mustaqil auditor hisoboti (xulosasi)da tushuntirish paragraflari va boshqa masala paragraflari», №710- «Qiyosiy axborot-qiyosiy ko'rsatkichlar va qiyosiy moliyaviy hisobotlar», №720- «Audit o'tkazish jarayonida tekshirilgan moliyaviy hisobotlar ifodalangan hujjatlardagi boshqa ma'lumotlarga nisbatan auditorning javobgarligi» nomli va AXS 800-899 – «Maxsus sohalar» guruhidagi, ya'ni, bunda №800-«Maxsus masalalar-maxsus maqsadli asoslarga muvofiq tayyorlangan moliyaviy hisobotlar auditi», №805-«Maxsus masalalar-ayrim moliyaviy hisobotlar hamda moliyaviy hisobotdagi maxsus elementlar, schyotlar yoki moddalar auditi», №810-«Qisqartirilgan moliyaviy hisobotlar bo'yicha hisobot (xulosa) taqdim etish kelishuvlari» nomli xalqaro standartiga tayanadilar.



3.2-rasm. “Katta to'rtlik” auditorlik tashkilotlarining asosiy audit yo'nalishlari⁵⁶

Dissertatsiyada ana shunday auditning xalqaro standartiga asoslangan holda “Deloitte and Touche” xalqaro auditorlik tashkiloti tomonidan tuzilgan auditorlik xulosasi konsolidatsiyalashgan moliyaviy hisobot bilan birgalikda ilova qilingan.

Tashkilotning qisqacha tarixiga to'xtalsak, 1845 yilda 25 yoshli Uilyam Deloyt Londonda o'zining buxgalteriya firmasini ochgan. Georg Tush 1883 yilda Edinburg universitetini tugatib, buxgalter darajasiga erishgan. 1900 yilda u Jon

⁵⁶ Muallif tomonidan tuzilgan.

Niven bilan birgalikda Nyu-Yorkda «Touche, Niven & Co» buxgalteriya firmasini ochgan.

Nobuzo Tomatsu 1952 yilda 57 yoshida Londonda sertifikatlangan jamoatchi buxgalter maqomiga ega bo'lgan va xususiy korporatsiya ochgan. Keyinchalik uchchala buxgalteriya kompaniyalari birlashib, «Deloitte and Touche Tohmatsu International» auditorlik kompaniyasining vujudga kelishiga asos bo'lgan.

Tashkilot tomonidan taqdim etilgan 82 betdan tashkil topgan hujjatda aksiyadorlik-tijorat “INVEST-FINANS” Banki va uning shuba korxonalari uchun 31-dekabr 2017-yil holatiga konsolidatsiyalashgan moliyaviy hisobot va mustaqil auditorlar xulosasi berilgan. Ko`rinib turibdiki, hujjatning titul varog`ining o`zidayoq auditorlik xulosasini nomlashning xalqaro va milliy amaliyotida tafovut mavjud. “NAZORAT-AUDIT” MChJ auditorlik tashkiloti tomonidan berilgan auditorlik xulosasida hujjatning nomi “auditorlik xulosasi” deb nomlangan bo`lsa, “Deloitte and Touche” xalqaro auditorlik tashkiloti tomonidan berilgan hujjat mustaqil auditorlar xulosasi deb nomlangan. Bizningcha, foydalanuvchi ushbu hujjatning titul varag`ining o`zidayoq tushunmovchilikka duch kelmasligi nuqtai nazaridan hujjatlar nomini xalqaro standart bo`yicha nomlash o`rinliroq bo`ladi.

Shuningdek, milliy amaliyotda auditorlik xulosasi 2-3 betni tashkil etganini ko`rgan bo`lsak, xalqaro amaliyotda hujjatda ko`rsatilganidek auditorlik xulosasi 2-6 betlarni qamrab olgan.

Hisobotni tahlil qiladigan bo`lsak, uning titul varag`idan so`ng mundarija keltirilgan va birinchi nomi tilga olingan masala bu barcha moliyaviy hisobotlarning javobgarligi auditorlik tekshiruvi o`tkazilayotgan subyektning rahbariyatiga yuklanilganligi to`g`risidagi ma`lumot. Javobgarlikni tan olish subyekt bosh buxgalteri Toshpulatxo`jayev J.O ga yuklatilgan va ushbu kelishuv bosh buxgalter hamda InFinBank boshqaruv kengashi raisi Abdullayev Z.S tomonidan imzolangan va muhrlangan.

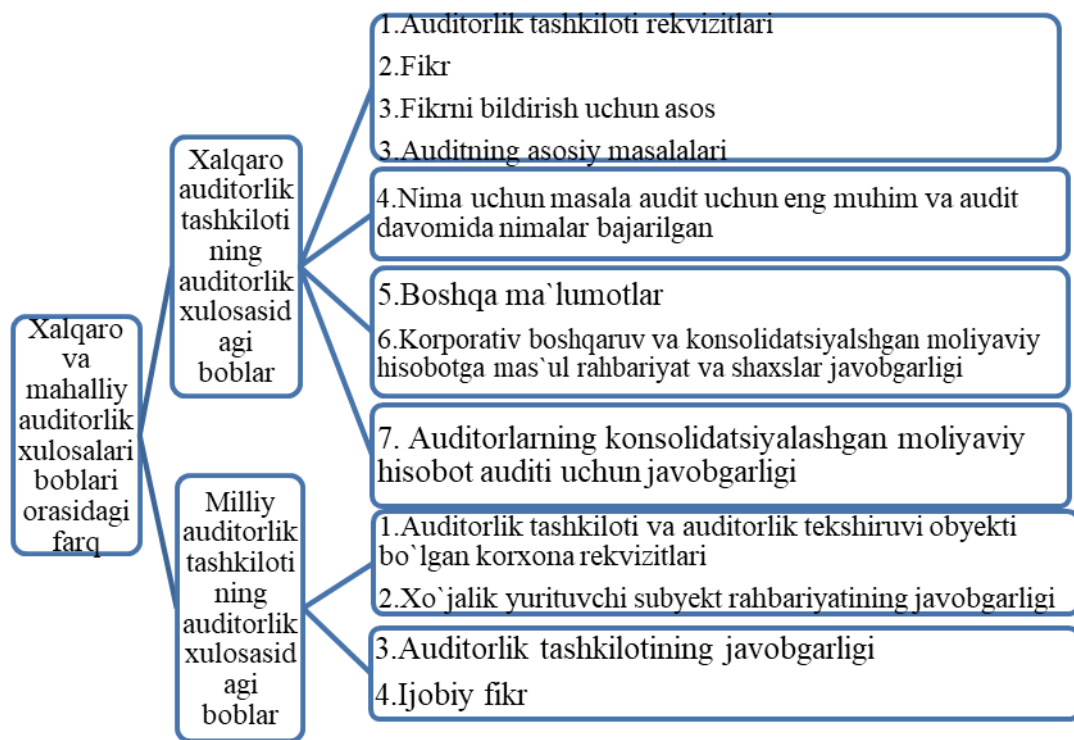
Dissertatsiyaning avvalgi bobida aytib o`tilganidek ushbu hujjat ham faqat rus tilida taqdim etilgan va foydalanuvchilarning barchasiga tushunarli bo`lmasiligi bilan muammo yaratishi mumkin.

Hisobotning xulosa qismiga o`tish bilan , xalqaro amaliyot va mahalliy amaliyotdagi yana bir tafovutni ko`rish mumkin. Ya`ni, men amaliyot o`tagan auditorlik tashkiloti tomonidan “AGROS HAYOT” sug`urta kompaniyasi MChJ uchun berilgan auditorlik xulosasida 70-AFMSGa ko`ra auditorlik xulosasining nomidan keyin avval auditorlik tashkiloti , so`ngra auditorlik tekshiruvi o`tkazilayotgan korxona to`g`risida ma`lumotlar keltirilgan bo`lsa, “Deloitte and Touche” tomonidan berilgan xulosada faqat auditorlik tashkilotining rekvizitlari keltirilgan.

Auditorlik xulosasining xalqaro amaliyotdagi namunasida shuningdek xulosada alohida ajratib o`tilgan ma`lumotlar bobining soni va hajmi milliy amaliyotdan keskin farq qilgan. Milliy amaliyotda boblar soni 4 ta bo`lsa, xalqaro amaliyotda 7 tani tashkil qilgan va “NAZORAT-AUDIT” auditorlik tashkiloti tomonidan berilgan auditorlik xulosasidan farqli o`laroq, xulosaning asosiy fikr bayon qilingan qismi uning boshida rekvizit ma`lumotidan so`ng berilgan. Qo`shimcha tarzida milliy amaliyotda auditorlik hisobotining tarkibida keltiriladigan audit jarayonining asosiy masalasi va auditorlik tekshiruvi davomida nimalar bajarilganligining asosiy mazmuni auditorlik xulosasining xalqaro tajribadagi namunasida qisqacha berib o`tilgan. Quyida ikki amaliyotdagi auditorlik xulosalarida boblarning nomlanishi keltirilgan (3.3-rasm).

Rasmdan ko`rinib turibdiki, amaliyot bir-biridan biroz farq qiladi. Shu o`rinda ushbu ikki xulosa boblari o`rtasidagi farq qilgan qismlarda qanday ma`lumotlar berilganligi qiziqish uyg`otadi. Masalan, xalqaro amaliyot namunasida ham milliy amaliyot namunasida ham fikr ijobiy berilgan, biroq ularning birida bob nomi fikrning qanday mazmunda ekanligi bilan ifodalangan.

Xalqaro auditorlik tashkilotining auditorlik xulosasida nima uchun auditorlar uchun bobning quyi qismida qayd etilgan masala audit uchun eng muhim va audit davomida nimalar bajarilgani to`g`risidagi sharh berilgan.



3.3-rasm. Auditorlik xulosasining xalqaro va mahalliy auditorlik tashkiloti tomonidan berilgan namunlaridagi boblar o'rtasidagi farqlar⁵⁷

“Deloitte and Touche” auditorlik tashkiloti tomonidan InFinBank uchun o'tkazilgan auditorlik tekshiruvining muhim deb topilgan masalasi ushbu bobda ko'rsatilishicha “Kreditlarning eskirishi va mijozlarga bo'naklar hisobiga rezerv yaratish” bo'lgan. Ushbu masalaning eng muhim deb topilishiga sabab qilib 31-dekabr 2017-yil holatiga kreditlar va mijozlarga bo'naklarning ahamiyatliliigi hamda rahbariyat tomonidan eskirish holatlari va zararlarni aniqlash bo'yicha muhokamalaridagi sezilarli o'rni deb topilgan. “AGROS-HAYOT” korxonasi uchun berilgan xulosada bunday ko'rinishdagi ma'lumot qayd etilmagan. Bizningcha, xalqaro amaliyotdagi auditorlik xulosasida beriladigan bunday auditning muhim masalasi uchun beriladigan qisqacha sharhi auditorlik xulosasi uchun milliy amaliyotda tadbqiq etilishi uchun o'rinli.

Yuqoridagi rasmga yana qaytadigan bo'lsak, “Boshqa ma'lumotlar” bobi ham milliy amaliyotda kuzatilmaganini ko'rishimiz mumkin.

Dissertatsiyada ilova qilingan xulosaning ushbu bobida auditorlarga yillik hisobot auditorlik xulosasini tuzib bo'lganidan keyin taqdim etilishi to'g'risidagi

⁵⁷ Muallif tomonidan xalqaro va milliy amaliyotni o'rganish asosida ishlab chiqilgan.

ogohlantirish va tahmin keltirib o`tilgan.

Qo`shimcha tarzida boshqa ma`lumotlarga qanday ma`lumotlar kirishi va ular o`zgartirilgan holda taqdim etilganligi aniqlangan holatda auditorlar tomonidan rahbariyatga yetkazilishi kiritib o`tilgan.

Bizningcha, yillik moliyaviy hisobotning auditorlik xulosasi tuzib bo`linganidan keyin taqdim etilishini oldindan aytib o`tish juda muhim va keyinchalik yuzaga kelishi mumkin bo`lgan tushunmovchiliklarning oldini oladi.

Xalqaro auditorlik tajribasini tadqiq qilishda ma`lum bo`ldiki, auditorlik tekshiruvlari davomida moliyaviy hisobotlardagi xatoliklarni aniqlash va ularning muhimligini baholashga (shuningdek ichki nazorat kamchiliklarini aniqlash) auditorlik tekshiruvlari va ularning natijalarini umumlashtirishga belgilangan muddatlarning bosimi auditorlik hisoboti va xulosasining sifati hamda ishonchliliga salbiy ta`sir o`tkazadi.

Ushbu ta`sir nafaqat kamchiliklarni aniqlash uchun yetarlicha dalillarni to`plash, balki kamchiliklarni aniqlangandan so`ng mijoz korxona tomonidan ularni bartaraf etish bo`yicha korxona tomonidan bajarilgan amallarni tekshirish uchun kerakli vaqt tanqisligini keltirib chiqaradi.

Auditorlik tekshiruvlari uchun berilgan qisqa muddatlar auditor tomonidan kichik deb qabul qilingan xatoliklar va muhimlik darajasi tekshiruv natijalari umumlashitirilgandan so`ng auditor tomonidan yuqori deb baholanishi hamda auditorlik xulosasidagi fikrning muddat bosimi ostida foydalanuvchiga zarar keltiruvchi ma`lumot manbasi bo`lib qolishiga olib kelishi mumkin.

Auditorlik tekshiruvlarida tanlab tekshirish davomida qisqa muddatlar kamroq elementlarni tanlab olishi va bu bilan korxona uchun katta zarar olib kelishi bo`lgan muammolar bilan bog`liq moddalarning chetda qolib kelishiga hamda tanlab olingan moddalar bo`yicha butun xo`jalik va moliyaviy faoliyati bo`yicha noto`g`ri xulosa shakllantirishiga olib keladi⁵⁸.

Auditorlik faoliyati to`g`risida so`z borar ekan, auditorlik tashkilotlarining

⁵⁸ www.scopus.com.G.B.Bennett va R.Xatfild. "Muddatlarning yaqinlashuvi auditorlarning muhimlikni baholashga ta`sir ko`rsatadimi?". A Journal of Practice & Theory. November 2017.

foydalanuvchilar uchun qanchalik muhim va qiymatli auditorlik hisoboti va xulosasini tuzish mas'uliyatini o'z bo'yniga olishi ma'lum bo'lsada, ularning tijorat tashkilotlari ekanligini yodda tutish muhim sanaladi. Tijorat tashkilotlarining asosiy ko'zlagan maqsadi foyda ekanligini hisobga olsak, iqtisodiy ahamiyatga ega bo'lgan auditorlik tekshiruvlarining natijalari moliyaviy jinoyatlarni yashirishda qo'l kelishi auditorlik hisoboti va xulosasining mavqeini hamda auditorlik tashkilotining mas'uliyatini oshiradi. Ushbu fikrni ifodalashdan asosiy maqsad, sobiq "Katta beshlik" xalqaro auditorlik tashkilotlari ro'yhatiga kirgan "Arthur and Andersen" auditorlik tashkilotining inqilobini eslatib o'tishdir.

2000-yillarning boshida AQSHdagi yirik biznes-imperiyalarning birin ketin qulashi butun dunyo mamlakatlari uchun o'ta hayratlanarli holat bo'lgan. Enron, WorldCom, Global Crossing, Merck kabi Amerika korporatsiyalari bir vaqtda yo'q bo'lib ketdi va buning asosiy sababi bir necha yillar davomida korporatsiyalar rahbariyati buxgalteriya hisobi ma'lumotlarini soxtalashtirishgan, tashqi moliyaviy nazoratchilar esa bu to'g'rida kerakli tadbirlarni qo'llash o'rniga ular bilan jinoiy bitim tuzgan va buning oqibatida turli tarmoqlarda faoliyat ko'rsatgan ushbu korxonalar bankrotlikka uchragan. Korxonalar tarixi, faoliyat turi har xil bo'lsada, ularning barchasini Arthur Andersen auditorlik tashkilotining mijozi bo'lganligi birlashtirgan.

Ko'rinib turibdiki, shubhasiz obro'ga ega bo'lgan muvaffaqiyatli xalqaro auditorlik tashkiloti deyarli 90 yillik samarali faoliyat va "Katta beshlik" ro'yhatiga kiribgina qolmay, so'nggi yillarda uning cho'qqisida bo'lganiga qaramay audit bozorida umuman yo'q bo'lib ketgan.

"Soxta hisobotchilar" ro'yhatining boshida Arthur Andersen auditorlik tashkiloti tomonidan auditorlik hisoboti va xulosasi taqdim etilgan chiqindini qayta ishlash faoliyati bilan shug'ullanuvchi Waste Management kompaniyasi bo'lgan. Ushbu korxona bilan Arthur Andersen hamkorlikni 1971-yildan olib borgan bo'lib, tashkilotlar orasidagi yaxshi munosabatlar shunchalik yaxshi bo'lib ketganki, keyingi 30 yil ichida Waste Managementning barcha moliyaviy direktorlari va bosh buxgalterlari Arthur Andersen auditorlik tashkilotidan chiqqanlari

darajasigacha borgan. 1991-yilda ushbu soxta hisobotlar jiddiy moliyaviy muammolarni keltirib chiqara boshlagach, korxona ishlab chiqarish kuchlarining haddan tashqari ortib qolishi hisobiga daromadlarning keskin tushib, inqirozga uchrashning oldini olish uchun biznes-qarorlarni ko`rib chiqish o`rniga moliyaviy ko`rsatkichlarni soxtalashtirish (korxonaning real daromadini ko`proq qilib ko`rsatish orqali)ni amalga oshirishgan. 1993-yilgi Arthur Andersen auditorlarning korxonaning rahbariyatiga moliyaviy hisobni yuritishning bunday amaliyoti ularni “yuqori daraja riskidagi mijoz” ga aylantirishi haqida ogohlantirib, yuzaga kelgan holatni o`zgartirish uchun buxgalteriya hisobini yuritishning noqonuniy yo`llaridan voz kechib, asta-sekinlik bilan soxta natijalarni korrektirovka qilib borish taklifi bilan chiqqan. Biroq, taklif qabul qilinmagan va natijada Waste Management 1991-1996 davr oralig`ida sof daromadini umumiy hisobda 1,43 mlrd (15% dan kam bo`lmagan) dollarga oshirib ko`rsatgan va o`sha davr uchun AQSh tarixidagi eng yirik soxtalashtiruv bo`lgan. 1997-yilda yolg`on yuzaga chiqib, Amerikaning qimmatlar qog`ozlar va bozorlar bo`yicha Komissiyasi ushbu ish bilan shug`ullanishni boshlagan. Tergov ishlari 2001-yilda tugatilib, asosiy ayblov aynan auditorlar- Arthur Andersenning 3 hamkor-sheriklari Robert Olgayer, Uolter Serkavshi va Edvard Mayerga nisbatan yuklatilgan. Jarayonni sudgacha bo`lgan davrda tartibga solish uchun auditorlik tashkiloti audit bozori uchun o`sha davrda eng yuqori bo`lgan 7 mln dollarlik jarimani to`lagan va jamoat tashkilotlarida audit tekshiruvlarini o`tkazishga keyingi yillar uchun ta`qiq olgan. Waste Management esa aksiyadorlarning davosiga ko`ra ko`p yillik aldov evaziga 220 mln dollar to`lab berishga majbur qilingan⁵⁹.

Komissiya kuzatuvchilarining bayonotiga ko`ra mashhur auditorlik tashkilotining “hisobotlarni soxtalashtirish” ishiga sherik bo`lishiga aynan yaqin munosabatlar asosiy sabab bo`lgan. Qachonlardir shartnoma narxi yuqori bo`lishiga qaramay “Arthur Andersen tomonidan tekshirilgan” degan yozuvni olish haqqoniy moliyaviy faoliyatni yuritish tasdig`i belgisi bo`lgan bo`lsa, soxtalashtirish ishi yuzaga chiqishi bilan tashkilot xizmat ko`rsatgan boshqa yirik

⁵⁹ www.revolutionallbest.ru. “Скандалы в аудиторской деятельности”.

kompaniyalar qaytadan tekshiruv o'tkazishga majbur qilingan va yuqorida nomi keltirilgan kompaniyalar birin-ketin inqirozga uchragan.

Yuqoridagi holatni tahlil qilish natijasida shunday xulosaga kelish mumkinki, xalqaro auditorlik tashkiloti ham auditorlik hisoboti va xulosasini tuzishda ma'lumotlarni soxtalashtirish, auditorlik tamoyillari(obyektivlik) va auditorlarning axloq kodeksiga zid harakatlarni amalga oshirishi hamda iqtisodiyotda samarasiz faoliyat yuritayotgan korxonalarni ko'paytirish, haqiqiy daromadni berkitish, ular oqibatida korxonani inqirozga olib kelib, korxona egalari va xodimlarini daromadsiz qoldirishdek katta talofatlarga yo'liqtirishi mumkin. Auditorlik hisobotlarining foydaliligi nafaqat ularning haqqoniy va shaffof ekanligi, balki o'z vaqtida taqdim etilishi bilan ham ifodalanadi.

Amerikalik tadqiqotchilar B.Dong, D.Robinson va L.Xularning Buxgalteriya adabiyotlari jurnalida chop etilgan maqolasida auditorlik hisobotlarining sifati ularning taqdim etilish muddati hamda auditor-mijoz geografik yaqinligiga bevosita bog'liq ekanligiga bir qator dalillar keltirilgan.

Ushbu tadqiqot natijalariga ko'ra investorlar va kapital bozori ishtirokchilari uchun tezkor taqdim etilgan auditorlik hisobotlari yanada asoslangan va investitsion qarorlarni qabul qilish qilish orqali bozordagi o'rnini mustahkam egallash hamda daromadini oshirishga imkon yaratadi. Shuningdek, tadqiqot natijasida korxona tomonidan mahalliy auditorlik kompaniyalarining yollanishi audit jarayoni davomiyligi hamda o'z-o'zidan auditorlik hisobotlaridan olinadigan foydaning xorijiy auditorlik tashkilotlari bilan ishlashdan ko'ra yuqoriroq ekanligi qayd etilgan⁶⁰.

Xorijiy adabiyotlarni o'rganish davomida shuningdek M.Robuloan, B.Robularning Ruminiya kompaniyalari taqdim etgan moliyaviy hisobotlarning qiymatligiga auditorlik hisobotlarining ta'sirini o'rganish bo'yicha tadqiqot izlanuvchilarni tadqiqotda ro'yxati keltirilgan kompaniyalar uchun auditorlik tashkilotining hisobotidagi ma'lumotlar kompaniyalar uchun auditorlik

⁶⁰www.sciencedirect.com. B.Dong, D.Robinson, L.Xu .“Auditor-client geographic proximity and audit report timeliness” . Journal of accounting literature. March.2018 y. pages 11-19.

hisobotidagi xulosa hamda katta to'rtlikka a'zolik mezonlariga bog'liq holda aksiyalarning daromadlilikiga salmoqli ta'sir ko'rsatadi.⁶¹

Tahliliy jihatdan baholashning 4 ekonometrik modellariga ko'ra , investitsiyalardan ko'riladigan daromadlilik moliyaviy hisobotlarning bevosita va ijobiy ta'siri ostida yuzaga keladi.

Ayni vaqtda auditorlik hisoboti va auditorning Katta to'rtlikka a'ziligiga qarab, kompaniyaning ijrosiga ko'ra aniqlangan o'rtacha investitsiya qaytishi hamda moliyaviy axborot orqali ifodalangan moliyaviy pozitsiya orasida sezilarli farq bor. Shunga qaramay, shakllantirilgan auditorlik xulosasi hamda katta to'rtlik auditorlari investorlar tomonidan moliya bozori borasidagi qarorlarni qabul qilishda katta to'rtlik auditorlari yuqori darajadagi ehtiyotkorlikni talab qiladilar.

Katta to'rtlik auditorlarining xizmat sifati shakllantirilgan auditorlik xulosalari qanday mazmunda bo'lishiga qaramay moliyaviy bozorlar bo'yicha qaror qabul qilishda qiymatli va moliyaviy hisobotlarda investorlarga oid ko'rsatkichlarning o'sishiga olib kelmoqda.

3.2. Xalqaro standartdan foydalanish asosida auditorlik xulosasi va hisobotini tuzishni takomillashtirish masalalari

Xalqaro audit amaliyotiga ko'ra auditorlik faoliyatida muhim masalalardan biri auditorlik tekshiruvlarini o'zida aks ettirgan auditorlik hisobotlari va xulosalari asosida audit natijalarini rasmiylashtirish orqali mijozlarga zarur axborotlarni yetkazib berish hisoblanadi va ularni amaliy yechimlarini topish muhimdir.

Bundan ko'zlangan asosiy maqsad xo'jalik subyektlari daromadligi, likvidligi va to'lov qobiliyatiga jiddiy e'tibor qaratish natijasida auditor tomonidan beriladigan audit natijalariga bog'liq bo'ladi. Biroq, natijalarni ifodalashni tartibga soluvchi mahalliy va xalqaro me'yorlarning orasidagi tafovutlar audit natijalariga nafaqat baho berish, balki anglab yetishni murakkablashtiradi.

O'zbekiston Respublikasi Prezidentining 2015-yil 24 apreldagi PF-4720-son

⁶¹ www.sciencedirect.com. M.Robuloan, B.Robu. The Influence of the Audit Report on the Relevance of Accounting Information Reported by Listed Romanian Companies. Procedia Economics and Finance.2015. Pages 562-570-.

«Aksiyadorlik jamiyatlarida zamonaviy korporativ boshqaruv uslublarini joriy etish chora-tadbirlari to`g`risida»gi farmoni, 2015 yil 28 apreldagi «Iqtisodiyotda xususiy mulkning ulushi va ahamiyatini oshirish chora-tadbirlari to`g`risida»gi PQ-2340-sonli qarori, 2007 yil 4-apreldagi «Auditorlik tashkilotlari faoliyatini yanada takomillashtirish hamda ular ko`rsatayotgan xizmatlar sifati uchun javobgarlikni oshirish to`g`risida»gi PQ-615-sonli qarori hamda auditorlik faoliyatiga tegishli bo`lgan boshqa normativ-huquqiy hujjatlarda belgilangan vazifalarni amalga oshirishda auditning xalqaro standartlari va milliy standartlarni yaxlit ko`rinishga keltirish va ham mahalliy ham xorijiy foydalanuvchilarga birdek tushunarli bo`lgan auditorlik hisoboti va xulosalarining yagona namunasini ishlab chiqish talab etiladi.

Audit faoliyatidagi auditorlik hisoboti va xulosalarni tuzish va taqdim etishdagi standartlardagi muammolarni bartaraf etish hamda takomillashtirish yo`llarini ishlab chiqish uchun avvalo ulardagi tafovutlarni ko`rib chiqish lozim.

Standartlar o`rtasidagi eng birinchi tafovut bu auditorlik hisoboti va xulosalari bilan bog`liq masalalarni tartibga soluvchi standartlarning soni hamda ko`lamida seziladi.

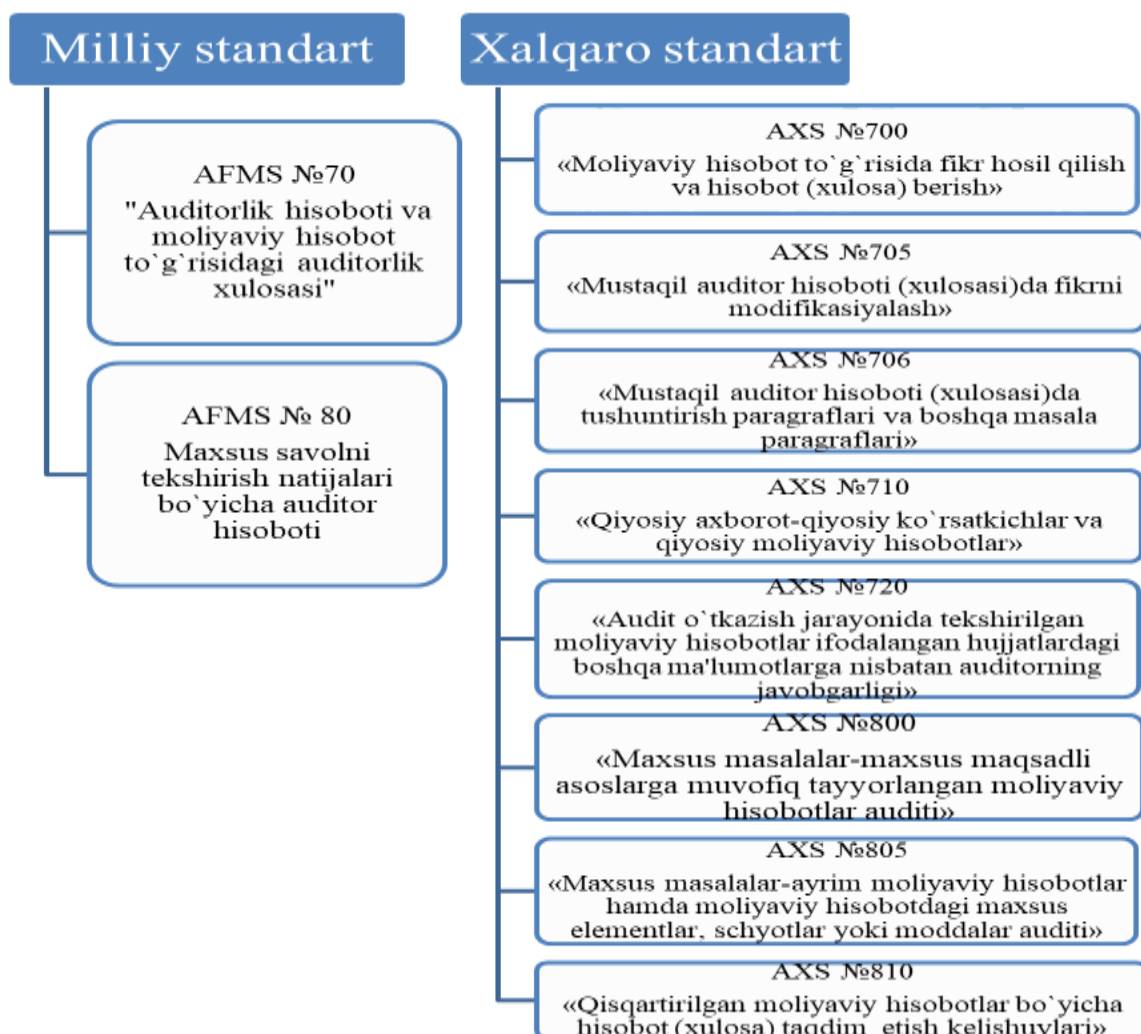
Ushbu farqlarni tahlil qilish uchun ularni rasm ko`rinishiga keltirish maqsadga muvofiq bo`ladi.

Ushbu tahlilni amalga oshirishda auditorlik faoliyatining milliy standartlari auditning xalqaro standartlari bilan taqqoslangan hamda umumiy auditorlik hisoboti va xulosasi bo`yicha standartlar tafovutlari yaqqol ko`rsatib berilgan.

Quyida xalqaro va milliy standartlar soni orasidagi farq rasmda keltirilgan (3.4-rasm).

Rasmdan ko`rinib turibdiki, xalqaro va mahalliy amaliyotda auditorlik hisoboti va xulosasi uchun belgilangan me`yorlar ko`lami har xil. Milliy amaliyotda auditorlik hisoboti va xulosasini tuzish va taqdim etish uchun birgina 70-standart qo`llanilsa, xalqaro faoliyatda 6 ta standart, maxus masalalarni tekshirish bo`yicha auditorlik hisoboti va xulosasi masalalarini tartibga solish uchun esa milliy amaliyotda 1 ta(xulosa masalasi yoritilmagan) xalqaro auditda 2

ta standartga amal qilinadi.



3.4-rasm. Auditning auditorlik hisoboti va xulosasi bilan bog'liq masalalarni tartibga soluvchi milliy va xalqaro standartlar nomlari⁶²

Shu o'rinda O'zbekiston Respublikasida auditorlik tashkilotlarining auditorlik hisoboti va xulosasi masalalarini tartibga soluvchi standartlar soni nafaqat umumqabul qilingan xalqaro standartlar, balki MDH mamlakatlari standartlaridan ham farq qilishini aytib o'tish o'rinlidir.

⁶² Muallif tomonidan tuzilgan.

3.2-jadval.

Auditorlik hisoboti va xulosasi bo'yicha qo'llaniladigan standartlar taqqoslama jadvali⁶³

O'zbekiston Respublikasining auditorlik faoliyatining milliy standartlari	Rossiya Federatsiyasi auditorlik faoliyatining federal qoidalari standartlari
AFMS №70 "Auditorlik hisoboti va moliyaviy hisobot to'g'risidagi auditorlik xulosasi"	AFFS № 1/2010 "Buxgalteriya(moliyaviy) hisobot to'g'risida auditorlik xulosasi va uning haqqoniyligi to'g'risida fikrning shakllanishi
AFMS № 80 "Maxsus savolni tekshirish natijalari bo'yicha auditor hisoboti "	AFFS № 2/2010 "Auditorlik xulosasida modifikatsiyalashgan fikr"
	AFFS №3/2010 "Auditorlik xulosasida qo'shimcha axborotlar"

Jadvaldagi ma'lumotlardan ko'rinib turibdiki, milliy standart xalqaro standartlarning o'zidagina emas, boshqa mamlakatlardan ham farq qiladi.

Demak, auditorlik hisobotlarini butun jahon foydalanuvchilariga birdek tartibda va mazmunda yetkazib berish me'yorlari MDH ning boshqa mamlakatlarida ham yechimini topmagan muammo hisoblanadi. Biroq, Rossiya Federatsiyasining Moliya Vazirligi 26-sentabr 2017-yilgi 147N raqamli buyrug'iga binoan Rossiya Federatsiyasi auditorlik faoliyatining federal qoidalari standartlarini tasdiqlash to'g'risidagi buyruqlari o'z kuchini yo'qotgan deb e'lon qilingan va bu milliy standartlarning xalqaro standartlar foydasiga audit amaliyotidan olib tashlanishidan dalolat beradi⁶⁴.

MDH mamlakatlaridan Ozarbayjon Respublikasida esa auditning xalqaro standartlariga 2010-yilning 1-yanvarida to'liq o'tib bo'lingan.

⁶³ Muallif tomonidan ishlab chiqilgan.

⁶⁴ www.consultant.ru. Приказ от 26 сентября 2017 г. N 147н "О признании утратившими силу приказов Министерства Финансов Российской Федерации об утверждении федеральных стандартов аудиторской деятельности

3.3-jadval.

Auditorlik faoliyatining xalqaro va milliy standartlaridagi farqlarning taqqoslama jadvali⁶⁵

Farq tartib raqami №	AFMS №70 "Auditorlik hisoboti va moliyaviy hisobot to'g'risidagi auditorlik xulosasi"	AXS№700 «Moliyaviy hisobot to'g'risida fikr hosil qilish va hisobot (xulosa) berish»	Farq izohi
1	Standart mazmuni ketma-ket boblarning nomi va ularning yoritilishi bilan ifodalangan.	Standartning tarkibi standart mundarijasida ko'rsatilib, keyin uning mazmuni boblarda yoritilgan.	Xalqaro amaliyotda auditorlik hisoboti va xulosasi bo'yicha standartlarning ko'pligi sababdan ularning tarkibi boshida qisqacha qayd etilishi auditor uchun kerakli bo'lgan standartni oson topishni qulaylashtiradi.
2	Standartning qo'llanish doirasida auditorlik hisoboti va xulosasini tuzishning yagona tartibini belgilashi haqida yozilgan.	Qo'llanish doirasida nafaqat yagona tartib belgilanishi, balki boshqa mezonlar ham belgilab o'tilgan.	Xalqaro standartda 700-AXS faqatgina umumiy foydalanish uchun mo'ljallangan moliyaviy hisobotlarning to'liq to'plami nuqtai nazaridan yozilgani, bundan mustasno bo'lgan holatlarda AXS 800 ga moliyaviy hisobotlarni maxsus maqsadli asosga muvofiq tayyorlash bilan bog'liq maxsus masalalar ko'rib chiqish. AXS 805 da ayrim moliyaviy hisobot yoki moliyaviy hisobotning maxsus elementi, schyoti yoki moddasi auditi uchun o'rinni bo'lgan maxsus masalalar ko'rib chiqish uchun,. AXS 705 va AXS 706 ga auditor tomonidan bildirilgan modifikatsiyalangan fikr yoki auditor tomonidan auditorlik hisoboti (xulosasi)ga kiritilgan tushuntirish paragrafi yoki boshqa masala paragrafining auditorlik hisoboti (xulosasi)ga ta'siri ko'rib chiqish uchun murojaat qilish kerakligi kiritib o'tilgan.

O'zbekiston Respublikasi Prezidentining «Aktsiyadorlik jamiyatlarida zamonaviy korporativ boshqaruv uslublarini joriy etish chora-tadbirlari to'g'risida»gi 2015 yil 24 apreldagi PF-4720 sonli Farmonida aktsiyadorlik jamiyatlari faoliyatining me'yoriy-huquqiy bazasini yanada takomillashtirish, zamon talablari va xalqaro normalar hamda standartlarga muvofiq holda amaldagi qonun hujjatlariga o'zgartish va qo'shimchalar kiritish hamda yangi qonun

⁶⁵ Muallif tomonidan tuzilgan.

hujjatlari va me'yoriy hujjatlar qabul qilish, shu jumladan moliyaviy hisobotning xalqaro standartlari va auditning xalqaro standartlariga o'tish vazifasi qo'yilgan.

Agar jadvaldagi 2-farqni yanada batafsilroq izohlaydigan bo'lsak, xalqaro standartda auditor ushbu me'yoriy hujjatda topa olmagan ma'lumotlarni qidirish uchun qaysi standartga murojaat qilishi kerakligi audit tekshiruvi natijalarini umumlashtirishga ketadigan vaqtni yanada tejashiga olib keladi degan xulosaga kelishimiz mumkin.

Standartlarni taqqoslashda davom etadigan bo'lsak, xalqaro va milliy standartlarni umumlashtirish zaruriyati dolzarb ekanligiga yanada ishonch hosil qilishimiz mumkin:

3.4-jadval.

70-AFMS va 700-AXSdagi ayrim farqlarning taqqoslama jadvali⁶⁶

Farq ko'rsatkichi	Milliy standartda keltirilishi	Xalqaro standartda keltirilishi
Atamalar	Standart boshida barcha kerakli atamalarga izoh berilgan va kengaytirilgan ma'nolar atamalarga tegishli boblarda batafsilroq yoritilgan. Umumiy atamalar soni 5 ta.	Standart boshida ta'riflar sarlavhasidan keyin berilgan, lekin berilgan 3 ta ta'rif standart nomidagi atamalarni ham izohlamagan va standartning oxirigacha ushbu savol yoritilmagan.
Boblar	Qo'llanilish doirasi va atamalarga izoh berilgandan keyin, standartning asosiy mazmuniga o'tib ketilgan. Ya'ni, auditorlik hisoboti va xulosasi tarkibi, mazmuni, so'ngra auditorning hisobot va xulosaga nisbatan javobgarligi hamda auditorlik xulosasi turlariga namunalar keltirilgan.	Qo'llanilish doirasi va atamalarga izoh berilgandan keyin, standartning asosiy mazmunini yorituvchi boblar kelgan, lekin ular xulosa va hisobot uchun alohida ajratib ko'rsatilmagan.
Ma'lumotlar tartibi	Ma'lumotlar tartibi foydalanuvchi uchun juda qulay va foydalanuvchini chalkashtirish holatlari kuzatilmaydi, chunki faqat standart nomida keltirilgan masalalargina yoritib berilgan.	Ma'lumotlarda standartda yoritilmagan masalalar uchun qaysi standartlardan foydalanishga tavsiyalar berilgan, biroq ular ba'zi hollarda standart mazmunini chalkashtirishga olib kelishi mumkin.

Standartlarning ikkinchi taqqoslama jadvalida ko'rinib turibdiki, xalqaro amaliyotda atamalar qo'llanilishi ham milliy amaliyotdan farqli. Masalan, 70-AFMSda auditorlik hisoboti, auditorlik xulosasi, moliyaviy hisobot, modifikatsiyalangan fikr va ijobiy fikrga ta'rif keltirilgan bo'lsa, 700-AXSda Umumiy foydalanish uchun mo'ljallangan moliyaviy hisobotlar, umumiy maqsadli

⁶⁶ 70AFMS va 700-AXS asosida muallif tomonidan ishlab chiqilgan.

asos, modifikatsiyalanmagan fikrga ta'rif keltirilgan.

Shuningdek, standart boblari tartibi ham bir qancha tafovutlarga ega. 70-AFMSda foydalanuvchi auditorlik hisobotining tarkibi va tuzishga oid me'yorlar bilan to'liq tanishib bo'lgach, auditorlik xulosasi tarkibi, turlari to'g'risida ma'lumot oladi. Keyingi boblarda esa ularni saqlash, auditorlik tashkilotining javobgarligi hamda auditorlik xulosalariga ilovalar bilan tanishish mumkin. Biroq, 700-AXS boblarida auditorlik hisoboti va xulosasiga oid boblar alohida-alohida ko'rsatilmagan, balki boblarda aynan hisobot yoki aynan xulosagagina tegishli me'yorlarni ajratib olish qiyinchilik tug'diradi. Standartdan foydalanishda auditorlik hisoboti va xulosasini tuzish uchun barcha yetarli ma'lumotlarni uning o'zidan emas 705-AXS yoki boshqa hisbotlarga oid standartlarga murojaat qilish zaruriyati auditordan qo'shimcha vaqt talab qiladi va noqulaylik tug'diradi.

Ushbu ikki standartdagi yana bir farq auditdagi ayrim atamalarning turlicha qo'llanilganida sezilishi mumkin. Masalan, milliy standartda auditorlik xulosasi nomi ishlatilgan bo'lsa, xalqaro standart mustaqil auditorlar xulosasi atamasini ishlatgan. 70-AFMSda auditorlik hisoboti va xulosasining kirish qismi deb ifodalangan yozuv 700-AXS kirish paragrafi deb tushuntirilgan. Yuqorida sanab o'tilgan farqlardan tashqari milliy standart va xalqaro standartda ko'lami yanada kattaroq masala mavjud.

Milliy amaliyotda 70-AFMS auditorlik hisoboti va xulosalarini tuzish va taqdim etishning me'yorini belgilovchi asosiy standart bo'lsa, xalqaro standartning qo'llash doirasida 700-AXS faqatgina umumiy foydalanish uchun mo'ljallangan moliyaviy hisobotlarning to'liq to'plami nuqtai nazaridan yozilganligi haqida band keltirilgan.

Milliy standartda yuqoridagi standartlarning har birida izohlangan atamalarning ma'nosi keltirilmagan.

Vaholanki, mahalliy auditorlik faoliyatida umumiy auditorlik hisoboti va xulosasini tayyorlash va taqdim etish masalalarini tartibga solish bo'yicha yagona me'yor hisoblangan 70-AFMS yuqoridagi standartlar mazmunini yaxlit qamrab olgan bo'lishi kerak edi.

Ushbu standartlarda biz ta'rifni keltirilishi muhim deb hisoblagan atamalardan quyidagilarini standart uchun namuna sifatida kiritilishini taklif qilgan bo'lardik:

Keng qamrovli – ushbu atama, buzib ko'rsatishlarga nisbatan qo'llanilib, buzib ko'rsatishlarning moliyaviy hisobotga ta'sirini yoki auditorlik dalillariga tegishli va ularni etarli to'plashning imkonini mavjud emasligi sababli topilmagan har qanday buzib ko'rsatishning moliyaviy hisobotga o'tkazishi mumkin bo'lgan ta'sirini ta'riflash uchun foydalaniladi.

Moliyaviy hisobotlarga keng qamrovli ta'sir deb, auditorning fikri bo'yicha, quyidagilar hisoblanadi:

- a) Maxsus elementlar, schyotlar yoki moliyaviy hisobotlarning moddolari bilan chegaralanmagan; yoki;
- b) Agar chegaralangan bo'lsa, moliyaviy hisobotlarning salmoqli qismini kamrab oladigan yoki kamrab olishi mumkin bo'lgan; yoki
- c) Ochib berishga nisbatan, foydalanuvchilarning moliyaviy hisobotni tushunishi uchun fundamental bo'lgan ta'sir⁶⁷.

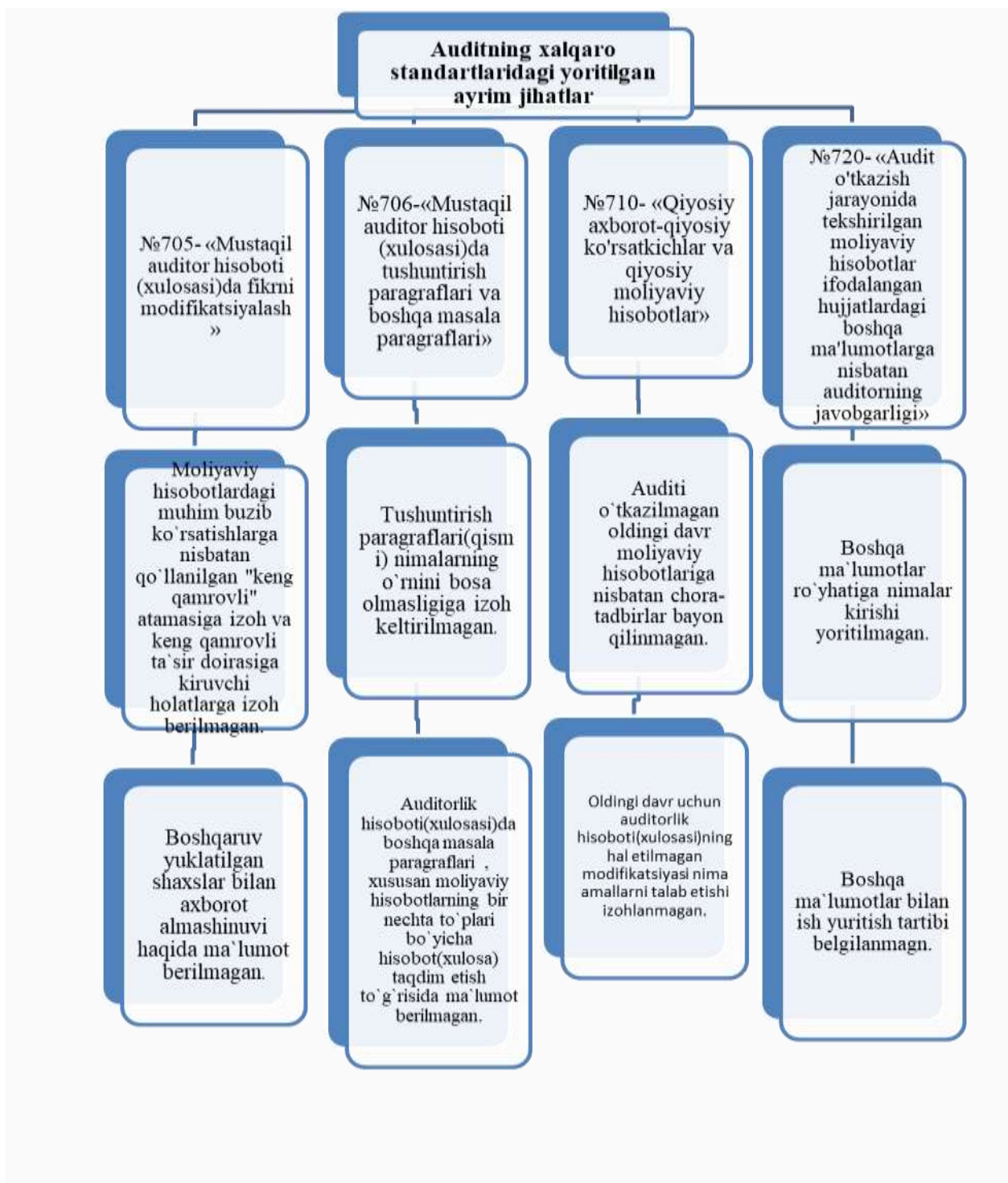
Hozirgi kunda moliyaviy hisobotlarning xalqaro standartlari bo'yicha Kengashga jahonning 104 ta davlatidan 143 ta buxgalterlar va auditorlar uyushmalari a'zo bo'lib, ularda xalqaro standartlarni qo'llash amalga oshirilmoqda.

Moliyaviy hisobot ma'lumotlaridan foydalanuvchilar uchun hisobotning xalqaro standartlar asosida tuzilganligi, auditorlik tekshiruvi esa auditning xalqaro standartlari asosida amalga oshirilganligiga bog'liq bo'ladi⁶⁸.

O'zbekiston Respublikasida keyingi yillarda biznesning rivojlanishi va uni samarali boshqarish muammosini hal etish, moliyaviy hisobotning xalqaro standartlarini qo'llash, biznesni rivojlantirishda ichki va tashqi audit kabi xizmatlar faoliyatida audit va sifat nazoratining xalqaro standartlarini joriy etish bo'yicha ishlar amalga oshirildi.

⁶⁷ AXS №705- «Mustaqil auditor hisoboti (xulosasi)da fikrni modifikatsiyalash». 4-bet.

⁶⁸ www.ifrs.org

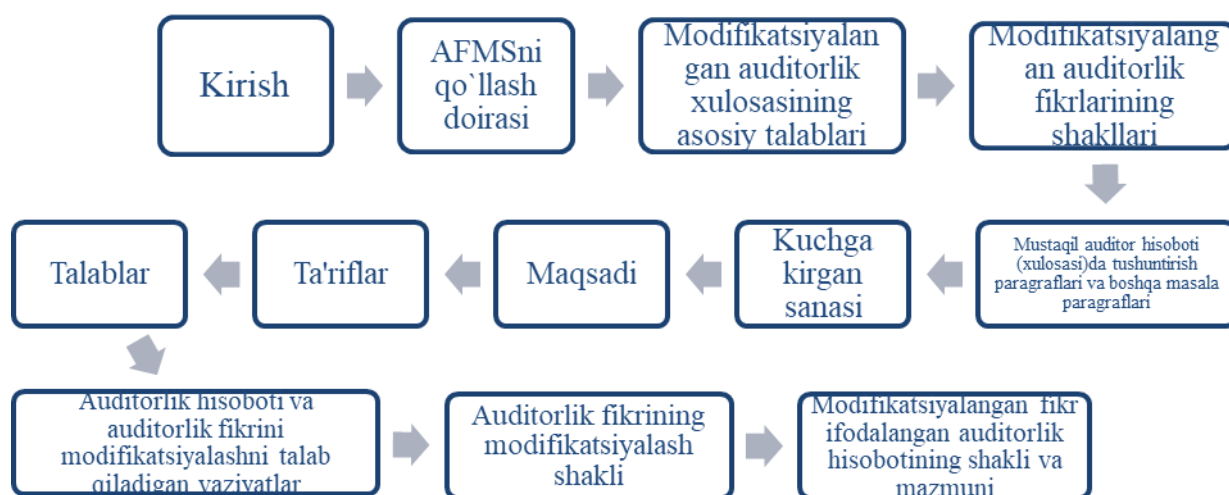


3.5-rasm. Auditning xalqaro standartlaridagi yoritilgan ayrim jihatlar⁶⁹

70-AFMSni auditning xalqaro standartlari bilan taqqoslash undagi modifikatsiyalangan auditorlik xulosasini tuzish va taqdim etishga doir tartiblarning yetarlicha tavsif etilmaganligini ko'rish mumkin. Ushbu muammoni hal qilish bo'yicha takliflar keltirilgan adabiyotlardan I.N.Qo'ziyevning “

⁶⁹ Muallif tomonidan ishlab tuzilgan.

Iqtisodiyotni modernizatsiyalash sharoitida auditorlik hisobotini tuzish va umumlashtirish metodologiyasini umumlashtirish” nomli doktorlik dissertatsiyasi avtoreferatida keltirilishicha, 70 va 80 AFMSlar orasida oraliq №75-sonli «Modifikatsiyalashgan auditorlik hisoboti va xulosasi» nomli AFMSni ishlab chiqish auditorlik hisoboti va xulosasini tuzish va taqdim etishni takomillashtirish uchun zarur. Ushbu zaruriyat auditorlik hisoboti va xulosalarida modifikatsiyalashgan auditorlik xulosasi, maxsus savollarni tekshirish jarayonida auditorlik hisobotining o'ziga xos jihatlari va qishloq xo'jaligi mahsulotlari ishlab chiqarish bilan shug'ullanuvchi sub'ektlar faoliyatida tashabbus shaklida audit o'tkazishda auditorlik hisobotini shakli va uning ketma-ketligi ishlab chiqilishini taqozo etgan va standartning asosiy tuzilishi quyidagi shaklda bo'lishi taklifi kiritilgan:



3.6-rasm. №75-sonli «Modifikatsiyalashgan auditorlik hisoboti va xulosasi» nomli AFMS tarkibi bo'yicha taklif⁷⁰

Keyingi vaqtlarda auditorlik faoliyatining xalqaro ko'lamda rang-barang bo'la borishi jarayoni kuzatilmoqda. Rivojlangan mamlakatlar, xususan, AQShda 20-asrning so'ng o'n yilligida auditorlik xizmatining yangi turi – guvohlik beruvchi audit turi shakllandi. Auditorlik xizmatining ushbu turi, ayniqsa, bank sohasida keng ko'lamda tarqalmoqda. Bank muassasalari mijozga kredit berishda auditorlik kompaniyalarini guvohlik beruvi shaxs tomon sifatida qaramoqda.

⁷⁰ I.N.Qo'ziyev. "Iqtisodiyotni modernizatsiyalash sharoitida auditorlik hisobotini tuzish va umumlashtirish metodologiyasini umumlashtirish" nomli doktorlik dissertatsiyasi avtoreferati asosida muallif tomonidan ishlab chiqildi.

Bunda auditorlik kompaniyasi bankdan kredit olgan mijozning kredit shartnomasini bajarish holatini kuzatib boradi.

Auditorlik xizmatining ushbu turini tartibga solish uchun AQShda maxsus standartlar ishlab chiqildi. AICPA tomonidan ishlab chiqilgan ushbu standartlar auditning umumqabul qilingan standartlariga mos kelishi lozim.

3.5-jadval.

Xulosa standartlari bo'yicha guvohlik beruvchi va auditning umumqabul qilingan standartlarining taqqoslama jadvali⁷¹

Guvohlik beruvchi standartlar	Auditning umumqabul qilingan standartlari
Xulosa standartlari	
1. Xulosa shartnomani tasdiqlash va unga guvohlik berish xarak-teriga ega bo'lishi kerak.	1.Xulosada moliyaviy hisobotning buxgalteriya hisobining umumqabul qilingan tamoyillarga mos kelishi haqida ma'lumot keltirib o'tiladi.
2. Xulosada keltirilgan fikr qabul qilingan mezonlar asosida tasdiqlangan bo'lishi lozim.	2.Xulosada o'tgan yillar nuqtai nazaridan hisobot yilida ko'zda tutilmagan holatlar mavjudligi aniqlanishi kerak.
3. Shartnoma va tasdiqlash uchun keltirilgan xulosada bajaruv-chining barcha moddiy qiziqishlari bayon qilinishi kerak.	3.Moliyaviy hisobotdagi axborot adekvat holda yoritilishi lozim, agarda xulosada boshqa holatlar ko'zda tutilmagan bo'lsa
4. Shartnomada qatnashayotgan man-faatdor tomonlarning keltirgan mezonlar va protseduralari asosida xulosa tayyorlanishi kerak.	4. Xulosa moliyaviy hisobotning to'liqligi haqida fikrni o'z ichiga olishi yoki fikrning mavjud emasligi haqida tasdiqni o'z ichiga olishi kerak. Agarda yakuniy xulosa berilmagan bo'lsa, mos keluvchi tamoyillar bilan inobatga olish kerak. Auditorning ismi moliyaviy hisobot bilan bog'liq barcha hollarda xulosada auditorlik tekshiruvining aniq shakldagi turi bayon qilinishi shart, agarda bu ko'zda tutilgan bo'lsa, shuningdek auditor o'z zimmasiga oladigan mas'uliyatning darajasi haqida fikr bildirib o'tishi kerak.

Yuqoridagi jadvallarda guvohlik beruvchi auditorlik standartlari bilan

⁷¹ A. A. Karimov, F.R.Islomov, A.Z.Avloqulov."Xalqaro audit". Darslik.327-bet.,

auditning umumqabul qilingan standartlarining o'zaro taqqoslanishi keltirilgan.

Hozircha xalqaro standartlar auditorlik tadbirlarini batafsil bayon qilishi va misollar keltirilishi bilan auditorlik faoliyatining milliy standartlaridan farq qiladi. Shu sababli, xalqaro standartlarni o'rganish sifatli o'tkazilgan tekshiruvlar ko'payishiga va jamoatchilik orasida auditor kasbi nufuzining ortishiga ko'maklashadi.

Uchinchi bob bo'yicha xulosalar

Ushbu bobdagi sanab o'tilgan quyidagi muammolarning mavjudligi auditorlik hisoboti va xulosalarini tuzish va taqdim etishni takomillashtirish yo'lida bir qator to'siqlar bartaraf etilishi lozimligini bildiradi:

- "NAZORAT-AUDIT" MChJ auditorlik tashkiloti tomonidan berilgan auditorlik xulosasida hujjatning nomi "auditorlik xulosasi" deb nomlangan bo'lsa, "Deloitte and Touche" xalqaro auditorlik tashkiloti tomonidan berilgan hujjat mustaqil auditorlar xulosasi deb nomlangan. Bizningcha, foydalanuvchi ushbu hujjatning titul varag'ining o'zidayoq tushunmovchilikka duch kelmasligi nuqtai nazaridan hujjatlar nomini xalqaro standart bo'yicha nomlash o'rinliroq bo'ladi.

- milliy amaliyotda auditorlik xulosasi hajmi 2-3 betni tashkil etganini ko'rgan bo'lsak, xalqaro amaliyotda hujjatda ko'rsatilganidek auditorlik xulosasi 2-6 betlarni qamrab olgan. Ushbu hujjat ham faqat rus tilida taqdim etilgan va foydalanuvchilarning barchasiga tushunarli bo'lmasligi bilan muammo yaratishi mumkin.

- milliy amaliyotda auditorlik hisobotining tarkibida keltiriladigan audit jarayonining asosiy masalasi va auditorlik tekshiruvi davomida nimalar bajarilganligining asosiy mazmuni auditorlik xulosasining xalqaro tajribadagi namunasida qisqacha berib o'tilgan hamda bunday amaliyot milliy auditorlik faoliyatida kuzatilmaydi.

- xalqaro auditorlik tashkilotining auditorlik xulosasida nima uchun auditorlar uchun bobning quyi qismida qayd etilgan masala audit uchun eng muhim va audit davomida nimalar bajarilgani to'g'risidagi sharh berilgan.

“Deloitte and Touche” auditorlik tashkiloti tomonidan InFinBank uchun o`tkazilgan auditorlik tekshiruvining muhim deb topilgan masalasi ushbu bobda ko`rsatilishicha “Kreditlarning eskirishi va mijozlarga bo`naklar hisobiga rezerv yaratish” bo`lgan. Bizningcha, xalqaro amaliyotdagi auditorlik xulosasida beriladigan bunday auditning muhim masalasi uchun beriladigan qisqacha sharhi auditorlik xulosasi uchun milliy amaliyotda tadbiq etilishi uchun o`rinli.

- auditorlik tekshiruvlari davomida moliyaviy hisobotlardagi xatoliklarni aniqlash va ularning muhimligini baholashga(shuningdek ichki nazorat kamchiliklarini aniqlash) auditorlik tekshiruvlari va ularning natijalarini umumlashtirishga belgilangan muddatlarning bosimi auditorlik hisoboti va xulosasining sifati hamda ishonchliliga salbiy ta`sir o`tkazadi. Ushbu ta`sir nafaqat kamchiliklarni aniqlash uchun yetarlicha dalillarni to`plash , balki kamchiliklarni aniqlangandan so`ng mijoz korxona tomonidan ularni bartaraf etish bo`yicha korxona tomonidan bajarilgan amallarni tekshirish uchun kerakli vaqt tanqisligini keltirib chiqaradi .

- auditorlik hisobotlarining sifati ularning taqdim etilish muddati hamda auditor-mijoz geografik yaqinligiga bevosita bog`liq. Ushbu tadqiqot natijalariga ko`ra investorlar va kapital bozori ishtirokchilari uchun tezkor taqdim etilgan auditorlik hisobotlari yanada asoslangan va investitsion qarorlarni qabul qilish qilish orqali bozordagi o`rnini mustahkam egallash hamda daromadini oshirishga imkon yaratadi.

- Katta to`rtlik auditorlarining xizmat sifati shakllantirilgan auditorlik xulosalari qanday mazmunda bo`lishiga qaramay moliyaviy bozorlar bo`yicha qaror qabul qilishda qiymatli va moliyaviy hisobotlarda investorlarga oid ko`rsatkichlarning o`sishiga olib kelmoqda.

XULOSA VA TAKLIFLAR

Mazkur ilmiy tadqiqotni bajarish natijasiga asoslangan holda quyidagi xulosalarga kelindi:

- milliy va xalqaro amaliyotda auditorlik xulosasi hajmi orasida sezilarli farq mavjud. Ushbu hujjatning faqat bir tilda taqdim etilishi foydalanuvchilarning barchasiga tushunarli bo`lmasligi bilan muammo yaratadi.

- tadqiqot obyektlarining auditorlik xulosalarida auditorlik tashkiloti tomonidan ko`rsatilgan rekvizitlar ham farqli. Men amaliyot o`tagan auditorlik tashkiloti tomonidan “AGROS HAYOT” sug`urta kompaniyasi MChJ uchun berilgan auditorlik xulosasida 70-AFMSga ko`ra auditorlik xulosasining nomidan keyin avval auditorlik tashkiloti , so`ngra auditorlik tekshiruvi o`tkazilayotgan korxona to`g`risida ma`lumotlar keltirilgan bo`lsa, “Deloitte and Touche” tomonidan berilgan xulosada faqat auditorlik tashkilotining rekvizitlari keltirilgan.

- “NAZORAT-AUDIT” auditorlik tashkiloti tomonidan berilgan auditorlik xulosasidan farqli o`laroq, xalqaro auditorlik tashkiloti xulosasining asosiy fikr bayon qilingan qismi uning boshida rekvizit ma`lumotidan so`ng berilgan. Qo`shimcha tarzida milliy amaliyotda auditorlik hisobotining tarkibida keltiriladigan audit jarayonining asosiy masalasi va auditorlik tekshiruvi davomida nimalar bajarilganligining asosiy mazmuni auditorlik xulosasining xalqaro tajribadagi namunasida qisqacha berib o`tilgan.

- xalqaro auditorlik tashkilotining auditorlik xulosasida nima uchun auditorlar uchun bobning quyi qismida qayd etilgan masala audit uchun eng muhim va audit davomida nimalar bajarilgani to`g`risidagi sharh berilgan. Milliy amaliyotda auditorlik xulosasida bunday ajratib ko`rsatishlar mavjud emas.

- auditorlik tekshiruvlari davomida moliyaviy hisobotlardagi xatoliklarni aniqlash va ularning muhimligini baholashga (shuningdek ichki nazorat kamchiliklarini aniqlash) auditorlik tekshiruvlari va ularning natijalarini umumlashtirishga belgilangan muddatlarning bosimi auditorlik hisoboti va xulosasining sifati hamda ishonchliliga salbiy ta`sir o`tkazadi. Ushbu ta`sir nafaqat kamchiliklarni aniqlash uchun yetarlicha dalillarni to`plash , balki kamchiliklarni

aniqlangandan so`ng mijoz korxona tomonidan ularni bartaraf etish bo`yicha korxona tomonidan bajarilgan amallarni tekshirish uchun kerakli vaqt tanqisligini keltirib chiqaradi . Auditorlik tekshiruvlari uchun berilgan qisqa muddatlar auditor tomonidan kichik deb qabul qilingan xatoliklar va muhimlik darajasi tekshiruv natijalari umumlashitirilgandan so`ng auditor tomonidan yuqori deb baholanishi hamda auditorlik xulosasidagi fikrning muddat bosimi ostida foydalanuvchiga zarar keltiruvchi ma`lumot manbasi bo`lib qolishi hamda tanlab olingan moddalar bo`yicha butun xo`jalik va moliyaviy faoliyati bo`yicha noto`g`ri xulosa shakllantirishiga olib keladi ga olib kelishi mumkin.

- auditorlik hisobotlarining sifati ularning taqdim etilish muddati hamda auditor-mijoz geografik yaqinligiga bevosita bog`liq ekanligiga bir qator dalillar keltirilgan. Ushbu tadqiqot natijalariga ko`ra investorlar va kapital bozori ishtirokchilari uchun tezkor taqdim etilgan auditorlik hisobotlari yanada asoslangan va investitsion qarorlarni qabul qilish qilish orqali bozordagi o`rnini mustahkam egallash hamda daromadini oshirishga imkon yaratadi. Shuningdek, tadqiqot natijasida korxona tomonidan mahalliy auditorlik kompaniyalarining yollanishi audit jarayoni davomiyligi hamda o`z-o`zidan auditorlik hisobotlaridan olinadigan foydaning xorijiy auditorlik tashkilotlari bilan ishlashdan ko`ra yuqoriroq ekanligi qayd etilgan

- Ruminiya kompaniyalari taqdim etgan moliyaviy hisobotlarning qiymatligiga auditorlik hisobotlarining ta`sirini o`rganish bo`yicha tadqiqot izlanuvchilarni tadqiqotda ro`yxati keltirilgan kompaniyalar uchun auditorlik tashkilotining hisobotidagi ma`lumotlar kompaniyalar uchun auditorlik hisobotidagi xulosa hamda katta to`rtlikka a`zolik mezonlariga bog`liq holda aksiyalarning daromadliligiga salmoqli ta`sir ko`rsatadi va katta to`rtlik auditorlarining xizmat sifati shakllantirilgan auditorlik xulosalari qanday mazmunda bo`lishiga qaramay moliyaviy bozorlar bo`yicha qaror qabul qilishda qiymatli va moliyaviy hisobotlarda investorlarga oid ko`rsatkichlarning o`sishiga olib kelmoqda

- xalqaro va milliy audit standartlari o'rtasidagi farqlar faoliyatni tartibga solishda qiyinchiliklar tug'diradi. O'zbekiston Respublikasida auditorlik tashkilotlarining auditorlik hisoboti va xulosasi masalalarini tartibga soluvchi standartlar soni nafaqat umumqabul qilingan xalqaro standartlar, balki MDH mamlakatlari standartlaridan ham farqli.

- matn ko'rinishidagi axborotning o'rganish uchun ko'p vaqt talab etishi va auditorlar aniqlagan kamchiliklar yoki muammolarni bartaraf etish bo'yicha boshqa korxonalar tomonidan amalga oshirilgan tadbirlarning taqqoslama ko'rsatkichlari yo'qligi hamda hisobotlar foydalanuvchining iqtisodiy savodxonlik darajasini hisobga olib tuzilmaganligi;

- xo'jalik yurituvchi subyektlarning faoliyat sohasi va tarmoqlari bo'yicha ixtisoslashtirilgan auditorlik hisoboti va xulosalarining namunalari hamda audit natijalarini umumlashtirish bo'yicha xalqaro yagona dastur ishlab chiqarilmaganligi;

- aksiyadorlik jamiyatlarida ustav kapitalining o'zgarishi auditorlik hisobotida kapital va aktivlarni shakllantirishni tekshirish jarayonlariga ta'sir qilib, ish hajmini oshiradi va o'z-o'zidan aksiyadorlik jamiyatlarining umumiy soni qisqargani bilan tashqi auditni amalga oshirish bo'yicha ish hajmining ko'payishi hisobiga auditorlik tashkiloti bilan aksiyadorlik jamiyatlari o'rtasida tuziladigan shartnoma summolari oshishi;

- auditorlik xulosasida faqat matn emas, balki ko'rsatkichlar bilan ifodalangan ma'lumotlarning ifoda etish me'yorlari keltirilmaganligi va h.o.k.

- barcha rivojlangan davlatlarda auditorlik faoliyati, ularga oid muammolar va ularni hal qilish yo'llari, faoliyat yuritayotgan auditorlik tashkilotlarining reytingi bayon qilingan maxsus jurnallar mavjud (masalan, RFda «Auditor», «Auditorskie vedomosti», «Buxgalterskiy uchet»; «Accounting cost» va h.k.lar). Ya'ni, auditorlik faoliyati natijalarini aks ettiruvchi ikki hujjat to'g'risidagi muammolarni mamlakat miqyosida yagona muhokama qilsa bo'ladigan ommaviy axborot vositasi yo'q.

Yuqoridagi xulosalar asosida auditorlik xulosasi va hisobotini tuzish hamda taqdim etish bo'yicha quyidagi takliflar ishlab chiqildi:

- auditorlik tekshiruvi o'tkaziladigan xo'jalik yurituvchi subyektning faoliyatidan kelib chiqqan holda auditorlik xulosasi va hisobotini rasmiylashtirish bo'yicha namuna va korxonaning ixtisoslashuvi bo'yicha hisobotda soha bo'yicha muhim ko'rsatkichlarni hisoblash sxemalari kiritilgan dasturlar ishlab chiqish zarur.

- auditorlik hisoboti va xulosasi auditor hamda auditorlik tekshiruviga jalb qilingan ekspertlar tomonidan tuzilgan hisobotlarda ma'lumotlartahliliy amallar, taqqoslama ko'rsatkichlar, korrektirovka provodkalari va ularga izohlar bilan yoritilishi lozim.

- xalqaro va milliy standartlar orasidagi tafovutlar birdaniga xalqaro standartlarga o'tish yoki milliy standartlarda xalqaro standartlardagi yoritilmagan ma'lumotlar oraliq standartlar ishlab chiqish va amaliyotga tadbiq etish yo'li bilan hal etilishi lozim.

- milliy standartlarda auditorlik xulosasida auditorlik tekshiruvda eng muhim deb belgilangan masalaning yoritilishini majburiy qilib belgilash auditorlik hisobotidan foydalana olmaydigan foydalanuvchilar uchun korxona to'g'risida yanada ishonchli axborot olish imkonini yaratadi.

- auditorlik faoliyatida auditorlar guruhi uchun maxsus sifat nazorati varaqasining shakllantirilishi auditorlik tekshiruvlarida bajarilgan amallarni ketma-ket bajarish samarasini va ularni tartibli qabul qilib olish jarayonini yengillashtiradi.

FOYDALANILGAN ADABIYOTLAR RO'YXATI

I. Normativ-huquqiy hujjatlar va metodologik ahamiyatga molik nashrlar

1.1. O'zbekiston Respublikasi Konstitutsiyasi. - T.: O'zbekiston, 2017. O'zbekiston Respublikasi qonun hujjatlari to'plami, 2007 y., 15-son, 152-modda; 2008 y., 52-son, 510-modda; 2011 y., 16-son, 159-modda; 2014 y., 16-son, 176-modda; 2017 y., 14-son, 213-modda.

1.2. O'zbekiston Respublikasining «Buxgalteriya hisobi to'g'risida»gi Qonuni. O'zbekiston Respublikasi qonun hujjatlari to'plami, 2016 y., 404-son .

1.3. O'zbekiston Respublikasining «Auditorlik faoliyati to'g'risida»gi Qonuni. O'zbekiston Respublikasi Oliy Majlisining Axborotnomasi, 2000 y., 5-6-son, 149-modda; 2003 y., 1-son, 8-modda; O'zbekiston Respublikasi qonun hujjatlari to'plami, 2006 y., 14-son, 110-modda; 41-son, 405-modda; 2007 y., 37-38-son, 378-modda; 2009 y., 37-son, 403-modda; 2013 y., 18-son, 233-modda; 2014 y., 20-son, 222-modda; 2015 y., 33-son, 439-modda.

1.4. . O'zbekiston Respublikasining “Aktsiyadorlik jamiyatlari va aktsiyadorlar huquqlarini himoya qilish to'g'risida”gi Qonuni. 26.04.1996 y. O'zbekiston Respublikasi Oliy Majlisi palatalarining Axborotnomasi, 2008 y. 9-son, 489-modda.

1.5. O'zbekiston Respublikasi Prezidentining Farmoni “Aktsiyadorlik jamiyatlarida zamonaviy korporativ boshqaruv uslublarini joriy etish chora-tadbirlari to'g'risida” 2015 yil 24 aprel , PF-4720. O'zbekiston Respublikasi qonun hujjatlari to'plami, 2015 y. 17-son, 204-modda.

1.6. O'zbekiston Respublikasi Prezidentining 2017 yil 7 fevraldagi “O'zbekiston Respublikasini yanada rivojlantirish bo'yicha Harakatlar strategiyasi to'g'risida”gi PF-4947-son Farmoni. O'zbekiston Respublikasi qonun hujjatlari to'plami, 2017 y., 6-son, 70-modda

1.7. O'zbekiston Respublikasi Prezidentining “Tadbirkorlik faoliyatining jadal rivojlanishini ta'minlashga, xususiy mulkni har tomonlama himoya qilishga

va ishbilarmonlik muhitini sifat jihatidan yaxshilashga doir qo`shimcha chora-tadbirlar to`g`risida”gi 2016-yil 5-oktabrdagi Farmoni

1.8. O'zbekiston Respublikasi Prezidentining “Qimmatli qog'ozlar bozorini yanada rivojlantirish chora-tadbirlari to'g'risida”gi PQ-475-sonli Qarori. 27.09.2006 y. O'zbekiston Respublikasi qonun hujjatlari to'plami, 2006 y. 39-son, 387-modda.

1.9. «Auditorlik faoliyatini takomillashtirish va auditorlik tekshiruvlarining ahamiyatini oshirish to'g'risida»gi O'zbekiston Respublikasi Vazirlar Mahkamasining 2000-yil 22-sentyabrdagi 365-son qarori

1.10. O'zbekiston Respublikasi Prezidentining “Tadbirkorlik faoliyatining jadal rivojlanishini ta`minlashga, xususiy mulkni har tomonlama himoya qilishga va ishbilarmonlik muhitini sifat jihatidan yaxshilashga doir qo`shimcha chora-tadbirlar to`g`risida”gi 2016-yil 5-oktabrdagi Farmoni.

1.11. “Auditorlik tashkilotlari to`g`risidagi Nizom” O'zbekiston Respublikasi Prezidentining 2007-yil 4-apreldagi PQ-615-son qarori.

1.12. O'zbekiston Respublikasi Moliya Vazirligining 2002 yil 27 dekabrdagi “Moliyaviy hisobot shakllari va ularning to'ldirilishi bo'yicha qoidalarni tasdiqlash to'g'risida” gi 140-sonli buyrug'i.

1.13. O'zbekiston Respublikasi Prezidenti Shavkat Mirziyoyevning Oliy Majlisga Murojaatnomasi. 23.12.2017

1.14. Karimov I.A. O'zbekistonning ijtimoiy-siyosiy va iqtisodiy rivojlanishining asosiy tamoyillari. Toshkent: O'zbekiston, 1996.-37 b.

1.15. Karimov I.A. O'zbekiston XXI asr bo'sag'asida: xavfsizlikka tahdid, barqarorlik shartlari va taraqqiyot kafolatlari.-T.: O'zbekiston,1997.-326 b

1.16. Karimov I.A. Bizning bosh maqsadimiz – jamiyatni demokratlashtirish va yangilash, mamlakatni modernizatsiya va isloh etishdir.// Xalq so'zi.- Toshkent 2005 yil 19 yanvar.

1.17. Karimov I.A. Mamlakatimizni modernizatsiya qilish yo'lini izchil davom ettirish – taraqqiyotimizning muhim omilidir. Prezident I.Karimovning O'zbekiston Respublikasi Konstitutsiyasi qabul qilinganining 18 yilligiga

bag'ishlangan tantanali marosimdagi ma'ruzasi // Xalq so'zi. – Toshkent, 9 dekabr 2010 y.

1.18. Karimov I.A. Mamlakatimizda demokratik islohotlarni yanada chuqurlashtirish va fuqarolik jamiyatini rivojlantirish kontsepsiyasi. – T.: “O'zbekiston”, 2010. – 52 b.

1.19. Mirziyoev Sh.M. Erkin va farovon, demokratik o'zbekiston davlatini birgalikda barpo etamiz. O'zbekiston Respublikasi Prezidenti lavozimiga kirishish tantanali marosimiga bag'ishlangan Oliy Majlis palatalarining qo'shma majlisidagi nutq / Sh.M. Mirziyoev. – Toshkent: O'zbekiston, 2016. - 56 b.

1.20. Mirziyoev Sh.M. Tanqidiy tahlil, qat'iy tartib-intizom va shaxsiy javobgarlik – har bir rahbar faoliyatining kundalik qoidasi bo'lishi kerak. Toshkent: “O'zbekiston”, 2017. – 104 b

1.21. Mirziyoev Sh.M. Qonun ustuvorligi va inson manfaatlarini ta'minlash – yurt taraqqiyoti va xalq farovonligining garovi. O'zbekiston Respublikasi Konstitutsiyasi qabul qilinganining 24 yilligiga bag'ishlangan tantanali marosimdagi ma'ruza. 2016 yil 7 dekabr /Sh.M.Mirziyoev. – Toshkent: “O'zbekiston”, 2017. – 48 b.

1.22. Mirziyoev Sh.M. Buyuk kelajagimizni mard va olijanob xalqimiz bilan birga quramiz. Mazkur kitobdan O'zbekiston Respublikasi Prezidenti Shavkat Mirziyoevning 2016 yil 1 noyabrdan 24 noyabrga qadar Qoraqalpog'iston Respublikasi, viloyatlar va Toshkent shahri saylovchilari vakillari bilan o'tkazilgan saylovoldi uchrashuvlarida so'zlagan nutqlari o'rin olgan. /Sh.M.Mirziyoev. – Toshkent: : “O'zbekiston”, 2017. – 488 b

1.23. K.Ahmadjonov, I.Yakubov. “Audit asoslari” Toshkent. IQTISOD-MOLIYA. 2010-yil. 232-260-betlar.

1.24. O.Masharipov. “Amaliy audit”.Toshkent. 2016-yil.450-462-betlar.

1.25. Sh.N.Fayziyev, A.A.Karimov. “Audit”.Toshkent. “Davr” . 2012-yil.255-bet.

1.26. A.A.Karimov, F.R.Islomov, A.Z.Avloqulov. “Xalqaro audit” Toshkent-2014y.246-264-betlar.

- 1.27. Sheremet D.A, Suyts V.P “Audit”. Moskva.INFRA-M. 2009-yil.315-324-betlar.
- 1.28. Ivashkevich V.B . “Audit” nomli maqola. 11-iyul 2015-yil.
- 1.29. Azizov Sh., Yuldasheva S. Mejdunarodny audit. Uchebnoe posobie. – T.: “IQTISOD-MOLIYA”, 2013.
- 1.30. Qo‘ziyev I., Avloqulov A., Sherimbetov I. Ichki audit. O‘quv qo‘llanma-T.: «Iqtisod-moliya», 2015. – 220 b

II. Monografiya, ilmiy maqola, patent, ilmiy to‘plamlar

- 2.1.N.I.Qo‘ziyev. “ Iqtisodiyotni modernizatsiyalash sharoitida auditorlik hisobotini tuzish va umumlashtirish metodologiyasini umumlashtirish” nomli doktorlik dissertatsiyasi avtoreferati. Toshkent-2017. 15-bet
- 2.2.Akramov S.A. Mamlakatimizda aktsiyadorlik jamiyatlarining investitsion jozibadorligini oshirish yo'llari. // “Iqtisodiyot va innovatsion texnologiyalar” ilmiy elektron jurnali. –Toshkent, 2017. -№2.
- 2.3. Vaxobov A.V., Ibragimov A.K., Rizaev N.Q. Tijorat banklari tashqi auditida xalqaro moliyaviy hisobot standartlarini joriy etish metodologiyasi. Monografiya. -T.: Moliya, 2011. -188 b.
- 2.4.Tursunxodjaeva F.X. Auditning xalqaro standartlarini O'zbekistonda qo'llash muammolari. //“Tijorat banklarining resurs bazasini mustahkamlash, investitsion faolligi va moliyaviy barqarorligini oshirishning dolzarb masalalari” mavzusidagi Respublika ilmiy-amaliy konferentsiya materiallari to'plami. Toshkent, 2016 yil 13 aprel. –T.: “IQTISOD-MOLIYA”, 2016. 400-401-betlar
- 2.5.Tursunxodjaeva F.X. Aktsiyadorlik jamiyatlari faoliyatining auditorlik tekshiruvida xalqaro standartlarni qo'llashning ahamiyati. //“Iqtisodiyotni modernizatsiyalash sharoitida ishlab chiqarish infratuzilmasini mutanosib rivojlantirishning asosiy yo'nalishlari” mavzusidagi Respublika ilmiy-amaliy konferentsiya materiallari to'plami. Toshkent, 2017 yil 28 mart. –T.: “IQTISOD-MOLIYA”, 2017. 174-175-betlar

2.6. Qo'ziev I.N. Auditorlik tekshiruvlari natijalari bo'yicha auditorlik hisobotlari va xulosalarini tuzish masalalari. // Iqtisodiyot va innovatsion texnologiyalar. –Toshkent, 2015. -№4. –B.1-9.

2.7. G.B. Bennett va R. Xatfield. “ Muddatlarning yaqinlashuvi auditorlarning muhimlikni baholashga ta'sir ko'rsatadimi?”. A Journal of Practice & Theory. Noyabr 2017.

2.8. B. Dong, D. Robinson, L. Xu. “Auditor-client geographic proximity and audit report timeliness” . Journal of accounting literature. Mart. 2018-yil. 11-19-betlar.

2.9. M. Robuloan, B. Robu. The Influence of the Audit Report on the Relevance of Accounting Information Reported by Listed Romanian Companies. Procedia Economics and Finance. 2015. 562-570-betlar.

III. Foydalanilgan boshqa adabiyotlar.

3.1. www.press-service.uz – (O'zbekiston Respublikasi Prezidentining matbuot xizmati).

3.2. www.gov.uz – (O'zbekiston Respublikasining hukumat portali).

3.3. www.mf.uz – (O'zbekiston Respublikasi Moliya vazirligi rasmiy veb sayti).

3.4. www.lex.uz – (O'zbekiston Respublikasi qonun hujjatlari ma'lumotlari milliy bazasi).

3.5. www.stat.uz – (O'zbekiston Respublikasi Davlat statistika qo'mitasi rasmiy veb sayti).

3.6. www.uzse.uz - (O'zbekiston Respublikasi Qimmatli qog'ozlar bozorini muvofiqlashtirish va tartibga solish markazining rasmiy veb sayti).

3.7. www.biznes-daily.uz.

3.8. www.uza.uz- (O'zbekiston Milliy axborot agentligi veb sayti).

3.9. www.Studfiles.net.

3.10. www.consultant.ru.

3.11. www.scopus.com

- 3.12. www.sciencedirect.com
- 3.13. www.researchgates.com
- 3.14. www.revolutionallbest.ru
- 3.15. www.ifrs.org