

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

**TOSHKENT MOLIYA INSTITUTI**

**HISOB VA AUDIT FAKULTETI**

**«AUDIT» KAFEDRASI**

**BERDIYEV SHAVKATULLO SHUXRATULLOYEVICH**

**«AUDITORLIK TASHKILOTLARINING PROFESSIONAL  
XIZMATLARI VA ULARNI TASHKIL ETISH MASALALARI»**

5340900-“Buxgalteriya hisobi va audit” - ta'lim yo'nalishi bo'yicha bakalavr darajasini olish  
uchun yozilgan

**BITIRUV MALAKAVIY ISHI**

**«HIMOYAGA RUXSAT ETILDI»**

«Audit» kafedra mudiri

\_\_\_\_\_ i.f.n. prof. Fayziyev Sh. N.

«\_\_»\_\_\_\_\_2013 y

**Ilmiy rahbar:**

\_\_\_\_\_ kat.o'q. Hojiyev M.S.

«\_\_»\_\_\_\_\_2013 y.

**TOSHKENT - 2013**

## MUNDARIJA:

<b>Kirish.....</b>	<b>4</b>
<b>I bob. Iqtisodiy munosabatlarni yanada rivojlantirishda auditorlik tashkilotlari xizmatlarining nazariy va huquqiy asoslari</b>	<b>7</b>
1.1. Auditorlik tashkilotlari xizmatlarini tashkil etish va uning huquqiy asoslari.....	7
1.2. Mamlakatimizda auditorlik xizmatlari bozori va uning iqtisodiyotimizdagi roli.....	18
<b>II bob. O'zbekistonda auditorlik tashkilotlarining professional xizmatlari va ularning amaliy jixatlari</b>	<b>30</b>
2.1. Auditorlik tashkilotlarining professional xizmatlari turlari va ularning xususiyatlari.....	30
2.2. O'zbekistonda auditorlik tashkilotlari professional xizmatlarining hozirgi holati.....	38
<b>III bob. Xalqaro standartlar asosida auditorlik tashkilotlarining professional xizmatlarini takomillashtirish</b>	<b>49</b>
3.1. Moliyaviy hisobotni sharhlash bo'yicha kelishuvlar.....	49
3.2. Moliyaviy ma'lumot yuzasidan kelishilgan muolajalarni bajarish hamda rasmiylashtirish bo'yicha kelishuvlar.....	56
<b>Xulosa.....</b>	<b>65</b>
<b>Foydalanilgan adabiyotlar ro'yxati.....</b>	<b>67</b>
<b>Ilovalar.....</b>	<b>71</b>

## Kirish

**Mavzuning dolzarbligi.** Mamlakatimizda olib borilayotgan iqtisodiy islohotlar natijasida turli mulk shaklidagi xo'jalik yurituvchi sub'ektlar soni ko'payib bormoqda. Bular iqtisodiy islohotlarni yanada chuqurlashtirishni talab qilmoqda.

Hozirgi kunda mamlakatimizda iqtisodiyotni modernizatsiyalashda korxonalariga yangi texnika va texnologiyalarni olib kirish va ularning faoliyatini yanada rivojlantirish hamda aniq maqsadlarda tashkil etilayotganligiga zamonaviy auditorlik tekshiruv natijalarini o'zida aks ettirgan auditorlik hisoboti asosida baho berishimiz lozim bo'lmoqda. Zero, Prezidentimiz Islom Karimov takidlaganidek: «...O'tgan yilda iqtisodiyotimizga 11 milliard 700 million dollar miqdorida ichki va xorijiy investitsiyalar jalb etildi yoki bu boradagi ko'rsatkich 2011 yilga nisbatan 14 foizga o'sdi. Jami investitsiyalarning 22 foizdan yoki 2 milliard 500 million dollardan ortig'ini xorijiy investitsiyalar tashkil etdi, ularning 79 foizdan ko'prog'i to'g'ridan-to'g'ri xorijiy investitsiyalardir...»<sup>1</sup>. E'tiborga sazovor tomoni shuki, jami investitsiyalarning qariyb 74 foizi ishlab chiqarishni modernizatsiya qilish va yangilashga qaratilgan dastur va loyihalarni amalga oshirishga yo'naltirildi.

Bugungi kunda auditorlik firmalari ish faoliyatini xalqaro standartlar asosida tashkil etishni ko'zda tutgan Prezidentimiz I.A.Karimov «2011-2015 yillarda respublika moliya-bank tizimini yanada isloh qilish va barqarorligini oshirish hamda yuqori reyting ko'rsatkichlariga erishishning ustuvor yo'nalishlari to'g'risida»gi 26-noyabr 2010 yil 1438-qarorni qabul qildilar. Ushbu qarorda nobank moliya tashkilotlari, kredit uyushmalari, lizing, sug'urta va auditorlik kompaniyalarining rolini yanada oshirish hamda tarmog'ini rivojlantirish xalqaro normalar va standartlarga muvofiq ularning barqarorligi va samaradorligini ta'minlash, ular tomonidan ko'rsatiladigan xizmatlar turi va ko'lamini ke'g'aytirildi<sup>2</sup>.

Hozirgi paytda auditorlarga ish natijalari buxgalteriya hisobida aks ettiriladigan turli iqtisodiy sub'ektlarni faoliyatini baholash hamda professional

---

<sup>1</sup>“ Karimov I.A. “Bosh maqsadimiz – keng ko'lamli islohotlar va modernizatsiya yo'lini qat'iyat bilan davom ettirish”, -Toshkent.: “O'zbekiston”, 18 yanvar 2013 yil. 7 bet.

<sup>2</sup> “O'zbekiston qonun hujjatlari to'plami” 48 (444)-son 2010 yil, 5 bet.

xizmatlarini tashkil etishning usullariga yangicha, zamonaviy yondashuvlar juda zarur. Bular o'z navbatida bitiruv malakaviy ishi mavzusining dolzarbligini belgilaydi..

**Bitiruv malakaviy ishining maqsadi va vazifalari.** Ushbu malakaviy ishining maqsadi auditorlik tashkilotlarining professional xizmatlari va uning hozirgi holatini tadqiq etgan holda uni takomillashtirish bo'yicha taklif va tavsiyalarni ishlab chiqish hisoblanadi.

Yuqoridagi maqsaddan kelib chiqib, ishni bajarishda quyidagi vazifalar belgilab olindi:

- iqtisodiyotni erkinlashtirish sharoitida auditorlik tashkilotlari xizmatlarining ahamiyati va zarurligini ochib berish;
- auditorlik tashkilotlari va auditorlar ko'rsatadigan audit xizmatining nazariy hamda huquqiy asoslarini yoritib berish;
- iqtisodiyotni erkinlashuvi sharoitida auditorlik xizmati bozori va uning tarkibini tadqiq qilish;
- auditorlik tashkilotlarining professional xizmatlari turlari milliy standartlar asosida bayon qilish;
- O'zbekistonda auditorlik tashkilotlari professional xizmatlarining hozirgi holatini o'rganib, uni takomillashtirish bo'yicha tavsiyalar ishlab chiqish;
- xalqaro standartlar asosida auditorlik tashkilotlarining professional xizmatlarini takomillashtirish bo'yicha ilmiy takliflar berish.

**Bitiruv malakaviy ishi ob'ekti va predmeti.** Bitiruv malakaviy ishining ob'ekti bo'lib, O'zbekiston Respublikasi Moliya Vazirligi huzuridagi Buxgalteriya hisobi va auditi uslubiyoti boshqarmasi hamda ularga bo'ysunuvchi barcha auditorlik tashkilotlari ma'lumotlari hisoblanadi.

Bitiruv malakaviy ishi predmeti bo'lib, auditorlik tashkilotlarining professional xizmatlarining hozirgi holatini tadqiq etish va uni takomillashtirish masalalari hisoblanadi.

**Bitiruv malakaviy ishining amaliy ahamiyati.** Bitiruv malakaviy ishidagi ilmiy xulosalar va tavsiyalar, auditorlik tashkilotlarining professional xizmatlarini takomillashtirish imkonini beradi.

Bitiruv malakaviy ishi natijalaridan auditorlik faoliyatining milliy standartlarini ishlab chiqish, auditorlik tashkilotlarining professional xizmatlarini kengaytirishda amaliy qo'llanma sifatida foydalanish mumkin.

**Bitiruv malakaviy ishi tarkibining qisqacha tavsifi:**

Mazkur bitiruv malakaviy ishi: kirish qismi, 3 ta bob, xulosa va foydalanilgan adabiyotlar ro'yxati hamda chizma, jadval, ilovalardan iborat.

**1-bobda** iqtisodiy munosabatlarni yanada rivojlantirishda auditorlik tashkilotlari xizmatlarining nazariy va huquqiy asoslari hamda auditorlik xizmatlari bozori va uning iqtisodiyotimizdagi roli yoritib berilgan.

**2-bobda** O'zbekistonda auditorlik tashkilotlarining professional xizmatlari va ularning amaliy jixatlari hamda professional xizmatlari turlari amaliy asoslab berilgan.

**3-bobda** Xalqaro standartlar asosida auditorlik tashkilotlarining professional xizmatlarini takomillashtirish, shuningdek moliyaviy hisobotni sharhlash bo'yicha kelishuvlar masalalari ilmiy asoslab berilgan.

Bitiruv malakaviy ishimizning xulosa qismida maxsus maqsaddagi audit shartnomasi bo'yicha auditorlik hisobotini tuzish tartibi mavzusini o'rganish yuzasidan mustaqil ilmiy-amaliy asoslangan taklif va tavsiyalar berilgan.

## **I bob. Iqtisodiy munosabatlarni yanada rivojlantirishda auditorlik tashkilotlari xizmatlarining nazariy va huquqiy asoslari**

### **1.1. Auditorlik tashkilotlari xizmatlarini tashkil etish va uning huquqiy asoslari**

Respublikamiz mustaqillikka erishgandan keyin demokratik-huquqiy davlatni barpo etish modeli tanlab olindi. Shuning uchun ham o'tish davrida huquqiy asoslarni shakllantirish, islohotlarning qonuniy huquqiy bazasini mustahkamlash va rivojlantirish vazifasi qo'yildi. Shuningdek, davlat mulkiga asoslangan mulkchilik shaklini isloh qilish hisobiga ko'p ukladli iqtisodiyot negizini yaratish masalasi O'zbekiston Respublikasining ustuvor yo'nalishi sifatida qabul qilindi.

Prezidentimiz I.A.Karimov ta'kidlaganlaridek, «Iqtisodiy islohotni amalga oshirishning asosiy nuqtalaridan biri bozor iqtisodiyotining huquqiy negizini yaratishdan iboratdir. Avval boshdanoq biz o'zimiz uchun muhim saboq chiqarib oldik – zarur huquqiy omilni shakllantirmasdan turib, tegishli qonunlar va ma'yoriy xujjatlarni qabul qilmasdan turib, islohotlarni amalga oshirishning ishonchli kafolatini, islohotlar ortga chekinmasligining kafolatini amalda yaratib bo'lmaydi»<sup>3</sup>. Respublikamizning bozor iqtisodiyoti sharoitiga o'tish munosabati bilan yangi iqtisodiy munosabatlarni barpo etish zaruriyati tug'iladi. Shu boisdan ham buxgalteriya hisobi va auditni xalqaro andozalar talabi darajasida tashkil qilishni talab etadi. Mamlakatimizda tadbirkorlik faoliyatining rivojlanishi, turli xil mulkchilik shakllarining o'zgarishi o'z navbatida iqtisodiy nazorat-taftish tarkibida jiddiy o'zgarishlar sodir bo'lishini taqozo etdi.

O'zbekistonda iqtisodiy nazorat bozor iqtisodining muhim elementlaridan hisoblanadi. Boshqaruv tizimining zaruriy ma'lumotlari bilan ta'minlaydigan yangi nazorat qiluvchi davlat va nodavlat organlari vujudga keldi va amalda qo'llanilyapti.

Bozor iqtisodiyoti sharoitida eng samarali istiqbolli nazorat turlaridan biri

---

<sup>3</sup> Karimov I.A. O'zbekiston iqtisodiy islohotlarni chuqurlashtirish yo'lida.-T.: "O'zbekiston". 2005 yil 256-bet. 29-bet.

mustaqil nazorat hisoblanadi. Mustaqil nazorat qilish auditorlar, auditorlik tashkilotlari tomonidan shartnoma asosida amalga oshiriladi.

Mamlakatimizda 1990 yillardan keyin bozor munosabatlarining shakllanishi davlat tasarrufida mavjud bo'lgan korxonalarining xususiylashtirilishi va turli xil mulkchilikka asoslangan korxonalarni vujudga kelishi natijasida mustaqil nazorat qilish zaruriyatini taqozo qildi. Shuning uchun ham 1992 yil 9 dekabrda 1-marta «Auditorlik faoliyati to'g'risida»gi Qonun qabul qilindi. 1993 yildan boshlab auditorlik firmalari tashkil etila boshlandi.

Ma'lumki, auditni ma'lumotlar olish bazasi bo'lib buxgalteriya hisobi hisoblanadi. Auditorlar tekshirish jarayonida tekshirishning maxsus uslublaridan foydalanib auditorlik dalillar yig'adi, moliyaviy hisobotning haqqoniyligi va to'g'riligini auditorlik xulosalari bilan tasdiqlaydi va hisob ma'lumotlarini to'g'rilashga o'zlarining takliflarini beradi.

Mamlakatimizda keyingi paytlarda auditorlik faoliyatini rivojlantirishga alohida e'tibor berilmoqda. «Auditorlik faoliyati to'g'risida»gi O'zbekiston Respublikasi Qonuni (yangi tahriri) qabul qilindi. Ushbu Qonun auditorlik faoliyatini amalga oshirishning istiqbolli huquqiy asoslarini belgilab berdi. Lekin uning matni bir qancha joylarda O'zbekiston Respublikasi yangi fuqarolik kodeksiga har tomonlama mos kelmaydi. Bundan tashqari loyihani ishlab chiqarish chog'ida jahon standartlarida e'lon qilingan auditorlik faoliyatini amalga oshirishning tashkiliy-huquqiy asoslarini yaxshilashga doir takliflar hisobga olinganda maqsadga muvofiq bo'lar edi.

Mamlakatimizda keyingi yillarda o'zbek tilida audit to'g'risida maxsus adabiyotlar nashr qilinmoqda va auditni rivojlantirish muammolariga bag'ishlangan dastlabki yirik ilmiy tadqiqotlar paydo bo'ldi. Mavjud qiyinchiliklarni tez va to'g'ri bartaraf etish hozirgi bosqichda mamlakatning eng dolzarb ilmiy-amaliy vazifasidir. Lekin amaliy faoliyatining keng sohasi sifatida ham, shuningdek, ilmiy tadqiqotlar sohasi sifatida ham audit uchun ommabop professional tilni ishlab chiqish jarayonida mohiyati jihatidan ikkita katta qiyinchilik paydo bo'ldi.

1) Ko'pincha qarama-qarshi, ma'lum darajada mantiqsiz, izchil bo'lmagan tavsiflar paydo bo'lmoqda, ular Respublikamiz milliy andozalariga asoslangan, lekin xalqaro audit tajribasidan keskin farq qiladi.

2) G'arb maxsus adabiyoti tarjimalari tarqoq holda bo'lib, atamalar bir-biriga mos kelmaydi. Bu esa «Ilg'or» g'arb bozori texnologiyasini o'zlashtirish va uni Mamlakatimiz sharoitiga moslashtirishni qiyinlashtirmoqda.

Respublikamizda iqtisodiy nazorat va uning iqtisodiy sub'ektlarini boshqarish tizimidagi o'rniga alohida e'tiborni qaratish lozim bo'ladi. Nazorat - bu boshqarishga doir vazifadir. Boshqarishning har qanday turi nazoratsiz bo'lmaydi. Ayniqsa kapitalning holatini joriy va izchil nazorat qilmay turib, buxgalteriya hisobini tekshirmay va tahlil qilmay turib kapitalni boshqarishni tasavvur qilib bo'lmaydi<sup>4</sup>.

Auditorlarning dalolat vazifasi esa investorlarga xatar darajasini ancha kamaytirishga va shu asosda eng to'g'ri qaror qabul qilishga imkon beradi.

Mamlakatimizda «Auditorlik faoliyati to'g'risida»gi Qonun mavjud bo'lsa ham, ko'p hollarda audit an'anaviy taftish yoki «Antitaftish»dan iborat bo'lib qolmoqda (uning mohiyatini keyinroq alohida ko'rib chiqamiz). Biz keltirgan va yuqorida nomlari aytilgan mualliflar tan olgan dalillar audit bilan taftish o'rtasida (ko'p ko'rsatkichlar bo'yicha) muhim tafovutlar borligini ko'rsatsa ham auditorlik tashkilotlarining xodimlari ko'p darajada sobiq taftishchilar (masalan, O'zbekiston Respublikasi Moliya Vazirligi nazorat-taftish boshqarmasi), vazirliklar va idoralarning ko'p sonli taftishchilari hisobidan to'ldirilmoqda.

Bizningcha, bozor iqtisodiyotiga o'tgandan so'ng taftish keng ma'noda o'z ahamiyatini yo'qotdi. Sobiq idoralar va noidora nazoratchilari, taftishchilarning ko'plari boshqa kasblarda ishlamoqda, lekin ularning bir qismi auditorlik tashkilotlarida ishlamoqda. Shu sababli hozirgi audit an'anaviy taftish nuqsonlaridan holi emas. Bizning ichki auditorlarimiz ham ko'pincha ayni idoraga oid taftish vazifalarini bajarmoqda.

---

<sup>4</sup> Balabanov I.T. Analiz i planirovanie finansov xozyaystvuyushchego sub'ekta. –M.: Finansi i statistika, 2004 g. 144 s. S 66.

Huquqni muhofaza qilish organlarining topshirig'iga muvofiq o'tkaziladigan auditorlik tekshirishlari umuman audit bilan taftish o'rtasidagi tafovutni to'la tasavvur qila olmadilar. Ammo so'nggi vaqtda ko'p auditorlar auditni, soliqqa tortishni maqbullashtirish bilan faol shug'ullana boshladilar, mol-mulkni baholash, kompyuter tizimini qo'llashda malakali bo'lib, yuqori baho oldilar, axborot-qidiruv tizimi yordamida ancha murakkab O'zbekiston Respublikasi qonunlari bilan ishlashda ayrim mutaxassislarning ixtisoslashuvi sezilib qoldi. Respublikamizning yangi auditorlari ana shu mutaxassislar safini to'ldirib, taftishchilardan ko'proq farq qiladilar.

Mamlakatimizda amal qilayotgan Qonunga ko'ra auditorlik faoliyatining asosiy maqsadi iqtisodiy sub'ektlarning buxgalteriya (moliyaviy) hisobotlari haqiqatga to'g'riligini va ular amalga oshirgan moliyaviy va xo'jalik operatsiyalari O'zbekiston Respublikasida amal qilayotgan me'yoriy hujjatlarga qay darajada monandligini aniqlashdan iborat. Auditorlarning bu ta'rifi va maqsadlari maxsus adabiyotda ko'p marta muhokama qilindi.

Qonunda ushbu asosiy vazifa ta'rifi ham audit mohiyatidan kelib chiqadi va iqtisodiy sub'ektlarining buxgalteriya (moliyaviy) hisobotlari to'g'riligini aniqlashdan iborat bo'lib qolgan. Biroq, Qonunda muhim qo'shimcha mavjud: auditor mazkur hisobotning to'g'riligini barcha muhim jihatlari bo'yicha tasdiqlaydi. Binobarin Qonunni yaratishda axborot xatarini to'la bartaraf qilish auditning maqsadi emasligini, asosiy maqsadi bo'la olmasligini, e'tiborga olganlar.

Auditning muhim jihatlari to'g'risidagi qo'shimchaning ahamiyati katta. Chunki madaniyatli bozor auditning asosiy vazifasini biroz boshqacha ta'riflaydi. Nazariy jihatdan ham, amaliy jihatdan ham auditga:

- a) mulkdorlar manfaatlarini himoya qilish jarayoni;
- b) axborot xatarini mumkin qadar kamaytirish jarayoni deb qarash g'oyat muhimdir.

Audit turli iqtisodiy sub'ektlar boshqa foydalanuvchilar uchun e'lon qiladigan hisobotda axborot xatari ma'lum darajada kamaytirish jarayonidir.

Demak, audit yordamida axborot xatarini butunlay tugatib bo'lmaydi. Auditorlar oldiga shunday vazifa qo'yiladigan bo'lsa, bunday vazifani bajarib bo'lmaydi.

Mamlakatimizdagi audit vazifalari jihatidan xalqaro tajribadagi audit mohiyatiga yaqinlashmoqda, lekin audit uchun o'zbek atamalarini ishlab chiqish, bu atamalarning to'la mos kelishi haqida gapirishga hali vaqt erta<sup>5</sup>. Lekin qonunda bir qancha hollarda zid mexanizmlar va qoidalar mavjudligi e'tibordan holi emas. Ma'lumki, «Auditorlik faoliyati to'g'risida»gi Qonunning 16-moddasi auditorlik tashkilotlari va auditorlarga ular mazkur xo'jalik yurituvchi sub'ektga ana shu Qonunning 17-moddasida nazarda tutilgan tegishli (bog'liq) **kasbiy xizmatlarni** ko'rsatgan davrga oid moliyaviy hisobotning ishonchliligini auditorlik tekshiruvidan o'tkazishlarini taqiqlaydi. Xususan, buxgalteriya hisobi, soliqqa tortish, soliqlar va boshqa majburiy to'lovlar bo'yicha hisob-kitoblar va deklaratsiyalarni tuzishga oid konsaltinglar bo'yicha xizmat ko'rsatgan auditorlik tashkilotiga yilning yakuniga ko'ra moliyaviy hisobotni tasdiqlashni taqiqlaydi. Bu, xo'jalik yurituvchi sub'ektlarda buxgalteriya hisobini yuritish va soliqqa tortish bazasini hisob-kitob qilish chog'ida kelib chiqadigan savollar bo'yicha tezkor maslahat olish imkoniyatini mushkullashtiradi. Natijada buxgalterlarning yo'l qo'yilgan xatoliklarni hisobot tayyorlab bo'lingandan keyin cheklangan vaqt mobaynida to'g'rilashlariga to'g'ri keladi. Xo'jalik yurituvchi sub'ektlarni ikkita auditorlik firmasi bilan maslahat olish uchun alohida va moliyaviy hisobotni tekshirtirish uchun alohida shartnoma tuzishga majburlaydilar. Biroq bu ham muammoni hal eta olmasligi ehtimoldan holi emas, chunki maslahatchilar va tekshiruvchilar masalaga turlicha yondashishlari mumkin.

Bu cheklovni rivojlangan mamlakatlarda ham va auditning xalqaro standartlarida ham nazarda tutmaydi. Bunday cheklovlarni bekor qilish auditorlik tashkilotlarning xizmat qilish doirasini kengaytiradi va uning sifatini yanada yaxshilanishiga olib keladi.

---

<sup>5</sup> O'zbekiston iqtisodiy axborotnomasi. 156. 2006-№6, 41-bet.

Xalqaro amaliyotda yirik auditorlik firmalarida bir-biriga bog'liq bo'lmagan bo'linmalar mavjud. Biri buxgalteriya hisobini yuritish masalari bo'yicha, yana biri esa – soliqni hisobga olish bilan bog'liq masalalar bo'yicha maslahatlar beradi, uchinchi esa – moliyaviy hisobotlarning ishonchliligini tekshiradi.

Bunday holatlar Respublikamizda hozirgi paytda deyarli amalda mavjud emas. Shuning uchun ham bu masalani ijobiy hal etish og'ir kechmoqda.

Qonundagi «Auditorlik tashkiloti» tushunchasiga aniqlik kiritishni maqsadga muvofiq deb hisoblaymiz. Chunonchi, 5-moddada uning quyidagi ta'rifi beriladi: «Auditorlik tashkiloti auditorlik faoliyatini amalga oshirish litsenziyasiga ega bo'lgan yuridik shaxsdir». «Auditorlik faoliyati» deb nomlangan 2-moddada aytilishicha, «Auditorlik faoliyati deganda auditorlik tashkilotlarining tekshiruvlarini o'tkazish va boshqa shu bilan bog'liq professional xizmatlar ko'rsatish borasidagi tadbirkorlik faoliyati tushuniladi». Shunday qilib, auditorlik tekshirishlarini o'tkazish va boshqa shu bilan bog'liq professional xizmatlar ko'rsatish litsenziyasiga ega bo'lgan yuridik shaxs auditorlik tashkiloti bo'lib hisoblanadi degan ma'no kelib chiqmoqda. Bunda O'zbekiston Respublikasi Vazirlar Mahkamasining 2000 yil 22 sentyabrdagi «Auditorlik faoliyatini takomillashtirish va auditorlik tekshirishlarining rolini oshirish to'g'risida»gi 365-son Qarorida «Auditorlik tashkilotlariga auditorlik faoliyatini amalga oshirish uchun litsenziyalar berish tartibi to'g'risida»gi Nizomning 3-ilovasi 2-bandida ko'rsatilishicha, «Auditorlik faoliyati, bundan auditorlik tashkilotlarining professional xizmatlari mustasno, faqat auditorlik faoliyatini amalga oshirishga maxsus ruxsatnomasi (litsenziyasi) mavjud bo'lgan hollardagina amalga oshiriladi».

Shu boisdan ham yuzaga kelgan ziddiyatni bartaraf etish uchun Qonunning 5-moddasiga quyidagi: auditorlik tashkiloti -auditorlik faoliyatini amalga oshirishga emas, balki auditorlik tekshirishlarini amalga oshirishga litsenziyasi bo'lgan yuridik shaxsdir degan aniq ta'rifni kiritish maqsadga muvofiq bo'ladi.

Qonunning 5-moddasidagi ustav kapitalida ulush miqdori masalasiga e'tiborni qaratsak, unda aytilishicha, auditorlik tashkiloti ustav kapitalining kamida

51 foizi bir yoki bir necha auditorga tegishli bo'lishi kerak (bundan xorijiy auditorlik tashkilotining filiali yoki sho'ba korxonasi - auditorlik tashkilotini tuzish hollari mustasno).

Bugungi kun tartibida auditorlik tashkilotlarini yiriklashtirish vazifasi turibdi. Xorij tajribasi ko'rsatganidek, u asosan bir nechta litsenziyalangan auditorlik tashkilotlarini birlashtirish bilan hal qilinishi mumkin. Shuning uchun ham Qonun ustav kapitali tarkibidagi 51 foizdan iborat ulushning faqat auditorlar - jismoniy shaxslargagina emas, balki birlashgan auditorlik tashkilotlariga ham tegishli bo'lishi mumkinligini ko'zda tutishi lozim.

«Auditorlik tashkilotlarining professional xizmatlari» nomli 90-son Auditorlik faoliyati milliy standartida Qonunning shunday nomlanuvchi 17-moddasi qoidalari o'z rivojini topdi. «Professional xizmatlar ro'yxati» degan 3-paragrafning «d»-bandida quyidagilar: «Texnik-iqtisodiy asoslanmalar (TIA)ni tayyorlash, investitsiya loyihalari va biznes-rejalarni ishlab chiqish va baholash» ta'kidlangan. Biroq, baholash har doim ham kapital qo'yilmalar - ya'ni pul mablag'lari qo'yiladigan u yoki bu investitsiya loyihasining qiymat ta'rifi yoki qiymat bahosini ko'zda tutadi. Biroq, Qonunda auditorlarning baholashni amalga oshirishga oid huquqi haqida aytilmagan. Bundan auditorlik tashkilotlari baholash faoliyati bilan shug'ullana olmaydilar degan xulosa chiqadi.

Holbuki, baholash faoliyati buxgalteriya ma'lumotlari, moliyaviy hisobotlar va aktivlarni inventarlashga, ya'ni, auditorlar nima bilan shug'ullanishiga asoslanadi. Haqiqatdan ham ularning faqat yashirin shakldagina, masalan, tugatishga oid balansni tasdiqlashga oid ishni bajarayotib baholash faoliyati bilan shug'ullanishlariga to'g'ri keladi. Bugungi kunga kelib auditorlik faoliyatini tartibga solib boruvchi me'yoriy baza barcha rivojlangan g'arb davlatlarida, xususan, Rossiyada ham baholash faoliyati bilan shug'ullanish huquqi qonunda belgilangan.

Biroq, bizning mamlakatimizda baholash faoliyati «Baholash faoliyati to'g'risida»gi Qonunga muvofiq litsenziyalanadi. Bunday xizmatlarning nomlari keltirilgan «Auditorlik faoliyati to'g'risida»gi Qonunning ro'yxatida

«Xizmatlarning mazkur turiga oid tegishli lizentsiya mavjud bo'lgan hollarda» deb ko'rsatilsa maqsadga muvofiq bo'ladi. Jumladan, investitsiya loyihalari va takliflarini baholash huquqini beruvchi investitsiyalash malahatchisining litsenziyasi Qimmatli qog'ozlar bozorining faoliyatini muvofiqlashtirish va nazorat qilish markazi tomonidan beriladi.

Shunday qilib, har qanday taraqqiyot ham muammolarning yuzaga kelishi bilan bevosita bog'liq bo'ladi va ularni ijobiy ravishda hal etish, albatta, rivojlanishiga olib keladi.

Auditning mohiyatini, ahamiyatini va vazifalarini tahlil qilish uning juda murakkab, ijtimoiy betaraf iqtisodiy vosita ekanini ko'rsatmoqda. Rivojlangan g'arb davlatlarida auditning jadal rivojlanishini taxminan XIX asrda kapital sarfi jadallashuvi va bu kapitalning yirik sanoat, qishloq xo'jaligi hamda jahon savdosiga mos keladigan shakli aktsiyadorlik jamiyatlari tez rivojlanishi bilan bog'liq ravishda boshlangan. Bunday sharoitda investorlar aktsiyadorlik jamiyatlarining yollangan ma'muriyati bilan munosabatlarini tubdan o'zgartirdi. Xususan:

-aholining mulkiy tabaqalanishi, shuningdek, soxta kapitalning rivojlanishi investorlar tarkibida, ularning qiyofasida muhim siljishlarga olib keldi;

-noob'ektiv axborotga asoslanib xo'jalikka oid qarorlarni qabul qilish ko'p hollarda salbiy iqtisodiy oqibatlarga va xatto ayrim aktsiyadorlik jamiyatlarining bankrot bo'lishiga olib keldi;

-dalolat berish, ya'ni turli emitentlarning hisobotlari to'g'riligi to'g'risida mutaxassis sifatida o'z fikrini bildirish vazifalarini bajarishga qodir bo'lgan odamlar uchun alohida maxsus bilimlar zarur bulib qoldi;

-aktsiyadorlik jamiyatlarining ma'muriyati (ijroiya direktsiyasi) mulkdorlar soni ko'paygani sababli ular bilan bevosita aloqasi uzilib qoldi;

-hisobot tuzuvchi kompaniyalar ma'muriyati va ularning investorlari, shuningdek, bu hisobotdan foydalanuvchi boshqa shaxslarning manfaatlari ob'ektiv ravishda bir-biridan ajraldi;

-kapital harakatining zamonaviy shakli sifatida fond bozori qaror topdi va

rivojlandi.

Sanab o'tilgan bu omillarning hammasi mamlakatimiz iqtisodiyotidagi zamonaviy jarayonlarga bevosita taalluqli.

Bunday kelib chiqadigan oqibatlar va ularning turli jihatlari keyingi boblarda tadqiq etilgan.

O'zbekistonning bu boradagi holati o'sha vaziyatga juda o'xshaydi. Bir tomondan, fond bozorning asosiy tuzilmalari tez shakllanmoqda, ikkinchi tomondan esa, moliyaviy piramidalar qurishning dastlabki salbiy tajribalari mavjud, shuningdek, asosan aholi mablag'idan foydalangan bir qancha moliyaviy tashkilotlar va banklarning ahvoli yomonlashdi. Mamlakatimizda bunday salbiy oqibatning tajribasi millionlab odamlarning va un minglab korxonalarining manfaatlariga zarar etkazdi, 90-yillarning o'rtalarida omonatchilar va aktsiyadorlarning barcha mavjud moliyaviy tuzilmalarga ishonchi qolmadi. Shu sababli, buxgalteriya hisobotidan foydalanuvchilar auditorlarning guvohlik berish vazifasi zarurligini angladilar. Bunday sharoitda, aytish mumkinki, O'zbekistonda hokimiyat tuzilmalarining, shuningdek ichki va tashqi investorlarning so'zsiz ishonchiga sazovor bo'lgan nufuzli tashkilot sifatida auditni barpo etish muammosi iqtisodiyotni barkarorlashtirish yo'lida asosiy bo'lmasa ham, muhim vazifalardan biriga aylandi.

Xullas, bu me'yoriy hujjatlarda O'zbekistonda auditorlarni guvohlik berish faoliyatiga muhtojligi va buni faqat auditorlar bajarishi mumkinligi tan olingan. O'zbekistonda auditga talab tobora orta bordi va amalyotda keng qo'llanila boshladi, bu esa auditni huquqiy jihatdan tartibga solishni taqozo etdi. Bu masala keyinchalik 2000- yil 26- mayda «Auditorlik faoliyati to'g'risida»gi Qonunda «Auditorlik faoliyatini yanada takomillashtirish chora-tadbirlari to'g'risida»gi O'zbekiston Respublikasi Vazirlar Mahkamasining Qarorida va boshqa bir qancha qonun va me'yoriy hujjatlarda aks etdi.

Bu auditorlik tashkilotlarida mustaqillik tamoyili sun'iy ravishda buzildi. Shuning bilan bir qatorda, auditorlik faoliyatni rivojlanishiga salbiy ta'sir ko'rsatdi. Ular o'rtasida raqobat susayib ketdi. 2000- yilga kelib, Qonunning yangi tahriri va

Vazirlar Mahkamasining «Auditorlik faoliyatini takomillashtirish va auditorlik tekshirishlarning ahamiyatini oshirish to'g'risida»gi Qarorining qabul qilinishi yuqoridagi salbiy holatlarga chek qo'ydi. Auditorlik tashkilotlarining rivojlanishiga o'z ta'sirini ko'rsatdi.

Auditorlik faoliyatini davlat yo'li bilan tartibga solish Moliya Vazirligi zimmasiga yuklatilgan bo'lib, Davlat soliq organlarining, Moliya Vazirligining, markaziy bankning, sug'urta nazoratining, O'zbekistondagi boshqa markaziy organlarining xodimlari komissiya a'zolaridir. Hozirda O'zbekiston Moliya Vazirligi buxgalteriya hisobi va audit uslubiyoti bosh boshqarmasida auditorlik faoliyatini tashkil qilish va litsenziyalashtirish bo'limi auditorlik faoliyatini amalga oshirish va auditorlik tashkilotlariga litsenziya berish vazifalarini amalga oshiradi. Bizning nazarimizda hozirgi paytda Moliya Vazirligi qoshida markaziy attestatsiya litsenziya auditorlik komissiyasini tuzish maqsadga muvofiqdir. Komissiya huzurida buxgalteriya hisobi va audit bo'yicha olimlar va amaliy xodimlardan iborat maslahat kengashini tashkil qilish lozim bo'ladi. Komissiya auditorlik xizmati bozori qaror topishi va rivojlanishini qo'llab-quvvatlash bo'yicha chora-tadbirlar tizimini, shuningdek davlat manfaatlarini himoya qilishni tashkil etishi kerak. Ma'muriy buyruqbozlik tizimi sharoitidagi boy tajribamizni hisobga olsak, Komissiyaning ishi behuda munozaraga aylanishi mumkin. Xuddi shu sababga ko'ra Kengash Komissiya xodimlari nomiga ishtirok etishlari ham mumkinki, bu ham katta nuqsonga aylanadi. Bularning hammasi yaqin yillarda hal bo'ladi, auditorlik faoliyatining umumiy shartlari qay darajada maqbulligini, shuningdek bu nazorat organlarining ta'sis etilishi to'g'ri yoki noto'g'ri ekanligini, umuman auditning yuridik asoslari to'g'riligini vaqt ko'rsatadi (1-chizma).

Keyinchalik mamlakatimizda auditning tashkiliy-yuridik asoslari yanada mustahkamlanishi zarur. «Auditorlik faoliyati to'g'risida»gi Qonunda mamlakat iqtisodiyotida auditning o'rni va vazifalari ishlab chiqilgan. Auditorlar xizmatidan ko'proq Davlat bojxona qo'mitasi va huquqni muhofaza qilish organlari, Oliy arbitraj sudi, Davlat mulkini boshqarish organlari va boshqalar foydalanmoqda.

Shu tariqa auditorlarning guvohlik berish vazifasi amalda hokimiyat



tashkilotlarini professional xizmatlarini yanada rivojlantirish va umuman investitsiya jarayonini rivojlantirish uchun mazkur masalaning muhimligini hisobga olib auditning mukammalashayotgan hisob tizimi bilan aloqasini mustahkamlash, buni standartlar darajasida amalga oshirish lozim.

## **1.2. Mamlakatimizda auditorlik xizmatlari bozori va uning iqtisodiyotimizdagi roli**

O'zbekistonda auditorlik xizmati bozorining vujudga kelishi 90-yillarning o'rtalariga to'g'ri keladi. 1992 yil 9 dekabrda Oliy majlisda «Auditorlik faoliyati to'g'risida»gi Qonunni qabul qilinishi va shu asosida Vazirlar Mahkamasining Qaroriga muvofiq auditorlik tashkilotlari vujudga kela boshladi. Shundan boshlab auditorlik xizmati stixiyali ravishda shakllandi. Dastlab Moliya Vazirligining Nazorat-taftish boshqarmasida tashkil etilgan maxsus Komissiya tomonidan auditorlik tashkilotlarining faoliyati litsenziyalashtirilar edi. Auditorlarga malaka sertifikatini berish Adliya Vazirligi tomonidan ruxsat etilgan tashkilotlarda (O'zbekiston buxgalterlar va auditorlar assotsiatsiyasi, «Hisobchi» auditorlik tashkiloti va boshqa tashkilotlar maxsus auditorlik kursini tugatgandan so'ng auditorlik faoliyati bilan shug'ullanish huquqiga ega bo'lar edi).

Auditorlik faoliyatini litsenziyalashtirishni bunday tashkil etilishi uning rivojlanishiga salbiy ta'sir ko'rsatdi. Bundan tashqari audit bozorini 90%ini Vazirliklar birlashmasi, kompaniyalar qoshida «mustaqil» auditorlik tashkilotlari egallab olishdi.

O'zbekiston Respublikasining yangi tahrirdagi «Auditorlik faoliyati to'g'risida»gi Qonuniga muvofiq Vazirlar Mahkamasining «Auditorlik faoliyatini takomillashtirish va auditorlik tekshirishlarning ahamiyatini oshirish to'g'risida»gi qarorining qabul qilinishi respublikamizning auditorlik faoliyatida muhim o'zgarishlar sodir bo'lib, auditorlik faoliyatini rivojlanishiga o'z ta'sirini ko'rsatmoqda. Bu me'yoriy hujjatlarga muvofiq respublikamiz hududida faoliyat ko'rsatayotgan (shu jumladan xorijiy auditorlik kompaniyalarning sho'ba tashkilotlari ham) auditorlik tashkilotlari 2001-yil 1-oktyabrgacha o'z faoliyatlarini

tugatib qaytadan ro'yxatdan o'tish belgilab qo'yildi. Ularga auditorlik faoliyatini amalga oshirish uchun litsenziya berish tartibi to'g'risida Nizom tasdiqlandi. Auditorlik tekshirishning natijalari bo'yicha xulosa berish maxsus auditorlik malaka sertifikatiga ega bo'lgan auditorlarga ruxsat etiladi. Auditor malaka sertifikatini berish tartibi tasdiqlangan maxsus dastur bo'yicha tashkil qilingan kurslarda o'qib, malaka imtihonini topshirishga ruxsat etiladi. Shundan so'ng malaka imtihonidan muvaffaqiyatli o'tgan da'vogar auditorlik sertifikati olishga muvaffaq bo'ladi.

Xorijiy auditorlik firmalari bizning tajribamizni o'rganmay turib, O'zbekistonning o'ziga xos xususiyatlarini bilmay turib bizda ishlay olmasligi hammaga tushunarlidir. Biroq haqiqatdan kim ishlayotganligini bozorgina ko'rsatmaydi. Bozorda o'z malakasi bo'yicha kuchli mutaxassislar emas, balki bizning sharoitimizda ko'pincha hokimiyat tuzilmalari bilan zarur aloqada bo'lgan dastlabki kapitali etarli tadbirkorlarga omon qolmoqda.

Ma'lumki O'zbekiston audit bozoriga kirib kelayotgan har qanday xorijiy firmaning salmoqli sarmoyasi bor. Agar firma «To'rtlik»ka kirsa, uning kapitali juda ulkan. Natijada uning eng kuchli xodimlarni to'plash va eng nufuzli mijozga ega bo'lish, O'zbekistonning nisbatan ojiz auditorlik firmalari oldida imkoniyati ham ancha katta, bundan tashqari O'zbekiston auditorlik tashkilotlariga nisbatan yaxshiroq ishlaydi, biroq evaziga bizning tashkilotlarimiz nisbatan un barovar qimmat haq oladi (Buning ustiga «To'rtlik» auditorlik firmalari O'zbekistonning iqtisodiy sub'ektlaridan olayotgan daromadi O'zbekistonda qolmayapti, xorijga chiqib ketayapti). Malaka imtihonlaridan o'tish va ustav kapitalini shakllantirish litsenziya yig'imlarini to'lash masalalari katta «To'rtlik»ni tashvishga solmaydi. Tabiiyki, bu bozorda uning istiqbollari yosh O'zbekiston tashkilotinikiga nisbatan ko'proqdir.

Ular O'zbekiston bozorida paydo bo'lgach, katta moliyaviy resurslarga ega bo'lgani sababli, shuningdek xalqaro va mamlakatimiz axborotidan foydalanish imkoniyatiga ega bo'lib, tajovuzkorlik bilan harakat qilishdi. Xorijiy xodimlarning professionalizmi xususida esa mutaxassislarimizni aldab bo'lmaydi.

Mamlakat auditorlari tez orada rivojlanishdagi o'zbilarchilikni bartaraf etadilar, ular o'rtasidagi raqobat esa faoliyatini takomillashtirishga majbur etadi, deb umid qilish kerak. Kasbimiz vakillari ma'lum darajada o'z huquqlarini Moliya Vazirligi himoya qilishiga umid bog'lamoqdalar. Bu- kelgusidagi ish. Chunonchi, Angliya-Amerika, Avstraliya yoki Ispaniya-Fransiya tajribalari davlati auditda, «O'ynovchi trener» vazifasidan o'zi qa'tiy o'rnatgan o'yin qoidalariga rioya qilishini qattiq kuzatadigan hakam lavozimiga o'tkazish yaxshiroq ekanini ko'rsatib turibdi. Hozircha esa Respublikamiz auditorlari (etarlicha boshlang'ich sarmoyasi bo'lmagan yuqori malakali mutaxassislar) qoidasi hali chinakamiga yozilmagan o'yinda ishtirok etmoqdalar. Bundan tashqari davlatning o'zi bunday qoidalarni buzmasligi kerak. Qonunlar Konstitutsiyaga va Fuqarolik kodeksiga qarama-qarshi bo'lmasligi, Prezident farmonlari va hukumat qarorlari esa (qonunga asoslanuvchi boshqa hujjatlar to'g'risida gapirmasa ham bo'ladi) hech birini buzmasligi darkor.

Ba'zi mutaxassislarning baholashlaricha, 90-yillarning ikkinchi yarmiga kelib, sanoat korxonalari ko'p xollarda tadbirkorlik daromadlarining 70-80 foizidan ko'proq qismini byudjetga, byudjetdan tashqari jamg'armalarga to'lamoqda. Ayrim hollarda bunday to'lovlar soliq to'lovchi korxonalar yalpi mahsulotlarning 105-125 foiziga etmoqda. Bu xol auditorlar tekshirayotgan iqtisodiy sub'ektlarni nochor ahvolga solib qo'ymoqda:

a) sanoat mahsulotlari, tovarlar, xizmatlar narxining yana ortishiga, ularning ayrim turlari (masalan, transport, aloqa xizmati) narxlarining keskin ortishiga olib kelmoqda;

b) iqtisodiy sub'ektlarni realizatsiyadan tushgan naqd pulni yashirishga, soliq «Soya»siga o'tishga (shu sabab auditorlar tasdiqlashi lozim bo'lgan hisobotni buzib ko'rsatishga) majbur bo'lmoqdalar;

v) o'zaro to'lovlarning amalga oshmayotganligini umummilliy muammoga aylantirmoqda, yirik sanoat korxonalarining bajarilmagan o'zaro to'lovlarning bir qismini byudjet kamomadiga aylantirmoqda;

g) kredit tizimining shusiz ham shubhali beqarorligini oshirmoqda.

Yuqoridagi aytilgan jarayonlar bilan bir vaqtda, iqtisodiy qonunlarni mukammal qilib ishlashga to'g'ri keladi, shuningdek O'zbekiston Respublikasi Moliya Vazirligi tomonidan qattiq tartibga solinadigan buxgalteriya hisobi tizimining o'zi shu vaqtga qadar aslida auditor tomonidan tasdiqlanishi lozim bo'lgan aktivlar va majburiyatlarni chinakam baholashga emas, balki ko'proq darajada tasdiqlangan me'yoriy hujjatlarga rioya qilinishini va soliqlar to'la-to'kis to'lanishini kuzatib borishga qaratilgan.

O'zbekistonda yirik korxonalar (Buxoro neftni qayta ishlash korxonasi, Muborak gazni qayta ishlovchi zavodi, shuningdek yirik tijorat-aksionerlik banklari – Tashqi Iqtisodiy Milliy bank, O'zsanoatqurilish bank, Paxtabank, Asaka bank, Aloqa bank) va boshqa bir qator banklarni yirik «To'rtlik»ka kiruvchi xorijiy auditorlik firmalari audit o'tkazadilar. Masalan, Tashqi iqtisodiy Milliy banking «Ernest End Yang» xalqaro auditorlik firmasi 2001-yil faoliyati uchun 350000 AQSh dollari miqdorida xizmat haqi oldilar. Umuman shunga o'xshash boshqa yirik korxonalardan va banklardan 1 yilda juda katta miqdorda valyuta fondimiz chet mamlakatlarga chiqib ketmoqda. Shuning uchun ham ularni oldini olish maqsadida Moliya Vazirligi tashabbusi bilan ikkita yirik xalqaro miqyosga chiqadigan «Xolis audit» va «INTER» auditorlik tashkilotlari tuzildi. Ularning har birini ustav fondi 350000 AQSh dollari qilib belgilandi. Ularning mutaxassislari AQShga auditorlik kurslarida o'qib xalqaro malaka oshirishga ketdilar. Shuning bilan bir qatorda bir nechta auditorlik firmalari ham rivojlanib bormoqda.

O'zbekiston 90-yillarning o'rtalaridan boshlab iqtisodiyotning valyuta-xom ashyo sektoriga qaratilgan byudjet siyosatining mevalarini ko'ra boshladi. Haqiqiy iqtisodiyotning boshqa sektoridagi yirik iqtisodiy sub'ekti ishlab chiqaruvchilar (qayta ishlash sanoati, qishloq xo'jaligi, qurilish v.b.) qayta qurish va islohotlar yilida aslini olganda bir chetda qolib ketdi. Bunday sharoitda auditorlar yordamida axborot xatarini kamaytirish muammoga aylanadi.

Shu sababli O'zbekistonda 90-yillarning o'rtalarida zo'rg'a paydo bo'lib, endi dastlabki me'yoriy bazaga ega bo'lishi bilanoq juda xatarli biznesga aylandi.

Mamlakatimizda ham ozmi-ko'pmi, barqaror rivojlanayotgan auditorlik tashkilotlari bor. Vatanimizdagi «Yirik auditorlik tashkilotlari» daromadlarini «To'rtlik» daromadlari bilan qiyoslab bo'lmasa ham, vatanimiz yetakchi auditorlik tashkilotlarining xalqaro moliya tashkilotlarining tenderlarida ishtirok etishi huquqiga muyassar bo'ldilar: Jahon banki, Evropa taraqqiyot va qayta qurish banki, TACIS tenderlarida to'rtta kompaniya ishtirok etdi va grant sovrindori bo'ldilar, ba'zilari bir necha marta g'olib bo'ldi. Barcha ishtirokchilarning fikriga ko'ra, xalqaro tenderlar sifatga talabni oshiradi, kompaniyalarga ishning yangi bosqichiga ko'tarilishga yordam beradi. Hozirgi paytda bunday tenderlarda faqat «Katta to'rtlik» emas, O'zbekiston raqobatchilari bilan qattiq qurashib g'olib bo'lish mumkin. Vaziyat shu qadar o'zgardiki, bir necha yil muqqadam «Katta to'rtlik» kichik pudratchi sifatida O'zbekiston tashkilotlarini yollagan bo'lsa, endilikda tenderda g'olib chiqqan O'zbekiston auditorlik tashkilotlari, kompaniyalari g'arblik kasbdoshlarini yollashga urinmoqda. Ularning fikricha, bu tamoyil davom etaveradi. G'arb kompaniyalarining vakillari kelgusida tor doiradagi mutaxassis sifatida ish yuritadilar. «Tadbirkorlik tuzumlari ishining ikki rejimi - faoliyat ko'rsatish va rivojlanish rejimi mavjud. Biz faoliyat yuritishni ham, rivojlanishni ham ta'minlashga harakat qilamiz. Bir tomondan, hisobotni tasdiqlashdek rasmiy vazifa bajariladi. Ikkinchi tomondan, audit bozori va uning yonida konsalting mijozlar «Qulab tushmasligi», pullarini ma'lum bankka qo'yishlari, bank sinmasligi, soliq me'yorida bo'lishi, suiste'mol bo'lmasligi uchun harakat qiladi – biz bajarayotgan katta vazifalar ana shulardan iborat»<sup>6</sup>.

Biroq yetakchi auditorlik tashkilotlari kam; 90-yillarning ikkinchi yarmida O'zbekiston iqtisodiyoti faqat o'ziga xos bo'lgan shakllarini tikladi, bunday sharoitda qolgan O'zbekiston auditorlik tashkilotlari oldingidek O'zbekiston bozoridan munosib joy egallashga qurbi yetmadi. Ularning aksariyat ko'pchiligi tezkorligi va resurslardan zarur joyda foydalana olishiga qaramay moliyaviy va moddiy-texnikaviy bazasining mo'lligi bilan farq qilmoqda. Audit majburiy

---

<sup>6</sup> Soliq va bojxona xabarlari. 4-son 2009 yil

ravishda o'tkaziladigan salmoqli tuzilmalarda asosan g'arb auditorlik firmalari, xususan «Katta to'rtlik»ka kiruvchi jahon monopoliyachi korporatsiyalari joylashib oldi. «Buyuk va qudratli» ingliz tilini biladigan vatandoshlarimiz shu kompaniyalarda ishlashmoqda hukumat makroiqtisodiyot darajasidagi ishlarga (90-yillarning o'rtalarida O'zbekiston Respublikasi Markaziy Banki auditiga va boshqalarga) mamlakatimiz auditorlik tashkilotlarini emas, g'arb kompaniyalarini jalb qilmoqda, tabiiyki, ularning tavsiyalari mamlakatimiz ehtiyojlariga emas, ko'proq g'arb ehtiyojlariga yo'naltirilgan.

Hozirgi vaqtda O'zbekiston bozorida ishlayotgan barcha auditorlik tashkilotlarini beshta guruhga ajratish mumkin.

«Katta to'rtlik»ka kiruvchi xorijiy xalqaro firmalarning vakolatxonalari. Ular 2000 yildan boshlab auditorlik bozorimizga kiritildi va ular bozorning katta qismini egallab oldi. Ularning xodimlari ko'p bo'lib, keng miqyosli loyihalarni amalga oshirish imkoniyati katta, jumladan xalqaro loyihalarni ham bajarishga qodir, monopoliyachi sifatida o'z ishiga yuqori narx qo'yadi, audit bo'yicha iste'dodli mutaxassislarimizdan keng foydalana boshlagan. O'z daromadlari to'g'risidagi axborotni oshkor qilmaslikka urinadi (birinchi marta faqat «Prays Uoterxaus» oshkor qildi).

Mamlakatimiz yetakchi auditorlik tashkilotlari, ko'pincha har tomonlama ishlaydi, 50 dan ortiq xodimi bor. Auditorlar malakasini muntazam oshirmoqda. 50-100 ta atrofida yirik tashkilot mavjud, ammo ularning birinchi «O'nligi» ham bozordagi ishtirokini kamaytirmoqda. Ularning bir nechtasiga O'zbekiston Respublikasi Moliya Vazirligi Jahon banki tomonidan moliyalashtirilayotgan loyihalarda ishtirok etayotgan mamlakatimiz korxonalarini auditida qatnashishga ruxsat berdi lekin jahon bozoriga chiqish istiqboli yo'q.

O'rta auditorlik tashkilotlari-asosiy ko'pchilik bo'lib, har birida 10tadan 50 tagacha xodim ishlaydi. Bu tashkilotlarning ba'zilari qattiq raqobat sharoitida yuqori sur'atga erishmoqda. (ya'ni kamchiligi uchinchi guruhga ko'tarilmoqda); ko'pchiligi esa o'sish sur'ati pasaymoqda (ular mijozlaridan ajrab qolmoqda, ba'zan raqiblari tomonidan sotib olinmoqda). Shu boisdan bu tashkilotlarning

ancha qismi moliyaviy qiyinchiliklarga duch kelayotganligi sababli bundan buyon rivojlana olishi shubhalidir.

Kichik auditorlik tashkilotlari (xodimi 10 tagacha), ular bir martalik tekshirishlar hisobiga kun ko'radi, ko'pincha "Qora" yoki "Yovvoyi" deb ataladigan audit bilan shug'ullanadi. Odatda ularning rasmiy daromadlari bozorda barqaror mavqeni ta'minlay olmaydi.

Yetakchi O'zbekiston auditorlik tashkilotlari (yuqorida ko'rib chiqilgan tasnifda uchinchi guruhga kiradigan tashkilotlar) haqida umumiy ma'lumotlar keltirilgan. Ularning xizmatiga talab tashkilotlarning imkoniyatlaridan oshib ketmoqda, shu boisdan ularning ba'zilar «Katta to'rtlik» firmalarini o'zlariga kichik pudratchi sifatida olishga harakat qilmoqda. 2000-2006-yillarda auditorlik xizmati bozorida manzara tubdan o'zgargani sababli boshqa muammolar ham paydo bo'ldi. Biroq, ba'zi ekspertlarning baholashiga qaraganda va bizning nazarimizda bu o'zgarishlarning mohiyati ikki ma'noga ega hamda ularning oqibati O'zbekiston kelgusida bo'ladigan siyosiy va iqtisodiy o'zgarishlarga bog'liq. Bu o'zgarishlar oqibatida:

a) mamlakatimizda g'arb monopoliyachi firmalari ko'rsatadigan auditorlik xizmatining qiymati ortishi mumkin;

b) hozir bozorning vatanimiz auditorlar ishlayotgan sektori torayishi mumkin;

v) xorijiy xalqaro auditorlik firmalari, jumladan «To'rtlik» firmalari o'rtacha tashkilotlarni, shuningdek audit bo'yicha malakali mutaxassislarimizni «Yutib» yuborishi mumkin;

g) ma'lum sharoitda (shunday sharoit bo'lishi mumkin) audit yana bir jazo vositasiga aylanishi va firmalar, korxonalar auditdan qo'rqadigan va qochadigan bo'lishi ehtimoli bor.

O'zbekistondagi mavjud auditorlik tashkilotlar (taxminan 390 ta) etarli emasligi ravshan. AQShda hozir 45000 dan ortiq auditorlik firmalari bor, ularning deyarli 95% mayda firmalardir. Biroq yangi qabul qilinayotgan qarorlar, bizningcha auditorlik xizmati bozorini «Katta to'rtlik» foydasiga o'zgartirib yubordi. Bularning hammasi, umuman mamlakatimiz iqtisodiyotini

barqarorlashtirish uchun O'zbekiston auditorlarining faoliyati muhimligiga qaramay, O'zbekistondagi bu xizmatlar bozorida yangi chalkashliklarni keltirib chiqarishi mumkin.

Qit'alararo auditorlik korporatsiyalari daromadlarining (ularning har biri yiliga milliard, ba'zan o'n milliard AQSh dollari miqdorida daromad oladi) katta qismi O'zbekistonda qolmay, chet elga o'tib ketayotganiga to'xtalib o'tirmaylik. Bu mutlaqo ravshan. «Katta to'rtlik»ning taqqoslab bo'lmaydigan darajadagi qudrati moliyaviy imkoniyatlari yordamida mamlakatimiz auditorlik tashkilotlari O'zbekiston bozorlaridan siqib chiqarilmoqda. O'zbekistonning yetakchi sanoat, savdo va qishloq xo'jaligi korxonalarining, korporatsiyalarining raqobatga bardoshlilik keskin pasaymoqda, chunki xorijiy korporatsiyalarning «O'z» banklari va auditorlik firmalari orqali O'zbekistondagi o'xshash ishlab chiqaruvchilarning sirlarini bilib olishlari osonlashadi. O'z mijozlari orqali g'arb dunyosining va «Uchinchi mamlakatlar»ning butun xo'jalik mablag'larini nazorat qilib turgan xorij auditorlik korporatsiyalari va banklari g'arb investitsiyalarini o'zlari uchun foydali tarmoqlarga sarflash uchun oshkora qilish imkoniyatiga ega bo'ldilar. Ular jahon iqtisodiyotining tegishli tuzilmasini shakllantirib, O'zbekistonda ham shunday qila boshladilar.

2000-yillarning o'rtalariga kelganda hisob, hisobot, shuningdek audit muammolari bo'yicha xalqaro ekspertlar (masalan, 2004-yilda Jenevada 34 mamlakat ekspertlar guruhlar majlisida) Amerika kompaniyalarining Sharqiy Evropa va MDH mamlakatlari auditorlik bozorlarini bosib olishi kuchayib borayotganligini ta'kidladilar. Afsuski, shundan buyon O'zbekistonning ko'p auditorlik tashkilotlari yana ham qiyinroq ahvolga tushib qoldi, ya'ni Angliya-Amerika kompaniyalarining O'zbekiston auditorlik bozorlarini egallab olishi faqat avj olmoqda. Shu sababli yangi tahrirdagi qonun loyihasining 19-moddasi birinchi abzatsiga quyidagicha o'zgartirish kiritish maqsadga muvofiq deb hisoblaymiz:

«O'zbekiston Respublikasi hududida buxgalteriya hisobidan har qanday foylanuvchilar uchun faqat O'zbekiston auditorlik tashkilotlari auditorlarining auditorlik xulosalari yuridik kuchga egadir».

Hozir mamlakatimizning Jahon savdo tashkilotiga a'zo bo'lishiga imkoniyat ochilayotgan paytda bunday me'yorni qabul qilish muhimdir.

Keyinchalik emas, ayni shu paytda chet elliklar mumkin qadar qulaylik berish rejimini cheklash huquqidan foydalanish zarur. Darvoqe, qonun chiqaruvchi organlar audit zarurligini dastlab tan olgan paytdan (1992 yil 9 dekabr O'zbekiston Respublikasi Oliy Majlisi qarori, Vazirlar Mahkamasining qarorlari) boshlab bu me'yor O'zbekiston auditorlik tashkilotlari uchun deyarli etti-sakkiz yil (2000- yilgacha) saqlanib turdi. «Katta to'rtlik» ning O'zbekistondagi firmalari busiz ham ish bilan yaxshi ta'minlangan, ular buxgalteriya hisobotidan xorijdagi foydalanuvchilar – xorij kompaniyalari, banklarga xizmat qilmoqda. Ularning bu ishlarini ta'qiqlab bo'lmaydi, lekin bu sohada ham mamlakatimiz auditorlik tashkilotlari munosib o'rin egallashlari kerak.

«Auditorlik faoliyati to'g'risida»gi Qonunda ham, «Auditorlik faoliyatini takomillashtirish va auditorlik tekshirishlarining ahamiyatini oshirish to'g'risida»gi Vazirlar Mahkamasining Qarorida va auditorlik standartlarida ham audit turlari to'lig'icha batafsil yoritilmagan, faqat auditorlik faoliyatining turlari sanab o'tilgan, ya'ni majburiy va tashabbusli audit to'g'risida aytib o'tilgan. Bu esa bir xil narsa emas. Bizningcha, auditorlar va auditorlik tashkilotlari xizmatlarining turlarini sanab o'tish maqsadga muvofiq bo'ladi.

Umuman, maxsus adabiyotlarda ba'zi mualliflar auditning bo'linishi ichki va tashqi audit, majburiy va ixtiyoriy audit sifatida talqin qilmoqdalar. O'zbekistonda ham tekshiriladigan iqtisodiy sub'ektlardagi xo'jalik operatsiyalarining xilma xilligiga tayanib, audit ob'ektlari ro'yxatini audit turlari deb hisoblamoqdalar. Natijada «Kassa auditi», «Moddiy zahiralar auditi», «Asosiy vositalar auditi» kabi iboralar paydo bo'lib, «Asosiy vositalarni xarid qilish auditi», «Asosiy vositalar harakati auditi» kabi iboralar ko'paymoqda.

Bunday yondashuvda auditorlar nomlari va turlari soni balansdagi moddalar, balans ilovalarida ko'rsatkichlar soni tenglashib qoldi. Bu butunlay noto'g'ridir, chunki audit turlari va ob'ektlari bilan auditorlik faoliyati turlarini aralashtirib yubormaslik kerak. Vujudga kelgan tajribaga tayanib aytish mumkinki, hozirgi

vaqtda Respublikamizdagi auditorlik tashkilotlari odatda xizmatning quyidagi turlarini (yoki ulardan ba'zilarini) bajaradilar:

- mulkchilik shakli turli shakldagi korxonalar va tashkilotlarning buxgalteriya hisobotini auditorlik tekshirish (majburiy va tashabbusli tarzda audit);

- qo'shimcha xizmatlar: (ekspresstahlil; obzor tariqasida tekshirish; xo'jalik-moliya faoliyatini tahlil qilish; moliya, soliq, bank masalalari va boshqa xo'jalik qonunlariga doir; tashqi iqtisodiy faoliyat bo'yicha maslahatlar berish; mijoz bilan kelishilgan tadbirlar bo'yicha, buxgalteriya hisobining yo'lga qo'yilishi, yuritilishi va qayta tiklanishini tekshirish, buxgalteriya hisoboti, tuzishni, emissiya prospektlarini tekshirish va boshqalar);

- buxgalteriya hisobi va tahliliy ishlarni avtomatlashtirish;

- xususiylashtirishda yordam berish;

- soliqni rejalashtirish va soliqqa tortishni maqbullashtirish;

- biznes-rejalar tuzish va uni texnik-iqtisodiy asoslab berish;

- chet el adabiyotlarini tarjima qilish, amaldagi iqtisodiy qonunlarning nusxasini ko'paytirish, audit, hisob va tahlilga oid o'z o'quv qo'llanmalarini nashr etish;

- auditorlik faoliyati yo'nalishi bo'yicha boshqa xizmatlar ko'rsatish (muharrirlik –nashriyot ishlari, me'yoriy, ma'lumotnoma va uslubiyat adabiyotlarni tarqatish va boshqalar);

- iqtisodiy sub'ekt aktivlari va passivlarini baholash, investitsiya loyixalarini baholash va ularning texnik iqtisodiy asoslanganini baholash;

- daromadlar to'g'risida deklaratsiyalar tuzish;

- bozorning marketing tatqiqodlari;

- yuridik xizmatlar: ta'sis xujjatlarini ishlab chiqish va ularni ro'yxatdan o'tkazish, korxonalarini tugatish;

- o'quv-maslahat xizmatlari, kadrlar tayyorlash (o'z faoliyat sohasida, shuningdek, buxgalteriya hisobi asoslarini o'qitish) va boshqalar.

O'zbekistondagi auditorlik tashkilotlarining ko'plari 1996-yilga qadar o'z

xodimlarining imkoniyatlariga va tashkilot faoliyatini saqlab qolish ehtiyojlarini ko'zlab, mijozlariga o'z yo'nalishi bilan bevosita bog'liq bo'lmagan sohalarda ham xizmat ko'rsatdi. Bunday xizmat turlari sira kutilmagan bo'lishi mumkin yoki xorijiy turistlar guruhlarini kuzatish, trast xizmati yoki savdo-xarid xizmati ko'rsatish va boshqalar.

Biz yuqorida keltirgan xizmat turlari ham to'liq emas. Lekin, yangi tahrirdagi Qonun ham ma'lum cheklashlarni joriy etdi. Xo'jalik yurituvchi sub'ektga auditorlik tekshiruvini qamrab oladigan davrda Qonunning 17-moddasida nazarda tutilgan professional xizmat ko'rsatganlar, ular quyidagilardan iborat:

- buxgalteriya hisobini yo'lga qo'yish, qayta tiklash va yuritish;
- moliyaviy hisobotni tuzish;
- milliy moliyaviy hisobotni buxgalteriya hisobi xalqaro standartlariga o'tkazish;
- xo'jalik yurituvchi sub'ektlarning moliya-xo'jalik faoliyatini tahlil qilish;
- buxgalteriya hisobi, soliq solish, rejalashtirish, menejment va moliya-xo'jalik faoliyatining boshqa masalalari yuzasidan konsalting xizmati;
- audit chog'ida olingan ma'lumotlarni tadbirkorlik faoliyatida foydalanish uchun uchinchi shaxslarga berishga haqli emaslar.

Xalqaro amaliyotda auditorlar va auditorlik tashkilotlari ko'rsatadigan xizmat turlarining orasidan avvalo auditni ajratib ko'rsatadilar. Shu boisdan, bizningcha, audit turlarini tadqiq etishni auditorlik xizmatining boshqa turlarini tadqiq etish bilan aralashtirmaslik lozim.

Amalga oshirilgan auditorlik tekshirishi yakunlovchi hujjat bo'lishini taqozo etadi. Bu esa auditor xulosasidir. Auditor xulosasi faqat audit natijalari bo'yicha emas, shu bilan birga ayrim qo'shimcha auditorlik xizmatlari (faoliyat turlari) ning natijalari bo'yicha taqdim etilishi mumkin. Shu tariqa auditor ko'rsatadigan xizmat **attestatsiya qilinadigan** (auditor xulosasini taqdim etishni talab qiladigan, bu avvalo auditning o'zi) va **attestatsiya qilinmaydigan** (auditor xulosasini taqdim etishni talab qilmaydigan xizmatga bo'linadi. Auditning uch turidan tashqari auditorlarning (auditorlik tashkilotlari) attestatsiya qilinadigan xizmatlarga

quyidagilar kiradi:

a) To'g'riligini nazorat qilish (examination), bunda tekshirish hajmi auditdagiga nisbatan kamroq bo'ladi. Moliya-xo'jalik faoliyatining turli jihatlarining to'g'riligini nazorat qilish tekshirilayotgan iqtisodiy sub'ekt ichki nazoratining samaradorligini tahlil qilishga asoslanadi.

b) Sharh tarzida tekshirish (review). Auditga, shuningdek to'g'riligini tekshirishga nisbatan obzor tarzida tekshirish qisqartirilgan dastur bo'yicha amalga oshiriladi. Masalan, mijoz biznesini auditorlik kuzatishi chog'ida ochiq turdagi aktsiyadorlik jamiyatlari va boshqa iqtisodiy sub'ektlarning uch oylik buxgalteriya hisobotini tekshirish qo'llaniladi, xolbuki, yillik buxgalteriya hisobotini obzor tarzida tekshirishga ham ehtiyoj bor;

v) Tadbirni mijoz bilan kelishuv (acreed-upon procedures). Mijozning buyurtmasiga muvofiq auditor mijozning hisob-tahliliy ishlarining ayrim uchastkalarini tekshirishi mumkin. Masalan, kassadagi qoldiqni to'satdan olib, kassa operatsiyalari tekshirilishi yoki debitorlik qarzlari haqiqiyliigi, iqtisodiy sub'ekt, firma tarkibidagi bo'limlarning aktivlari va passivlari bahosi («Firma qiymati») ni tasdiqlash va boshqalar.

O'z navbatida auditorning rasmiy hisoboti bevosita mijoz nomiga yuborilmaydigan xizmatlar attestatsiya qilinmaydigan (auditor xulosasini taqdim etishni talab qilmaydilar) xizmatga kiradi. Ularning orasida quyidagilar bor:

a) Buxgalteriya hisobini qayta tiklash va yuritish; buxgalteriya hisobotini (compilation services), qimmatli qog'ozlar bo'yicha hisobot, emissiya prospektlarini tuzish va boshqalar;

b) Soliqni rejalashtirish va soliqqa tortishni, daromadlar to'g'risida deklaratsiya tuzish va soliq organlarida mijoz manfaatlarini himoya qilish:

v) Maslahat berish xizmatlari. Faqat buxgalteriya hisobi va soliqlar sohasidan tashqari kompyuter tizimlari, ishlab chiqarish texnologiyasi va rahbarlik lavozimlariga nomzodlarni tanlash masalalarida maslahat xizmati ko'rsatish.

## **II bob. O'zbekistonda auditorlik tashkilotlarining professional xizmatlari va ularning amaliy jixatlari**

### **2.1. Auditorlik tashkilotlarining professional xizmatlari turlari va ularning xususiyatlari**

O'zbekiston Respublikasida auditorlik tashkilotlari tomonidan professional xizmatlar ko'rsatish "Auditorlik tashkilotlarining kasbga doir xizmatlari" nomli 90-son auditorlik faoliyati milliy standarti orqali tartibiga solinadi. Mazkur Auditorlik faoliyati milliy standarti (AFMS) "Auditorlik faoliyati to'g'risida"gi O'zbekiston Respublikasi Qonuni, O'zbekiston Respublikasi Vazirlar Mahkamasining 2000 yil 22 sentyabrdagi "Auditorlik faoliyatini takomillashtirish va auditorlik tekshiruvlarining rolini oshirish to'g'risida" 365-son qarori asosida ishlab chiqilgan va O'zbekiston Respublikasida auditorlik faoliyatini me'yoriy tartibga solish elementi hisoblanadi.

Ushbu standartning maqsadi:

- auditorlik tashkilotlari ko'rsatadigan professional xizmatlari ro'yxatini;
- professional xizmatlar ko'rsatishga shartnoma tuzish paytida hal etiladigan o'ziga xos masalalarni;
- ko'rsatilgan professional xizmatlarning natijalari to'g'risida auditor hisoboti mazmunini belgilashdan iborat.

Professional xizmatlar auditorlik tashkiloti bilan ushbu xizmatlar buyurtmachi o'rtasida tuziladigan professional xizmatlar ko'rsatish shartnomasi asosida ko'rsatiladi.

Shartnomani bajarayotganda auditor, xo'jalik yurituvchi sub'ekt (buyurtmachi) va zarurat bo'lganda istalgan uchinchi tomonlar bilan kelishilgan taomillarni bajaradi va ko'rsatilgan professional xizmatlar natijalari to'g'risida asoslangan xulosalar bilan hisobot taqdim etadi.

Auditor ko'rsatilgan professional xizmatlar natijalari uchun qonun hujjatlariga muvofiq javobgar bo'ladi.

Xo'jalik yurituvchi sub'ekt (buyurtmachi) ko'rsatilgan professional xizmatlar natijalari to'g'risidagi hisobot ma'lumotlari bo'yicha o'z xulosalarini chiqarishga

haqlidir.

Hisobot professional xizmatlar buyurtmachisiga professional xizmatlar ko'rsatish shartnomasining shartlariga muvofiq hajm va muddatlarda taqdim etiladi.

Auditorlik tashkilotlarining professional xizmatlariga quyidagilar kiradi:

- a) buxgalteriya hisobini yo'lga qo'yish, qayta tiklash va yuritish
- b) moliyaviy hisobotni tuzish;
- v) milliy moliyaviy hisobotni buxgalteriya hisobi xalqaro standartlariga o'tkazish;
- g) xo'jalik yurituvchi sub'ektlarning moliya-xo'jalik faoliyatini tahlil qilish;
- d) buxgalteriya hisobi, soliq solish, rejalashtirish, menedjment va moliya-xo'jalik faoliyatining boshqa masalalari yuzasidan konsalting xizmati;
- e) soliqlar va boshqa majburiy to'lovlar bo'yicha hisob-kitoblar va deklaratsiyalarni tuzish;
- j) auditorlik tashkilotlari auditorlik faoliyatining milliy standartlarida nazarda tutilgan boshqa professional xizmatlarni ham ko'rsatishlari mumkin.

Ushbu keltirilgan professional xizmatlar ro'yxati kengaytirilishi va to'ldirilishi mumkin, ammo hozirgi ko'rinishda ham auditorlik tashkilotlari tomonidan taklif qilinadigan xizmatlarning qanchalik xilma-xil ekanligini ko'rsatmoqda.

Auditorlik tashkiloti yuqori sifatli professional xizmat ko'rsatishga erishishi uchun o'z faoliyatini shunday tashkil etishi kerak-ki, uning ish bajarish yoki xizmat ko'rsatishda qatnashayotgan xodimlari quyidagi talablarga javob berishi lozim:

- halollik va haqqoniylik;
- professional kompetentlilik va zarur tajriba hamda malakaga egalik;
- professional axloq normalariga rioya qilish va belgilangan standartlar (shu jumladan korxonadagi ham) talablarini bajarish;
- o'z professional majburiyatlarini bajarish chog'ida xodimlarga ma'lum bo'lgan axborotlarni maxfiy (sir) tutish printsipiga rioya qilish va hokazo.

Mijoz-korxonada rahbariyati shartnoma asosida professional xizmatlar ko'rsatayotgan auditorlar faoliyati ustidan joriy nazorat o'rnatishi va ko'rsatiladigan xizmatlar sifatiga ta'sir etuvchi muammolar yuzaga kelganda ularga ma'lum qilishi mumkin.

Ta'kidlash, joizki odatda buyurtmachi auditorlik tashkilotiga murojat qilganida bitta emas, balki bir necha xizmatni olishni xohlaydi. Shuning uchun ayrim xizmat turlarini alohida ko'rib chiqamiz.

a) buxgalteriya hisobini yo'lga qo'yish, qayta tiklash va yuritish. Buxgalteriya hisobini yo'lga qo'yish xizmati ko'plab tadbirlarni va avvalo uzoq muddatli hisob siyosatini aniqlash, buxgalterlik hisobining shaklini tanlash, texnik vositalar majmuini tanlash, buxgalterlik xizmatining tuzulmasini shakllantirish, hujjatlar aylanish grafigini va buxgalter xodimlarning xizmat vazifalarini ishlab chiqish va boshqalarni o'z ichiga oladi. Ushbu tadbirlarni o'tkazish natijasida buyurtmachi korxonada buxgalteriya hisobini tashkil etish to'g'risida qaror qabul qilinadi.

Mazkur xizmat turining o'zi bir martalik xususiyatga ega bo'lib, yangidan tashkil etilayotgan korxonalarda alohida auditorlik tashkilotlari tomonidan buxgalteriya (moliyaviy, boshqaruv) hisobini tashkil etish texnologiyasiga talab juda katta. Buxgalteriya hisobini yo'lga qo'yish bo'yicha ko'rsatiladigan professional xizmatning davomi sifatida auditorlik tashkiloti mijoz-korxonada buxgalteriyasi uchun bo'lim buxgalterlaridan tortib to bosh buxgalter va moliya ishlari bo'yicha xodimlarni tanlashi va o'qitib berishi ham mumkin.

Buxgalteriya hisobini qayta tiklash xizmati ham ma'lum davr ichida bajariladi va bir martalik xususiyatga ega.

Hisobni qayta tiklash – ancha murakkab ish bo'lib, u auditorlik tashkilotining eng malakali mutaxassislari tomonidan amalga oshiriladi.

O'zbekiston Respublikasi «Buxgalteriya hisobi to'g'risida» gi qonunning 7- moddasiga muvofiq o'zining buxgalteriya xizmatiga ega bo'lmagan tashkilotda buxgalteriya hisobi shartnoma asosida ixtisoslashtirilgan buxgalteriya markazi yoki tarkibiga buxgalteriya sub'ekti ham kiradigan xo'jalik birlashmasining hisobga olish bo'limi tomonidan amalga oshiriladi. Shu munosabat bilan auditorlik

tashkilotlari bunday ixtisoslashtirilgan tashkilot rolini muvaffaqiyat bilan bajarishlari mumkin.

Auditorlik tashkiloti o'z mijoziga hisob yuritishi uchun hisob siyosatini ishlab beradi, buxgalterlik hisobining ishchi schyotlar rejasini tuzadi, analitik schyotlar va hisob registrlarining tarkibini loyihalashtiradi, hisob yuritish shaklini tavsiya etadi.

Agar mijoz-korxonaga professional xizmatlar uchun shartnoma tuzilayotgan paytda zarur tashkiliy texnikalar – kompyuterlar, printerlar, aloqa vositalariga ega bo'lmasa, u holda auditorlik tashkiloti xodimlari o'z mijoziga uchun qulay texnik vositalarni tanlash bo'yicha tavsiya berishi yoki tanlab, o'rnatib va dastur ta'minotini tuzib berishi, hamda ma'lumotlar bazasini to'ldirishga doir ishlarni bajarishi mumkin.

Auditorlik tashkilotining xodimi (xodimlari) mijoz xohishiga ko'ra bevosita buyurtmachining ish joyida ishlab, u (buyurtmachi) auditorlarni zarur uskunalar bilan ta'minlash, ish joyini tashkil etish va boshqa majburiyatlarni o'z zimmasiga oladi. Agar mijoz-korxonaga tashkiliy texnikalarni sotib olish uchun etarli mablag'ga ega bo'lmasa yoki uni sotib olishni maqsadga muvofiq emas deb hisoblasa, hamda auditorlik tashkiloti xodimlari mijozning ish joyida ishlashlari uchun shart-sharoitlar bo'lmasa, u holda buyurtmachi dastlabki hujjatlarni o'z vaqtida taqdim etish bo'yicha majburiyatlarni to'liq zimmasiga oladi. Dastlabki hujjatlarni auditorlik tashkilotiga etkazib berish, hujjatlarning saqlanishini ta'minlash, kompyuter yordamida hujjatlarga ishlov berish, analitik va sintetik hisob registrlarini yuritish, dastlabki hujjatlar va tuzulgan buxgalteriya hisobi registrlarini mijozga etkazib berish va boshqalarga doir ishlarni auditorlik tashkiloti o'z zimmasiga oladi.

Hisob yuritish hisobning barcha turlari va uchastkalari (to'liq hisob yuritish) kabi, hisobning alohida uchastkalari va bo'limlari bo'yicha ham (moddiy boyliklar harakatini hisobga olish – agar buyurtmachining ombori uning markaziy ofisidan uzoqda joylashgan bo'lsa; mehnatga haq to'lash bo'yicha hisob-kitoblar va boshqalar bo'yicha) amalga oshirilishi mumkin.

Ushbu professional xizmat bayonidan ko'rinib turibdiki, buyurtmachi-

korxonada, buxgalteriya xizmati yo'q, natijada hisobot tuzish, soliq deklaratsiyalarini to'ldirish, buxgalteriya hisobotlari va soliq deklaratsiyalarini davlat soliq inspeksiyasi (DSI) va boshqa muassasalarda himoya qilishni topshirish mumkin bo'lgan malakali hodimi ham yo'q. Shuning uchun qoidaga ko'ra, mijoz-korxonada buxgalterlik (moliyaviy) hisobotni tuzish, buxgalterlik (moliyaviy) hisobotlar va soliq deklaratsiyalarini davlat soliq inspeksiyasi (DSI) da himoya qilish kabi xizmat turlarini ham shartnomaga kiritishi mumkin.

b) Moliyaviy hisobotni tuzish. Professional xizmatning ushbu turi asosan ikki xil bo'lishi mumkin. Birinchidan, auditorlik tashkiloti tomonidan buxgalterlik hisobini yuritishga doir bajarilgan ishlar majmuining yakunida hisobot ham tuzib berilishi mumkin. Ikkinchi holatda auditorlik tashkilotining mustaqil ishi sifatida ya'ni buyurtmachi tomonidan taqdim etilgan buxgalterlik registrlarining ma'lumotlari asosida faqatgina hisobotning o'zi tuzib berilishi ham mumkin.

Auditorlik tashkilotlar mijoz-korxonaga buxgalterlik (moliyaviy) hisobotni tuzib berish bilan birga byudjetdan tashqari fondlar va statistika organlariga topshiriladigan hisobotlarni tuzish bo'yicha ham xizmat ko'rsatishi mumkin.

v) Milliy moliyaviy hisobotni buxgalteriya hisobi xalqaro standartlariga o'tkazish.

Milliy iqtisodiyotga xorijiy investitsiyalarni jalb etish iqtisodiyotni erkinlashtirish va islohotlarni chuqurlashtirishning muhim belgilaridan biri hisoblanadi. Bu ishni muvaffaqiyatli amalga oshirish uchun milliy korxonalarimiz moliyaviy hisobotlarini xorijiy investorlar «o'qiy oladigan til»ga – moliyaviy hisobotning xalqaro standartlari (MHXS) ga yoki investor faoliyat ko'rsatayotgan mamlakatdagi umum qabul qilingan hisob printsiplari (masalan, GAAP tizimi)ga o'tkazish zarur. Buning uchun auditor MHXS yoki investor mamlakatidagi GAAP tizimini, ularning xususiyatlarini va bizning milliy moliyaviy hisobotlarimiz bilan qiyosiy tahlilini chuqur bilishi zarur.

Milliy iqtisodiyotimizga investitsiyalarni jalb qilishdan maqsad faqat o'zaro manfaatlarni qondirish emas, balki investorning investitsiya ob'ekti hisoblangan korxonada faoliyatiga ta'sir ko'rsatadigan, o'zaro munosabatlarni o'rnatishdan iborat.

Nazorat o'rnatish yoki jiddiy ta'sir ko'rsatish uchun qilingan investitsiyalar hisobi, faqat birgina maqsadni - qo'shimcha daromad olishni ko'zlab qilingan investitsiyalar hisobidan farq qiladi. Bunday tafvutning negizida investor korxonalar va investitsiya oluvchi korxonalar o'rtasidagi o'zaro munosabatlar yotadi.

Moliyaviy hisobotning xalqaro standartlari (MHXS) tizimida har xil moliyaviy qo'yilmalarni investor tomonidan hisobga olish tartibini belgilaydigan bir qancha standartlar mavjud. №25-“Investitsiyalar hisobi” MHXS, №27-“Umumlashtirilgan moliyaviy hisobot va sho'ba kompaniyalarga qilingan investitsiyalar hisobi” MHXS, №28- “Birlashgan kompaniyalarga qilingan investitsiyalar hisobi” MHXS, №31- “Hamkorlikdagi faoliyatda ishtirok etish to'g'risidagi moliyaviy hisobot” MHXS, №32- “Moliyaviy dastaklar: axborotlarni bayon qilish va taqdim etish” MHXS, №39- “Moliyaviy dastaklar: tan olish va baholash” MHXM shular jumlasidandir.

g) Xo'jalik yurituvchi sub'ektlarning moliya-xo'jalik faoliyatini tahlil qilish masalalariga so'ngi yillarda talab kuchaymoqda. Bu shu bilan bog'liqki, bir necha yillar bozor iqtisodiyoti sharoitida faoliyat ko'rsatayotgan korxonalar, o'zlarining moliyaviy ahvoriga baho berish, iqtisodiy barqarorlikka erishish va mahsulot (ish, xizmat) larning qaysi turi eng ko'p daromad (yoki zarar) keltirishi va shu kabilarni bilishni istaydilar. Ko'pchilik korxonalar (xususan, ko'pchiligi aktsiyadorlik jamiyatlariga, qishloq xo'jalik kooperativlari (shirkat xo'jaliklari) ga aylantirilgan sobiq davlat (yoki jamoa korxonalarini) iqtisodiy nochor va bankrotlik holatida. Aksariyat korxonalarining iqtisodiy xizmat xodimlari bozor iqtisodiyoti sharoitida moliyaviy ahvolni, korxonalar balansining likvidligi va to'lov layoqatini tahlil qilish, hamda moliya-xo'jalik faoliyatini tahlil qilish bilan bog'liq usullarni bilmaydilar, biznes-rejalarni tuzish tajribasiga ega emas.

d) Buxgalteriya hisobi, soliqqa tortish, rejalashtirish, menejment va moliya-xo'jalik faoliyatining boshqa masalalari yuzasidan konsalting xizmati. Ushbu masalalarga doir professional xizmatlar: soliqqa tortish bo'yicha tushuntirishlar (yozma va og'zaki shaklda) tayyorlash, soliq qonunchiligini buzganlik uchun jarima hisob-kitobi hamda jarima undirishning to'g'riligini (yoki noto'g'riligini)

asoslash, dastlabki hisobni tashkil etish, mijozning boshqa xo'jalik yurituvchi sub'ektlar bilan tuziladigan xo'jalik shartnomalari (bitimlari)ni takomillashtirish kabi ishlarni o'z ichiga oladi.

Hozirgi bozor kon'yunkturasidan foydalanib tezroq boylik orttirishni o'ylamasdan, korxonani uzoq yillar davomida jiddiy va barqaror rivojlantirishni maqsad qilib qo'ygan tadbirkorlar yangidan tuzayotgan shartnomalari va bitimlarini oldindan ekspertiza qildirishdan manfaatdordirlar.

Amalda majburiy auditorlik tekshiruvi, ko'pincha, yillik buxgalterlik (moliyaviy) hisobotlar tuzilib, tasdiqlanib va xatto tegishli organlarga topshirilganidan so'ng o'tkaziladi. Qoidaga ko'ra ularga, hamda tekshiruv o'tkazilayotgan davrga tegishli hisob registrlariga ham tuzatish kiritish mumkin emas.

Shuning uchun hozirgi paytda professional xizmatlarning yuqorida qayd qilingan turlari bo'yicha konsalting xizmatiga talab oshmoqda. Agar mijoz-korxonalar buxgalterlik (moliyaviy) hisobotlarini topshirmasdan burun konsalting xizmati bo'yicha auditorlik tashkilotiga murojaat qilsa, yo'l qo'yilib kelayotgan xato-kamchiliklarni o'z vaqtida bartaraf qilib, qabul qilingan hisob siyosatidan chetga chiqmasliklari mumkin.

e) Soliqlar va boshqa majburiy to'lovlar bo'yicha hisob-kitoblar, hisobotlar va deklaratsiyalarni tuzish, ularni soliq inspeksiyasiga hamda boshqa tegishli organlarga topshirish ko'p hollarda buxgalter uchun nohush jarayon sifatida kechadi.

Bunga sabab bir tomondan, mazkur ishning murakkabligi bo'lsa, ikkinchidan, hisobot va deklaratsiya topshiruvchi buxgalterning vaqtini oladigan-navbat kutish hamda ayrim soliq xodimlarining xushmuomilasizligi va shunga o'xshashlar.

Bundan tashqari, ma'lumki, agar davlat statistika organlari va byudjetdan tashqari fondlarga (bandlik xizmati va h. k) tegishli hisobot shakllari topshirilganligi to'g'risida buxgalterlik (moliyaviy) hisobot muqovasiga belgi qo'yilmagan bo'lsa, uni soliq inspeksiyasi qabul qilmaydi.

Bunday barcha ishlarni ya'ni soliq va boshqa majburiy to'lovlar bo'yicha

hisob-kitoblar, hisobotlar va deklaratsiyalarni tuzish, hamda tegishli organlarga topshirishni auditorlik tashkiloti to'liq o'z zimmasiga oladi.

Shuningdek, auditorlik tashkiloti soliq inspeksiyasining tekshiruv dalolatnomalarini ham o'rganib, agar nohaq kamchiliklar ko'rsatilgan bo'lsa, ular bo'yicha e'tiroz xati tayyorlashi mumkin.

Hisobotlarni muvaffaqiyatli topshirish va himoya qilish, auditorlik tashkiloti hisobotlarni tuzishga doir ishlarni malakali va sifatli bajarganligidan dalolat beradi, hamda professional xizmat bozorida uning obro'sini oshiradi.

j) Auditorlik tashkiloti auditorlik faoliyati bilan bog'liq bo'lgan tadqiqotlar, ma'ruzalar, seminarlar, amaliy mashg'ulotlar va boshqa shakldagi tadbirlar ham o'tkazishi mumkin. Bu maqsadda auditorlik tashkiloti davlat soliq inspeksiyasi, Moliya Vazirligi va boshqa mutasaddi idoralardan tajribali uslubiyotchi va amaliyotchi xodimlarni, hamda oliy o'quv yurtlaridan yetakchi professor-o'qituvchilarni taklif etishi mumkin.

Bu toifa xizmatlarning buxgalterlarni o'qitish bilan bog'liq boshqa xizmatlardan farqi, u seminar ishtirokchilaridan ma'lum malaka talab qiladi.

Auditorlik tashkiloti xodimlari ma'ruza va seminar ishtirokchilariga fuqarolik, soliq va boshqa qonunchilik-larda ro'y bergan o'zgarishlarni, buxgalterlik hisobini yuritishga doir me'yoriy hujjatlar(buxgalteriya hisobi va hisobotining xalqaro hamda milliy standartlari, nizomlar, qarorlar, yo'riqnomalar va boshqalar)ni sharhlab beradilar. Shuningdek, bunday tadbirlarda hisob yuritish va hisobot tuzishda ko'p sodir bo'ladigan xatolar muhokama qilinadi va seminar ishtirokchilarining savollariga javob beradilar.

Yuqorida keltirilgan professional xizmatlardan tashqari auditorlik tashkiloti belgilangan tartibda buxgalteriya hisobi, audit, moliya-xo'jalik faoliyati tahlili, soliqqa tortish bo'yicha o'quv qo'llanmalar va o'quv-uslubiy materiallar tayyorlashi hamda chop ettirishi mumkin. Bu tarzda xizmatlar, odatda, mazkur masalalar bo'yicha bosmaxona, uslubiy tavsiyalar va boshqa ommabop adabiyotlarni ishlab chiqaradigan mualliflar hamda tahririyat jamoasiga ega yirik auditorlik tashkilotlari tomonidan bajariladi.

Shuningdek, auditorlik tashkiloti mijoz-korxonalariga davriy nashr adabiyotlari: «Soliq to'lovchining jurnali», «Soliq va bojxona xabarlari», «Xo'jalik huquqi», «O'zbekiston iqtisodiy axborotnomasi» va boshqalarga obuna bo'lish-dan tortib, to kompyuter uchun «huquq tizimi» va h. k ma'lumotlargacha bo'lgan qo'llanmalarning maqbul to'plamini tanlash bo'yicha maslahatlar ham berishi mumkin.

Auditorlik tashkilotlari faoliyatlarining istiqbolli yo'nalishlaridan biri – buxgalterlik hisobni kompyuterlashtirish bo'lib hisoblanadi. Bu eng avvalo:

➤ dastur ta'minoti bozoridagi mavjud dastur vositalaridan kompyuterlashtirish uchun zarur bo'lgan, tadbiq qilinadigan dasturlar paketini tanlash va ularni mijoz-korxonaga sharoitiga moslashtirish;

➤ hisobni kompyuterlashtirish bo'yicha tadbiq qilinadigan dasturlarni ishlab chiqish yoki ishlab chiqishda ishtirok etish (maslahat berish, masalani shakllantirish, test o'tkazish va h. k);

➤ buyurtmachiga tadbiq qilinadigan dasturlar paketini joriy qilish kabilardir.

## **2.2. O'zbekistonda auditorlik tashkilotlari professional xizmatlarining hozirgi holati**

Auditorlik xizmatlari rivojining huquqiy tomonlariga chuqur urg'u bermasdan, ularning amaliy takomili uchun xizmat turlariga ham izoh bersak va ularda yuzaga kelayotgan muammolarga batafsilroq to'xtalsak, maqsadga muvofiq bo'lar edi. Auditorlarning amalda bajarayotgan xizmatlarining mohiyatini tahlil qilish, ularning eng muhim turlarini farqlash, tasnif etish va tadqiq qilish imkonini berdi. Xususan, quyidagi xizmat turlari tadqiq etildi:

- Ekspres tahlil, obzor tarzida tekshirish, moliyaviy-xo'jalik faoliyatini tahlil qilish; moliya, soliq, bank va xo'jalik qonunlari xususida maslahat berish; mijoz bilan kelishilgan tadbirlar bo'yicha tekshirish o'tkazish, buxgalteriya hisobini yo'lga qo'yish, yuritish va tiklash; buxgalteriya hisobini tuzish va shuningdek, qimmatli qog'ozlar bo'yicha hisobotlar, emissiya prospektlarini tuzish

va boshqalar);

- hisoblash-tahliliy ishlarni avtomatlashtirish;
- soliqni rejalashtirish va soliqqa tortishni maqbullashtirish;
- prognozlar tuzish, texnik-iqtisodiy asoslar va biznes rejalar tuzish;
- g'arb maxsus adabiyotini tarjima qilish, amaldagi iqtisodiy qonunlardan nusxa olib ko'paytirish, audit, hisob va tahlilga oid o'z o'quv qo'llanmalarini yaratish;
- auditorlik tashkiloti faoliyatining yqnalishlari bo'yicha boshqa xizmatlar ko'rsatish (tahririyat va noshirlik xizmati, me'yoriy ma'lumotnoma va uslubiyot adabiyotlarini tarqatish va boshqalar);
- mijozning aktivlari va passivlarini baholash, investitsiya, loyihalarini baholash va ularni asoslab berish;
- daromadlar va boshqalar to'g'risida deklaratsiya tuzish;
- bozorni marketing tadqiqi;
- yuridik xizmatlar, ta'sis hujjatlarini ishlab chiqish va ularni ro'yxatdan o'tkazish, korxonalarini tugatish;
- o'qitish-maslahat xizmati, kadrlarni tayyorlash (o'z faoliyati sohasida, shuningdek, buxgalteriya hisobi asoslaridan ta'lim berish) va boshqalar.

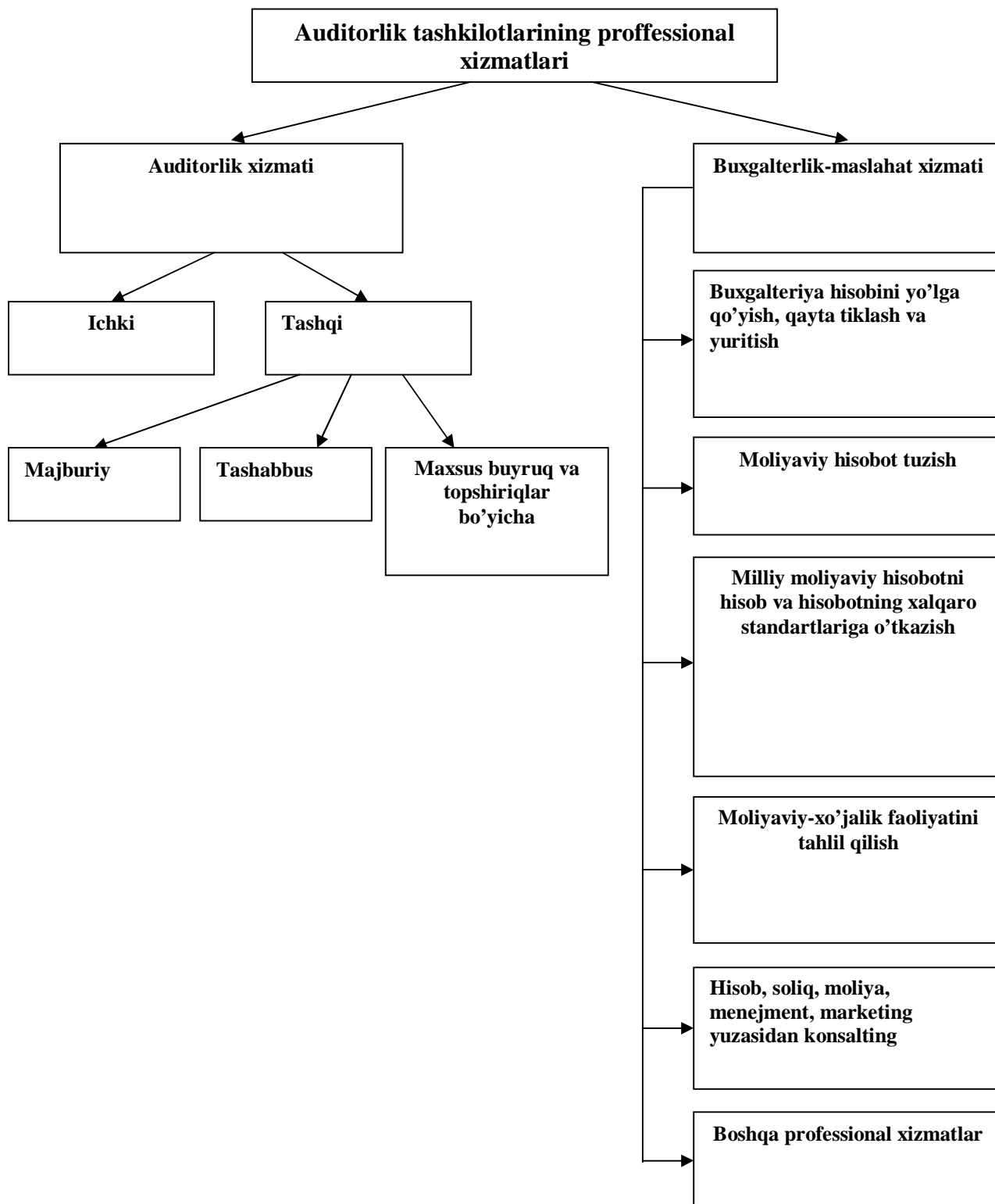
Lekin, qonunchilik nuqtai nazaridan, auditorlik faoliyatida xizmatlarning umumiy klassifikatsiyasini biz quyidagi chizma orqali namoyon etishni maqsadga muvofiq deb hisoblaymiz (2 -chizma).

Bizning fikrimizcha, hozirgi kunda O'zbekiston moliyaviy xizmatlar bozorida faoliyat ko'rsatayotgan jami (mahalliy, xalqaro, qo'shma) auditorlik tashkilotlari O'zbekiston Respublikasi Moliya Vazirining 14.02.2001 yil 19-son buyrug'i bilan tasdiqlangan «Auditorlik tashkilotlarining kasbga doir xizmatlari» nomli 90-son O'zbekiston Respublikasi auditorlik faoliyatining milliy standarti(AFMS)ning 3-paragraf - «Kasbga doir xizmatlar ro'yxati»ga asosan kasbga doir xizmatlarni ko'rsatishlari mumkin bo'ladi.

Ushbu xizmatlarga quyidagilar kiradi(2-chizma):

a) buxgalteriya hisobini yo'lga qo'yish, tiklash va yuritish:

- boshqaruv hisobini tashkil etish va yuritish;
- moliyaviy hisobni tashkil etish, tiklash va yuritish;
- buxgalteriya hisobini avtomatlashtirish (kompyuterlashtirish);



2-chizma. Auditorlik tashkilotlarining professional xizmatlari

➤ buxgalteriya hisobini yo'lga qo'yish, tiklash va yuritish bilan bog'liq boshqa xizmatlar;

b) moliyaviy hisobot tuzish;

v) milliy moliyaviy hisobotni buxgalteriya hisobi xalqaro andozalariga o'tkazish;

g) xo'jalik yurituvchi sub'ektlar moliya-xo'jalik faoliyatining tahlili:

➤ moliyaviy holat tahlili;

➤ likvidlilik tahlili;

➤ to'lovga qobillik tahlili;

➤ moliyaviy-xo'jalik faoliyatining tahlili bilan bog'liq boshqa xizmatlar;

d) buxgalteriya hisobi, soliq solish, rejalashtirish, menejment va moliyaviy-xo'jalik faoliyatining boshqa masalalari bo'yicha konsalting:

➤ texnik-iqtisodiy asoslanmalar (TIA) tayyorlash, investitsiya loyihalari va biznes-rejalarni ishlab chiqish va baholash;

➤ buxgalteriya hisobi va soliq solish masalalari bo'yicha maslahatlar;

➤ moliyaviy menejment bo'yicha maslahatlar;

➤ marketing tadqiqotlarini o'tkazish;

➤ unumdorlik va samaradorlikni baholash maqsadida xo'jalik yurituvchi sub'ekt faoliyat yuritishining taomillari va usullari tahlili;

➤ moliyaviy-xo'jalik faoliyati sohasida boshqa konsalting xizmatlari;

e) soliqlar va boshqa majburiy to'lovlar bo'yicha hisob-kitoblar va deklaratsiyalar tuzish:

➤ soliq hisobini tashkil etish va yuritish;

➤ soliq organlarining tekshiruv dalolatnomalari bo'yicha e'tirozlar tayyorlash;

➤ soliqlar va boshqa majburiy to'lovlar bo'yicha hisob-kitoblar va deklaratsiyalar tuzish;

➤ soliq hisobi va soliq solish bilan bog'liq boshqa xizmatlar;

g) boshqa xizmatlar:

➤ auditorlik faoliyati bilan bog'liq sohada tadqiqotlar, seminarlar, anjumanlar, ishlanmalar o'tkazish va ularning natijalarini, shu jumladan bosma ko'rinishda, tarqatish;

➤ buxgalteriya hisobi, audit, moliyaviy-xo'jalik faoliyati tahlili va soliq solish bo'yicha belgilangan tartibda o'quv qo'llanmalari, o'quv-uslubiy materiallar tayyorlash.

Bizningcha, yuqoridagi chizma va tarkibni yanada takomillashtirish lozim, ya'ni, keltirilgan professional xizmatlar ro'yxatini kengaytirish yoki to'ldirish mumkin, ammo, ularning hozirgi holati ham auditorlik tashkilotlar taklif qilayotgan xizmatlarning qanchalik xilma-xil ekanligini ko'rsatmoqda.

Lekin, ilmiy tadqiqotlar va xorijiy mamlakatlar tajribasi shuni ko'rsatmoqdaki, Respublikamizdagi mahalliy auditorlik tashkilotlari ham bizning nuqtai nazardan, quyidagi xizmat turlarini ko'rsatishlari mumkin degan taklif bermoqchimiz:

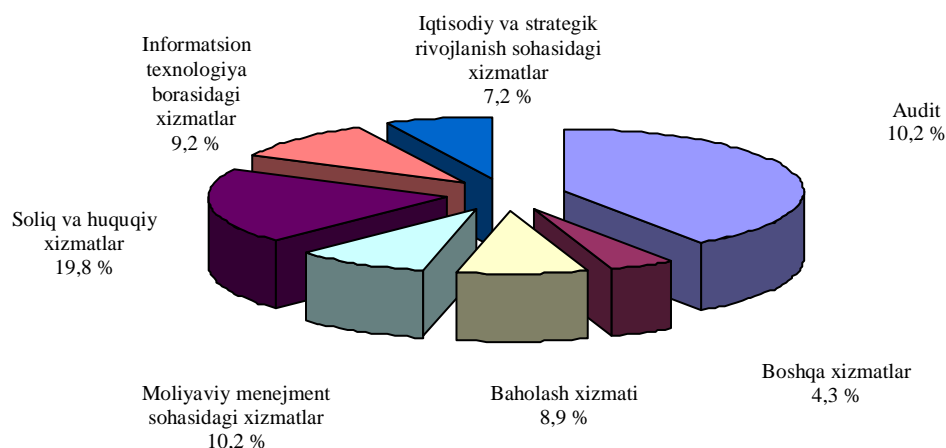
✓ Informatsion texnologiya borasidagi xizmatlar;

✓ Iqtisodiy rivojlanish va strategik rivojlanish sohasidagi xizmatlar;

✓ Baholash xizmati;

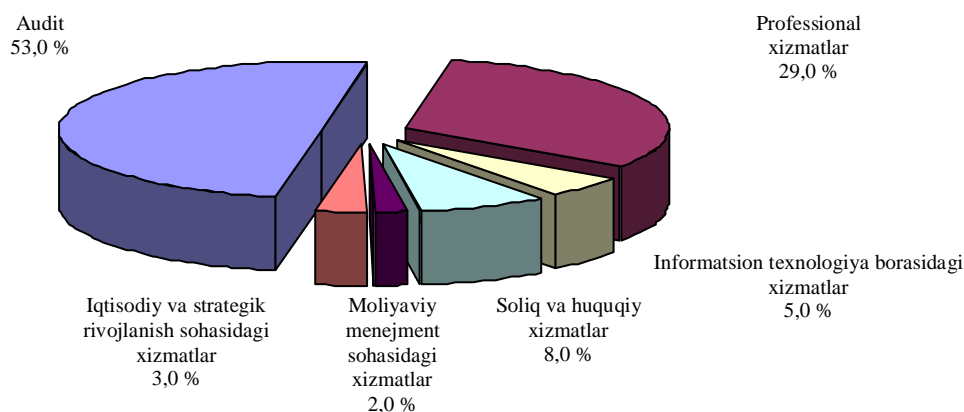
✓ Boshqa xizmatlar.

Ularga to'liqroq izoh berish maqsadga muvofiq emas deb hisoblaymiz. Lekin, yuqoridagi xizmatlarni xizmatlar ro'yxatiga kiritish uchun amaldagi qonunchilik xujjatlariga qo'shimcha va o'zgartirishlar kiritish lozim bo'ladi. Ta'kidlash joizki, ushbu xizmat turlari barcha iqtisodi rivojlangan mamlakatlarda allaqachon huquqiy tomondan mustahkamlab qo'yilgan. Masalan, Rossiya Federatsiyasida 2010 yil yakunida yuqorida sanab o'tilgan va jami boshqa ko'rsatilgan xizmat turlarini %larda biz quyidagi diagrammadan bilishimiz mumkin bo'ladi ( 1-diagramma).



**1-diagramma: Rossiya Federatsiyasida auditorlik va maslahat-konsalting xizmatlari bozorining tarkibiy tuzilishi<sup>7</sup> («katta to'rtlik»ka kiruvchi kompaniyalar bunga kirmaydi)**

Bu boradagi muallifning yuqoridagi fikr-mulohazalaridan amaliy va ilmiy izlanishlari natijasida uni O'zbekiston Respublikasi misolida quyidagicha 2- diagrammada keltirilgan ko'rinishda namoyon qiladi.



**2-diagramma: O'zbekiston Respublikasi moliyaviy xizmatlar bozorida auditorlik va maslahat-konsalting xizmatlarining tarkibiy tuzilishi<sup>8</sup>**

Ammo, O'zbekistonda auditorlik tashkilotlari tomonidan mijozlarga ko'rsatilgan shartli xizmat turlarining 2008-2012- yillar bo'yicha shartli miqdoriy taqsimotini keltirishni maqsadga muvofiq deb hisoblaymizki, bu ularning real raqamlarda namoyon etish imkoniyatini yaratadi (1-jadval).

Lekin, mahalliy 24ta auditorlik tashkilotlari o'z tushumining yillik 50 % ga

<sup>7</sup> J:/Auditor: M. Aprel, 2011 g. №4 (122) 17-str.

<sup>8</sup> O'zR Moliya vazirligi «Buxgalteriya hisobi va audit metodologiyasi» bosh boshqarmasi ma'lumotlari asosida ishlab chiqildi.

ortganini tasdiqlaydi. Audit tashkilotlarining jadal rivojlanishi ushbu taraqqiyotning olg'a tortuvchi kuchning o'zgarishi bilan izohlanadi. Endi bu boradagi kuchning o'zgarishi auditorlik tashkilotlarining strategiyasining o'zgarishi bilan aniqlanadi.

#### 1-jadval

#### Auditorlik tashkilotlari tomonidan mijozlarga ko'rsatilgan xizmat turlarining yillar bo'yicha miqdoriy taqsimoti

№	Xizmat turlari	2008	2009	2010	2011	2012*
<b>1.</b>	<b>Auditorlik xizmati</b>	4	5	6	8	10
-	Majburiy	1	1	2	3	4
-	Tashabbus	3	3	4	4	6
-	Maxsus buyruq va topshiriqlar bo'yicha diagramma <sup>&amp;</sup>	-	1	-	1	-
<b>2.</b>	<b>Buxgalterlik-maslahat xizmati</b>	12	15	17	21	25
-	Buxgalteriya hisobini yo'lga qo'yish, qayta tiklash va yuritish	2	3	4	5	6
-	Moliyaviy hisobot tuzish	4	5	6	5	7
-	Milliy moliyaviy hisobotni hisob va hisobotning xalqaro standartlariga o'tkazish	2	2	4	5	6
-	Moliyaviy-xo'jalik faoliyatini tahlil qilish	2	3	4	4	4
-	Hisob, soliq, moliya, menejment, marketing yuzasidan konsalting	1	1	1	1	1
-	Boshqa professional xizmatlar*	1	1	1	1	1

Yuqoridagi jadval ma'lumotlaridan ayonki, auditorlik xizmatiga bo'lgan talab yil sayin oshib borgan. Shu jumladan, bu ko'proq majburiydan tashabbus auditiga qarab ko'payganligini izohlash darkor. Bundan tashqari, buxgalterlik konsalting xizmatlari soni ham 2008 yil 12tadan 2012 yilda 25taga etgan. Lekin, shu jumladan boshqa professional xizmatlarning salmog'i 2008 yilda qanaqa bo'lsa, 2012 yilda ham shunchani, ya'ni 1tani tashkil etgan. Shu bois, biz yangi-yangi professional xizmatlarimizni qanchalik ko'p taklif qilsak, ularning oldida tanlash imkoniyati tug'iladi.

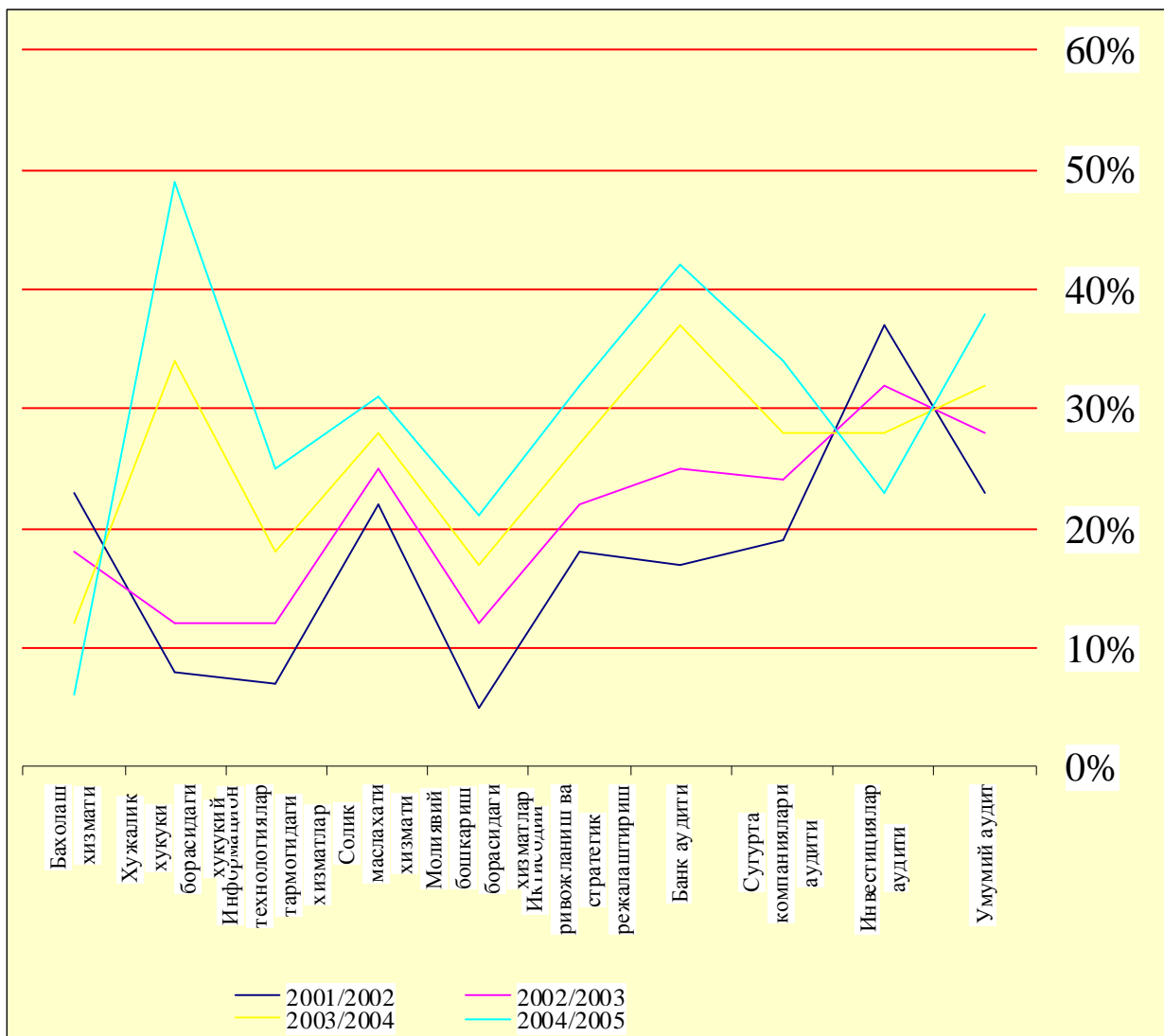
Bundan tashqari, biz O'zbekistonda moliyaviy xizmatlar bozorini tahlil qilar ekanmiz, quyidagilarni guvohi bo'lamiz (2-diagramma).

\* O'zbekiston davlat Statistika qo'mitasining 2012 yil istiqboldagi reja va ularing ijrosi to'g'risidagi ma'lumotlar to'plami.

Bu xizmat turi huquqni muhofaza qilish organlari talabiga asosan o'tkazilgan

Bu xizmat turi tekshiriluvchi mijozlar talabiga asosan o'tkaziladigan xizmatlar toifasiga kiradi.

O'zbekiston moliyaviy xizmatlar bozorida auditorlik xizmatlari ko'rsatuvchilari soni kundan kunga oshib bormoqda. Aytish mumkinki, ular yangi barqaror holatga o'tib borishmoqda. Iqtisodiy islohotlarning juda tez sur'atlarda chuqurlashtirilishi ta'kidlash joizki, rivojlanishning tezlashuviga sabab bo'lmoqda.



**3-diagramma. Auditorlik-konsalting xizmatlarini dinamikasi<sup>9</sup>**

Yuqoridagi chizmalardan ham ma'lumki, moliyaviy xizmatlar ichida umumiy auditning ulushi to'rt yil ichida 22 %dan 38 %gacha oshdi. Shu jumladan, bank auditining ulushi ham to'rt yil ichida 18 %dan 42 %gacha oshganligi ma'lum.

Olti oy muqaddam birinchi marta besh yil ichida auditorlik faoliyatining jadal rivojlanishi kuzatilgan. Yangi kuzatuvlar shuni ko'rsatmoqdaki, bu bizning Respublikamizda tasodifiy holat emas. Chunki, me'yoriy-huquqiy baza tubdan

<sup>9</sup> O'zR Moliya vazirligi «Buxgalteriya hisobi va audit metodologiyasi» bosh boshqarmasi ma'lumotlari asosida ishlab chiqildi 2012 yil

yangilandi, yangi-yangi kichik va o'rta biznes sub'ektlari yaratildi, banklar va investitsion kompaniyalar tashkil topdi. O'z navbatida, ularning haqiqiy hamkori-auditorlik tashkilotlari ham taraqqiyotga yuz tutdi. Endi, auditorlik faoliyati bilan shug'ullanuvchi auditorlik tashkilotlari va auditorlar oldida o'z faoliyatlarini yanada kengaytirish, xizmat turlarini ko'paytirish, professional tayyorgarlikni kuchaytirish, aytish mumkinki, sondan-sifatga qarab yuzlanish vazifasi qo'yildi. Ular oxirgi yillarda o'z bizneslarini 2 hissa oshirishga harakat qilmoqdalar. Oxirgi 2004-yilda O'zbekiston Respublikasida faoliyat ko'rsatuvchi barqaror 50 ta auditorlik-konsalting xizmati ko'rsatuvchi tashkilotlarning (xalqaro kompaniyalar hisobga olinmaganda) yillik oboroti 6,5 mlrd sqmdan oshib ketdi. Dinamikasi rivojlanayotgan tashkilotlar salmog'i jami qatnashuvchilar reytingida ikki barobarga kamaydi\*. (Sababi 2005-yilning 20-apreldan 20-mayiga qadar O'zbekiston Respublikasi Oliy Majlisining «Byudjet islohotlari Qo'mitasi»ning topshirig'iga ko'ra O'zbekiston Respublikasi «Auditorlik faoliyati to'g'risida»gi Qonuniga o'zgartirishlar va qo'shimchalar kiritish maqsadidagi tekshiruv natijalari ma'lumotlari).

Birinchidan, yil davomida auditorlik tashkilotlari o'z filiallarini viloyatlarda ochishlari lozim edi. Biroq, faqat poytaxtda faoliyat yuritayotgan tashkilotlar o'z filiallarini viloyatlar bo'yicha tashkil etdilar. O'tgan yilga nisbatan 12ta tashkilot filiallari soni 40taga etdi. Ularning tashkil etilishi 10 % mutaxassislarining oshishiga sabab bo'ldi. Lekin, buni qoniqarli holat deb bo'lmaydi.

Ammo, ikkinchidan, auditorlik tushumida yirik buyurtmalarning salmog'i ko'paydi. Bu ko'proq auditorlarning xalqaro tarmog'ining kengayishiga o'z xissasini qo'shdi. Ularga ko'rsatiladigan xizmatning bahosi ham oddiy moliyaviy xizmatlar bozoridagi o'rtacha bahodan ancha yuqorini tashkil etdi. Aytish mumkinki, auditorlik-konsalting tashkilotlari guruhlarida faoliyatning samaradorligini oshganligi kuzatildi (har bir xodimga to'g'ri kelgan yillik o'rtacha tushum moliyaviy xizmatlar bozorida 10 % ga oshdi).

Uchinchidan, auditorlik kompaniyalarining boshqa yo'nalishlardagi faoliyatlarini rivojlantirilishi o'zining ijobiy samarasini bera boshladi. Bular

asosan, moliyaviy hisobotning xalqaro standartlari (MHXS) va informatsion texnologiya sohasidagi xizmatlardan iborat bo'ldi. Ushbu yo'nalishning umumiy xizmatlar hajmiga nisbatan ulushi oxirgi besh yil ichida 2-3 marta ortdi. Boshqacha aytganda, sohadagi bu yangilik hozircha jamiyat rivoji uchun o'z samarasini bermaydi.

Price Waterhouse Coopers kompaniyasining Rossiyadagi hamkor-boshqaruvchisi Mayk Kuben Auditorlar Palatasida so'zlagan nutqida: - «Xorijda mashhur bo'lgan xizmatlarga talab kuchaymoqda. Lekin, ularga hozircha mamlakatda muhtojlik sezilmaydi. Bunga, eng avval, biznes rivojining barqarorligi, biznesni qayta tarkiblash bo'yicha mustaqil moliyaviy izlanishlar yo'qligi sabab bo'lmoqda. Eng katta talab bilan foydalanilayotgan xizmat turi bu mahalliy kompaniyalarning xalqaro moliya-kapital bozoriga chiqishida qonunchilik talablariga rioya etilayotganligi va ichki audit xizmati ishining samaradorligini tekshirish bilan bog'liq xizmatlardir. Bu tendentsiyaning natijasida bizning firmamiz konsultantlari soni 3/2 qismga ya'ni, 2003-yil 282 dan 2004-yil 410ta xodimgacha oshishiga olib keldi» - deb e'tirof etadi\*. Bozorning yangi qo'zg'atuvchi kuchlari o'sish tempini tezlashtirib yubordi. Avvalambor, xizmatlar ko'rsatish borasida xalqaro tarmoqda qatnashuvga tayyorgarlik ayrim sezilarli xarajatlar qilishni talab etadi. Bundan tashqari, ko'pchilik auditorlar yangi-yangi strategiyalarni ishlab chiqishmoqdaki, shuning o'zi baho darajasi bo'yicha raqobatning kuchayayotganligidan dalolat beradi. Faoliyat strategiyasining birinchi tamoyili: sondan sifatga... Shu maqsadda, O'zbekistonda ham sifatli xizmat ko'rsatuvchi auditorlarni ko'paytirish uchun auditorlar integratsiyasining ichki tarmog'ini yaratish va uni xalqaro tarmoqqa ulash borasida chuqur tadqiqotlar olib borish maqsadga muvofiq deb o'ylayman. Bizningcha, faqat shundagina mahalliy auditorlik tashkilotlari va uning auditorlarini butun jahon taniydi, ular haqidagi axborotga ega bo'ladi, ular bilan hisoblashadi. Hozircha bu muammo hal qilingani yo'q. Masalan, RFda va AQSh va Buyuk Britaniyada shunday tarmoq mavjud. Undan ma'lumki, yirik auditorlik tashkilotlarining 1 yil ichida o'sish sur'ati 56 %gacha oshgan. Bundan, xalqaro tarmoqdagilar rossiyalik auditorlik

tashkilotlarini reytingini anglashdi. Lekin, birlashuv quyidagilarni talab qildi: Ichki firma standartlarini g'arb davlatlarinikiga yaqinroq ishlab chiqish. Bunday yondashuv tizimda ancha o'zgartirish kiritishga olib keldi. Shunda yirik tashkilotlarining daromadlarining o'sishi 13 %ga pasaydi, ya'ni qo'shimcha xarajatlar hisobiga. Bunda, biznesga nisbatan fikrlash, dunyoqarash va nuqtai nazar o'zgardi, chunki, endi auditorlar nafaqat o'z reputatsiyasiga balkim, endi butun tarmoq bo'yicha axborotlarga javob berishi kerak edi. Aytish joizki, bunda auditorlarning ko'rsatayotgan xizmatlari bo'yicha ma'suliyatlari ham ortdi. O'zbekistonda rivoj topayotgan barcha auditorlik tashkilotlari o'z strategiyasini o'zgartirmoqda. Ular nafaqat o'z xizmatlarini mamlakat ichki bozorida balki yaqin orada tashqi xalqaro bozorga taklif etish rejalarini tuzishmoqda. Bu albatta sevinarli holat. Masalan bunday firmalarga Axbor-reyting, Odil-Audit, Agro-tahlil, Xolis-Guruh va boshqalarni keltirish mumkin. Aniqroq aytadigan bo'lsak 2005 yil may-iyun oylarida Jahon banki mahalliy audit tashkilotlariga xalqaro loyihalarida qatnashish uchun murojaat etgan. Bu borada mahalliy audit tashkilotlari xalqaro toifadagi sertifikat va malakaga, xorijiy firma va kompaniyalarda ish tajribasiga ega bo'lgan mutaxassis va hamkorlarni ishga taklif etgan edi. Natijada, ular shunday bitimlarni tuzish baxtiga muyassar bo'lishdi. Shuning o'zi ham mahalliy auditorlik tashkilotlarining strategiyasining istiqboli porloq ekanidan dalolat berib turibdi. Aytish joizki, bunday professional xodimlar yordamida xohlagan muhtoj mashhur va yirik mijozlarga xohlagan xizmat turini ko'rsatish imkoniyati yaratiladi va bunday xizmatchilarga yuqori haq to'lashga to'g'ri keladi.

### **III bob. Xalqaro standartlar asosida auditorlik tashkilotlarining professional xizmatlarini takomillashtirish**

#### **3.1. Moliyaviy hisobotni sharhlash bo'yicha kelishuvlar**

Moliyaviy hisobotni sharhlashdan maqsad, auditorga moliyaviy hisobot barcha muhim jabhalari bo'yicha belgilangan moliyaviy hisobotni taqdim etish bo'yicha kontseptual asosga muvofiq tayyorlanmagan deb hisoblashga asoslar taqdim etuvchi auditda talab qilinadigan barcha dalillarni taqdim etmagan qandaydir jabhalar, muolajalarni o'tkazish paytida auditorni e'tiborini jalb qilganligini ta'kidlash imkonini berish hisoblanadi (salbiy ishonchlilik).

Auditor Buxgalterlarning xalqaro federatsiyasi tomonidan chop etilgan "Malakaviy buxgalterlarning ahloqiy kodeksi"ga rioya qilishi lozim. Quyidagilar auditorning kasbiy mas'uliyatini belgilovchi ahloqiy tamoyillar bo'lib hisoblanadi:

- (a) mustaqillilik;
- (b) halollik;
- (v) xolislik;
- (g) kasbiy xabardorlik va tegishli sinchkovlik;
- (d) sir saqlashlik;
- (e) kasbiy fe'l-atvori;
- (j) texnikaviy standartlarga rioya qilish.

Auditor, moliyaviy hisobotda muhim noto'g'riliklarni vujudga keltirishi mumkin bo'lgan vaziyatlar mavjudligini tan olgan holda, sharhlashni kasbiy ishonmaslik nuqtai-nazaridan rejalashtirishi va o'tkazishi lozim.

Sharhlash bo'yicha hisobotda salbiy ishonchlilikni bildirish maqsadida xulosalarni shakllantirishga imkoniyat yaratish uchun, auditor asosan so'rovnoma o'tkazish va tahliliy muolajalar yo'li bilan etarli bo'lgan tegishli dalillarni olishi lozim.

"Sharhlash ko'lamini" atamasi sharhlash maqsadiga erishish uchun mazkur

vaziyatlarda bajarilishi lozim bo'lgan sharhlash muolajalariga taalluqli. Moliyaviy hisobotni sharhlashni o'tkazish paytida lozim bo'lgan muolajalar, auditor tomonidan xalqaro standart talablari, tegishli kasbiy idoralar, qonunchilik va tartibga soluvchi idoralar va kerakli joylarda, sharhlash bo'yicha kelishuv shartlari va hisobot bo'yicha talablarni hisobga olgan holda belgilanishi lozim.

Sharhlashni o'tkazish bo'yicha kelishuv sharhlanadigan ma'lumot muhim noto'g'riliklarga ega emasligi to'g'risida ishonchlilikning o'rtacha darajasini taqdim etadi. Bu salbiy ishonchlilik shaklida ifodalanadi.

Auditor va mijoz kelishuv shartlari bo'yicha kelishib olishlari lozim. Kelishilgan shartlar xat-kelishuvda yoki boshqa maqbul bo'lgan, masalan shartnoma shaklida aks etiladi. Xat-kelishuv sharhlashni o'tkazish bo'yicha ishni rejalashtirishda yordam beradi.

Auditor, o'zining manfaati bilan bir qatorda, mijoz manfaatlarini hisobga olgan holda, tayinlanishning tayanch shartlarini hujjatlashtiradigan xat-kelishuvni yo'llashi maqsadga muvofiqdir. Xat-kelishuv auditor o'zining tayinlanganligini qabul qilganligini tasdiqlaydi va kelishuv vazifalari va ko'lami, auditor mas'uliyatining darajasi va chop etiladigan hisobotlar shakli kabi masalalar yuzasidan tushunmovchiliklarni oldini olishga yordam beradi.

Xat-kelishuvga quyidagilar kiritiladi:

- taqdim etilayotgan xizmatning maqsadi;
- moliyaviy hisobot bo'yicha sub'ekt rahbariyatining mas'uliyati;
- sharhlash ko'lami, jumladan auditning xalqaro standartlariga izohlanish (yoki tegishli milliy standartlarga yoki amaliyotga izohlanishlar);
- sharh o'tkazish munosabati bilan so'rab olinadigan barcha hisob yozuvlari, hujjatlar va boshqa ma'lumotdan cheklanmagan holda foydalanish;
- sharhlash natijalari bo'yicha xatolar, g'ayriqonuniy harakatlar yoki boshqa kamchiliklar, masalan sodir etilgan tovlamachilik yoki o'zlashtirishlar holatlarini aniqlanishiga umid qilmaslik holati;
- audit o'tkazilmasligi va auditorlik xulosasi shakllantirilmasligi haqida

ta'kidlash. Ushbu jabhaga urg'u berish va kelishmovchiliklarni oldini olish uchun, auditor, shuningdek, sharhlash bo'yicha kelishuv qandaydir qonunchilik bilan belgilangan talablarga yoki uchinchi tomondan audit yuzasidan belgilangan talablariga muvofiq bo'lmasligini ta'kidlashi mumkin.

Auditor ishni kelishuv samaradorlik bilan bajariladigan qilib rejalashtirishi lozim. Moliyaviy hisobot sharhlashini rejalashtirishda, auditor oxirgi bilimlarni olishi yoki biznes to'g'risidagi bilimlarini oxirgi, jumladan sub'ekt tashkil etilishi, buxgalteriya hisobining tizimi, asosiy faoliyat tavsiflari va uning aktivlar, majburiyatlar, daromadlar va xarajatlar turi to'g'risidagi ma'lumot bilan to'ldirishi lozim.

Auditor moliyaviy hisobotga taalluqli bo'lgan, masalan sub'ektning ishlab chiqarish usullari va mahsulotni sotishi, uning navlari, ishlab chiqarish ob'ektlari va o'zaro bog'liq tomonlarning joylashgan joylarini bilish kabi masalalar va boshqa masalalar bo'yicha tushunishlar olishi lozim. Auditorga bunday tushunish, u o'rinli so'rovnomalarni o'tkazishi va tegishli muolajalarni ishlab chiqishi hamda olingan javoblarga va boshqa ma'lumotga baho berishi uchun talab qilinadi.

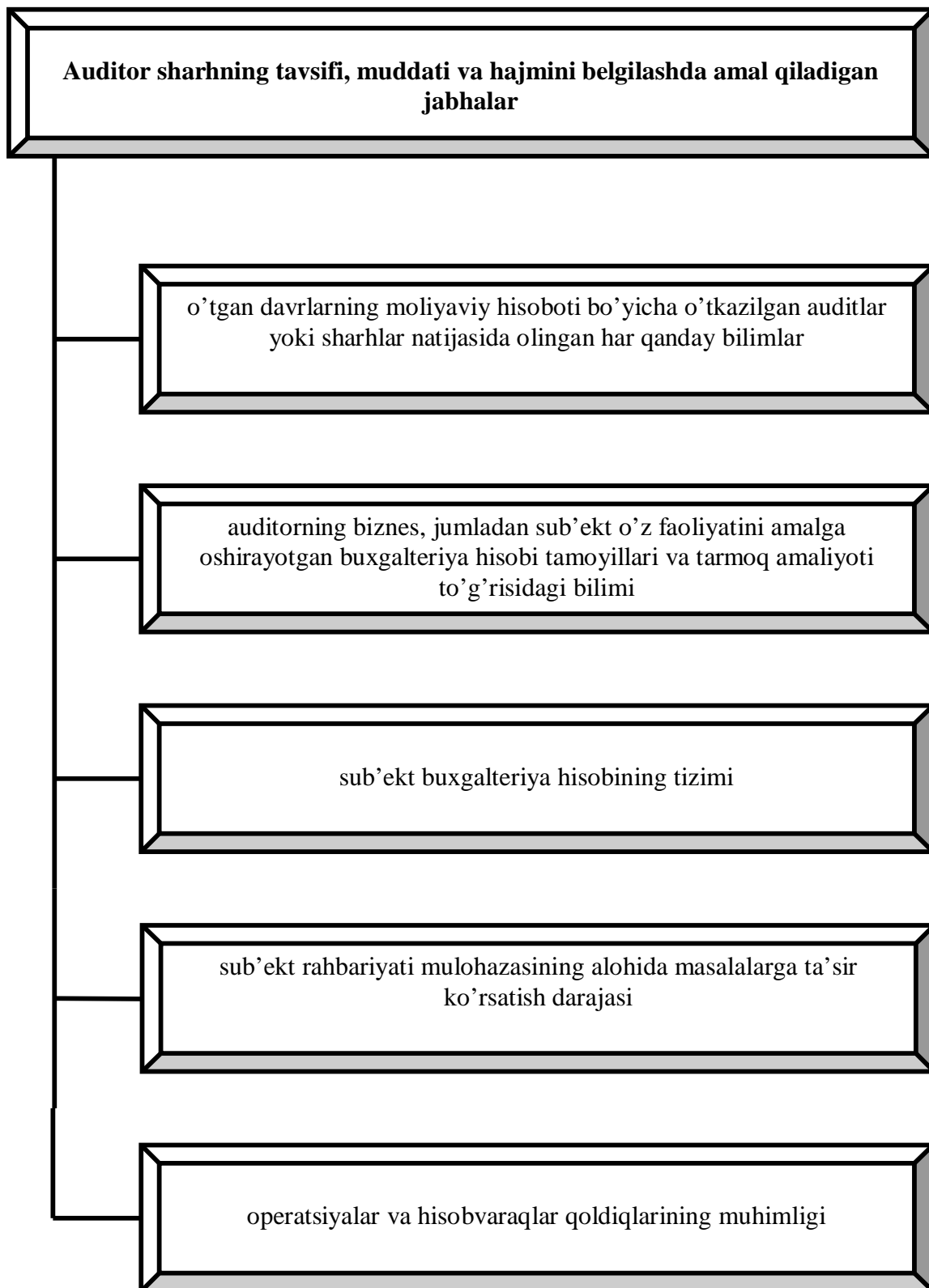
Boshqa auditor yoki ekspert tomonidan bajarilgan ishdan foydalanishda, auditor bunday ish sharh o'tkazish maqsadlariga mos ravishda ekanligiga ishonch hosil qilishi lozim.

Auditor sharhlash bo'yicha hisobotni tasdiqlovchi dalillarni taqdim etishda muhim bo'lgan jabhalarni va sharh xalqaro standartga muvofiq o'tkazilganligini tasdiqlovchi dalillarni hujjatlashtirishi lozim.

Auditor muhimlikni huddi moliyaviy hisobotining auditi bo'yicha fikr bildirilganidek kabi ko'rib chiqishi lozim. Sharh o'tkazishda auditga nisbatan aniqlab bo'lmaslik tavakalchiligining darajasi katta bo'lishiga qaramasdan, nima muhim degan mulohaza taqdim etilgan ishonchlilik darajasiga mutanosib holda emas, balki auditor taqdim etadigan hisobotga asos bo'lgan ma'lumotga va ushbu ma'lumotga asoslanadigan shaxslar ehtiyojlariga mutanosib holda chiqariladi.

Auditor sharhning aniq tavsifi, muddati va hajmini belgilashda mulohazani

qo'llashi lozim. Auditor quyidagi jabhalarga rioya qiladi va foydalanadi:



**3-chizma: Auditor sharhning tavsifi, muddati va hajmini belgilashda amal qiladigan jabhalar**

Moliyaviy hisobotni sharhlash bo'yicha muolajalar odatda quyidagilardan iborat bo'ladi:

- sub'ekt biznesi va u faoliyatni amalga oshirayotgan tarmoq to'g'risida

tushunishlarni olish;

- sub'ektning amaliyoti va buxgalteriya hisobi tamoyillari to'g'risida so'rovnoma o'tkazish;

- operatsiyalarni aks etish, turkumlash va umumlashtirish, moliyaviy hisobotda aks etish va moliyaviy hisobotni tayyorlash uchun ma'lumotni to'plash bo'yicha sub'ektning muolajalariga taalluqli so'rovnomalarni o'tkazish;

- moliyaviy hisobotdagi barcha muhim tasdiqlar bo'yicha so'rovnomalar o'tkazish;

- g'ayriodatiy tuyulgan o'zaro munosabatlar va alohida moddalarni aniqlash uchun ishlab chiqilgan tahliliy muolajalar. Bunday muolajalar quyidagilardan iborat bo'ladi:

- a) moliyaviy hisobotni o'tgan davrlar bo'yicha moliyaviy hisobot bilan solishtirish;

- b) moliyaviy hisobotni kutilayotgan natijalar va moliyaviy holat bilan solishtirish;

- v) sub'ekt tajribasi yoki tarmoq me'yorlariga asoslangan bashorat qilingan namunaga muvofiq kutilayotgan moliyaviy hisobot elementlarining o'zaro bog'liqligini o'rganish.

Ushbu muolajalardan foydalanishda, auditor o'tgan davrlarda buxgalteriya tuzatishlarini talab qilgan jabhalar turini ko'rib chiqishi lozim.:

aktsiyadorlar, direktorlar kengashi, direktorlar kengashi qo'mitalarining majlislarida va moliyaviy hisobotga ta'sir ko'rsatishi mumkin bo'lgan boshqa majlislarda qabul qilingan choralar yuzasidan so'rovnomalar o'tkazish;

auditorning e'tiborini jalb etgan ma'lumot asosida moliyaviy hisobot qayd etilgan buxgalteriya hisobining asosiga muvofiqligini ko'rib chiqish uchun moliyaviy hisobot bilan tanishish;

sub'ekt tarkibiy qismlari moliyaviy hisobotining auditori yoki sharhi uchun jalb qilingan boshqa auditorlardan, agar bundaylar mavjud bo'lsa, lozim bo'lgan taqdirda hisobotlarni olish;

moliyaviy masalalar va buxgalteriya hisobi masalalari bo'yicha mas'uliyatga

ega bo'lgan shaxslardan quyidagilar yuzasidan so'rovnoma o'tkazish, masalan:

- barcha operatsiyalar aks etilganligi;
- moliyaviy hisobot qayd etilgan buxgalteriya hisobining asosida tayyorlanganligi;
- sub'ekt biznesida, buxgalteriya hisobining amaliyoti va tamoyillaridagi o'zgarishlar;
- yuqorida qayd etilgan muolajalarni qo'llash paytida savollar vujudga kelishiga sabab bo'lgan jabhalar;

sub'ekt rahbariyatidan, lozim bo'lgan taqdirda, yozma ravishda taqdimotlar olish.

Sharh bo'yicha har bir kelishuvda taklif etilgan muolajalarning barchasi qo'llanilmaganidek, ushbu ro'yxatni to'liq deb hisoblab bo'lmaydi.

Auditor moliyaviy hisobotga tuzatishlar kiritish yoki yoritishlarni talab qilishi mumkin bo'lgan, moliyaviy hisobot tayyorlangan sanadan keyingi hodisalar to'g'risida so'rovnoma o'tkazishi lozim. Auditor sharh bo'yicha hisobot tayyorlangan sanadan keyin sodir etiladigan hodisalarni aniqlash yuzasidan muolajalar bajarilishiga hech qanday mas'ulitga ega bo'lmaydi. Agar auditorda sharhlangan ma'lumot muhim buzilib ko'rsatilishi mokin degan hisoblashga sabab bo'lsa, auditor salbiy ishonch bildirish yoki modifikatsiyalashtirilgan hisobot talab qilinishini tasdiqlashga imkoniyat yaratadigan qo'shimcha yoki kengroq muolajalarni bajarishi lozim.

Sharh bo'yicha hisobot salbiy ishonchning aniq yozma ravishda ifodasiga ega bo'lishi lozim. Auditor salbiy ishonch bildirish uchun asos bo'ladigan olingan dalillar bo'yicha xulosalarni sharhlashi va ularga baho berishi lozim. Bajarilgan ish asosida, auditor sharh paytida olingan qandaydir ma'lumot moliyaviy hisobotni taqdim etish bo'yicha kontseptual asosga muvofiq moliyaviy hisobot haqiqiy va to'g'ri aks etayotganligini (yoki "barcha muhim jabhalar bo'yicha haqiqiy taqdim etilgan") ko'rsatayotganligiga baho berishi lozim.

Moliyaviy hisobotning sharhi bo'yicha hisobot, o'quvchida (foydalanuvchida) bajarilgan ish tavsifini tushunish uchun imkoniyat yaratish va audit

o'tkazilmaganligini va, shu sababli, audit bo'yicha fikr bildirilmaganligini aniq tushuntirish maqsadida, kelishuv ko'lamini yoritadi.

Moliyaviy hisobotning sharhi bo'yicha hisobot odatda quyidagi tartibda joylashtirilgan quyidagi asosiy elementlardan iborat bo'lishi lozim:

1) sarlavha;

2) oluvchi;

3) quyidagilardan iborat kirish bandi:

3.1. sharhi o'tkazilgan moliyaviy hisobotni solishtirish;

3.2. sub'ekt rahbariyatining va auditorning mas'uliyatini ta'kidlash.

4) quyidagilardan iborat sharh tavsifini yorituvchi band-qo'lam:

4.1. sharhlash bo'yicha kelishuvga qo'llaniladigan auditning xalqaro standartiga yoki tegishli milliy standartlarga yoki amaliyotga sharhlanish;

4.2. sharh asosan so'rovnomalar o'tkazish va tahliliy muolajalar bilan cheklanishini ta'kidlash;

4.3. audit o'tkazilmaganligi, bajarilgan muolajalar auditga nisbatan ishonchning kam darajasini taqdim etishini va audit bo'yicha fikr bildirilmaganligini ta'kidlash.

5) salbiy ishonch to'g'risida ta'kidlash;

6) hisobot sanasi;

7) auditorning manzili;

8) auditorning imzosi.

Sharh bo'yicha hisobot quyidagilarni bajarishi lozim:

a) sharhga asoslanib, belgilangan moliyaviy hisobotni taqdim etish bo'yicha kontseptual asosga muvofiq, moliyaviy hisobot to'g'ri va ishonchli aks etmaydi (yoki "barcha asosiy jabhalar bo'yicha to'g'ri haqqoniy etilmagan") deb hisoblash uchun hech narsa auditorning e'tiborini jalb qilmaganligini tasdiqlash (salbiy ishonch); yoki

b) agar masalalar auditorning e'tiborini jalb qilsa, belgilangan moliyaviy hisobotni taqdim etish bo'yicha kontseptual asosga muvofiq, moliyaviy hisobot to'g'ri va ishonchli aks etishini (yoki "barcha asosiy jabhalar bo'yicha haqqoniy

taqdim etilgan”) yomonlashtiradigan masalalarni jumladan, agar amaliyotda buni amalga oshirib bo’lsa, moliyaviy hisobotga taxminiy ta’sirining miqdori aniqlanishini yoritish va:

1) yoki taqdim etilgan salbiy ishonch bo’yicha izohni shakllantirish; yoki

2) bunday holatning moliyaviy hisobotga ta’siri shunchalik muhim va chuqurki, auditor izoh moliyaviy hisobotning noto’g’ri ko’rsatilgan yoki to’liq bo’lmagan tavsifini yoritish uchun mos emas degan xulosa chiqaradi va moliyaviy hisobot belgilangan moliyaviy hisobotni taqdim etish bo’yicha kontseptual asosga muvofiq, moliyaviy hisobot to’g’ri va ishonchli aks etmagan (yoki “barcha asosiy jabhalar bo’yicha haqqoniy taqdim etilmagan”) deb ta’kidlaydi; yoki

3) ko’lam muhim cheklanganda ushbu cheklovlarni yoritish va:

A) agar ushbu cheklov bo’lmagan taqdirda zarur deb aniqlanishi mumkin bo’lgan moliyaviy hisobotning ehtimoliy tuzatishlari yuzasidan taqdim etilgan salbiy ishonch bo’yicha izoh bildirish; yoki

cheklovlarning taxmin qilinayotgan ta’siri shunchalik ahamiyatli va chuqurki, auditor ishonchning qandaydir dara-jasini taqdim etish mumkin emasligi to’g’risida xulosa chiqargan taqdirda, hech qanday ishonch bildirmaslik.

B) Auditor sharh bo’yicha hisobotga, hisobot sanasigacha sodir etilgan hodisalarga taalluqli muolajalardan iborat sharh yakunlangan kundagi sanani qo’yishi lozim. Shunga qaramasdan, auditor sub’ekt rahbariyati tomonidan tayyorlangan va taqdim etilgan moliyaviy hisobot bo’yicha hisobot taqdim etish yuzasidan mas’uliyatga ega bo’lganligi munosabati bilan, auditor sharh bo’yicha hisobotga sub’ekt rahbariyati tomonidan moliyaviy hisobot tasdiqlangan sanadan oldingi sana qo’yishi mumkin emas.

### **3.2. Moliyaviy ma’lumot yuzasidan kelishilgan muolajalarni bajarish hamda rasmiylashtirish bo’yicha kelishuvlar**

Kelishilgan muolajalarni bajarish bo’yicha kelishuv auditor tomonidan moliyaviy ma’lumotning alohida moddalari (masalan, kreditorlik qarzi, debitorlik qarzi, bog’liq tomonlardan xaridlar hamda sub’ekt segmentining sotishi va

foydasi), moliyaviy hisobot (masalan, buxgalteriya balansi) yoki moliyaviy hisobotning to'liq to'plami yuzasidan muayyan muolajalarni bajarishdan iborat bo'lishi mumkin.

Kelishilgan muolajalar bo'yicha kelishuvning maqsadi auditor tomonidan auditor, sub'ekt va har qanday uchinchi tomonlar bilan kelishilgan auditorlik muolajalarini bajarish va amaldagi natijalar bo'yicha hisobot taqdim etishdan iborat.

Auditor faqat kelishilgan muolajalar bo'yicha amaldagi xulosalar yuzasidan hisobot taqdim etishi munosabati bilan hech qanday ishonchlilik bildirilmaydi. Buning o'rniga foydalanuvchilarning o'zi auditorning hisoboti bo'yicha muolajalarga va amaldagi xulosalarga baho beradi va auditorning ishidan kelib chiqib o'zining xulosalarini chiqaradi. Ushbu hisobot faqat bajariladigan muolajalar kelishuvida ishtirok etadigan tomonlarga taqdim etiladi, chunki muolajalarni o'tkazish sabablari bilan tanish bo'lmagan tomonlar ularning natijalarini noto'g'ri talqin etishi mumkin. Auditor Buxgalterlarning xalqaro federatsiyasi tomonidan chop etilgan "Malakaviy buxgalterlarning ahloqiy kodeksi" rioya qilishi lozim. Bunday kelishuvlar turi uchun auditorning kasbiy mas'uliyatini belgilovchi ahloqiy tamoyillar bo'lib quyidagilar hisoblanadi:

- (a) halollik;
- (b) xolislik;
- (v) kasbiy xabardorlik va tegishli sinchkovlik;
- (g) sir saqlashlik;
- (d) kasbiy fe'l atvor;
- (e) texnikaviy stanadartlarga rioya qilish.

Kelishilgan muolajalar bo'yicha kelishuvlar uchun mustaqillik talab qilinmaydi; biroq kelishuv shartlari yoki vazifalari auditoridan mustaqillik yuzasidan Malakaviy buxgalterlarning ahloqiy kodeksi talablariga rioya qilishni talab etishi mumkin. Agar auditor mustaqil bo'lmasa, amaldagi xulosalar bo'yicha hisobotda bu haqida ta'kidlab o'tish lozim.

Auditor amaldagi xulosalar bo'yicha hisobot nusxalarini oladigan sub'ekt

vakillari va odatda boshqa muayyan tomonlar kelishilgan muolajalar va kelishuv shartlari yuzasidan aniq tushunishga egaligiga ishonch hosil qilishi lozim. Kelishishni talab qiladigan masalalar quyidagilardan iborat:

- bajariladigan muolajalar audit yoki sharh emaslik holati va, tegishli ravishda, hech qanday ishonchlik bildirilmasligini ta'kidlovchi sharhning tavsifi;
- kelishuvning belgilangan maqsadi;
- kelishilgan muolajalar qo'llaniladigan moliyaviy hisobotni solishtirish;
- aniq belgilangan bajariladigan muolajalarning tavsifi, muddati va hajmi;
- amaldagi xulosalar bo'yicha hisobotning kutilayotgan shakli;
- amaldagi xulosalar bo'yicha hisobotni tarqatish yuzasidan cheklovlar. Agar bunday cheklovlar huquqiy talablarga zid bo'lgan taqdirda, auditor ushbu kelishuvni qabul qilmasligi lozim.

Muayyan vaziyatlarda, masalan, muolajalar tartibga soluvchi idoralar, tarmoq vakillari va buxgalteriya kasbiy vakillari o'rtasida kelishilgan taqdirda, auditor javob oladigan barcha tomonlar bilan muolajalarni muhokama qila olmaydi. Bunday holatlarda, auditor, masalan, jalb etilgan tomonlarning tegishli vakillari bilan bajariladigan muolajalar muhokamasini, bunday tomonlar bilan tegishli xat yozishuvlarni sharhlash yoki ularga chop etiladigan namunaviy hulosalar loyihasini taqdim etishni ko'rib chiqishi mumkin.

Auditor o'zining manfaatini ko'zlash bilan bir qatorda, mijoz manfaatlarini ko'zlagan holda, tayinlashning tayanch shartlarini hujjatlashtiradigan xat-kelishuv yo'llashi maqsadga muvofiqdir. Xat-kelishuv auditor tomonidan tayinlanganligini qabul qilganligini tasdiqlaydi va kelishuvning maqsadi va ko'lami, auditorning mas'uliyat darajasi va chop etiladigan hisobotlarning shakli kabi masalalar yuzasidan to'g'ri tushunmovchiliklarni oldini olishga yordam beradi.

Xat-kelishuvga quyidagi masalalar kiritiladi:

- bajarilishi lozim bo'lgan tomonlar o'rtasida kelishilgan muolajalarning ro'yxati;
- amaldagi xulosalar bo'yicha hisobot tarqatilishining bajarilishi lozim bo'lgan muolajalar yuzasidan kelishib olgan muayyan tomonlar tomonidan

cheklanishi to'g'risida ta'kidlash.

Bundan tashqari, auditor xat-kelishuvga ilova qilingan chop etiladigan amaldagi xulosalar bo'yicha namunaviy hisobot loyihasini ko'rib chiqishi mumkin. Auditor kelishuvni samaradorlik bilan bajarishni ta'minlaydigan ishni rejalashtirishi lozim. Auditor amaldagi xulosalar bo'yicha hisobotni tasdiqlaydigan dalillarni va kelishuv xalqaro standart va ushbu kelishuv shartlariga muvofiq bajarilganligi yuzasidan dalillarni taqdim etish uchun muhim bo'lgan jabhalarni hujjatlashtirishi lozim. Auditor kelishilgan muolajalarni bajarishi va olingan dalillardan amaldagi xulosalar bo'yicha hisobot taqdim etish uchun asos sifatida foydalanishi lozim.

Kelishilgan muolajalarni bajarish bo'yicha kelishuvda qo'llaniladigan muolajalar quyidagilardan iborat bo'lishi mumkin:

- so'rovnoma va tahlil;
- qaytadan hisoblash, solishtirish va aniqlik yuzasidan boshqa tekshirishlar;
- kuzatish;
- tekshirish; tasdiqlarni olish.

Kelishilgan muolajalar bo'yicha kelishuv yuzasidan hisobot foydalanuvchi bajarilgan ishning tavsifi va hajmini tushunishi uchun, auditor maqsad va muolajalarni etarli darajada batafsil yoritishi lozim.

Amaldagi xulosalar bo'yicha hisobot quyidagilardan iborat bo'lishi lozim:

- (a) sarlavha;
- (b) oluvchi (odatda, kelishilgan muolajalarni bajarish uchun auditorni taklif etgan mijoz);
- (v) kelishilgan muolajalar qo'llanilgan aniq belgilangan moliyaviy va moliyaviy bo'lmagan ma'lumotni solishtirish;
- (g) bajarilgan muolajalar oluvchi bilan kelishilganligini ta'kidlash;
- (d) kelishuv kelishilgan muolajalar bo'yicha kelishuvlar yuzasidan qo'llaniladigan Auditning xalqaro standartlariga yoki tegishli milliy standartlar yoki amaliyotga muvofiq bajarilganligini ta'kidlash;
- (e) agar lozim bo'lsa, auditor sub'ektdan mustaqil emasligini ta'kidlash;

(j) bajarilgan kelishilgan muolajalarning maqsadini solishtirish;

(z) bajarilgan aniq belgilangan muolajalarning ro'yxati;

(i) auditorlik amaldagi xulosalarni, jumladan aniqlangan xatolar va istisnolarning etarli tafsilotlari bilan bayon etish;

(k) bajarilgan muolajalar audit yoki sharh emasligi va shuning uchun hech qanday ishonch bildirilmasligini ta'kidlash;

(l) agar auditor qo'shimcha muolajalarni, auditni yoki sharhni bajarganda hisobotda yoritish uchun boshqa masalalar aniqlanishi mumkinligini ta'kidlash;

(m) hisobot bajarilishi lozim bo'lgan muolajalar bo'yicha kelishilgan tomonlar tomonidan cheklanganligini ta'kidlash;

(n) hisobot faqat elementlar, hisobvaraqlar, moddalar yoki muayyan moliyaviy va moliyaviy bo'lmagan ma'lumotga tegishlikligini va u sub'ektning umuman moliyaviy hisobotiga taalluqli emasligini ta'kidlash (mumkin bo'lgan joyda);

(o) hisobot sanasi;

(p) auditorning manzili;

(r) auditorning imzosi.

Kompilyatsiya kelishuvning maqsadi buxgalter moliyaviy hisobotni to'plash, turkumlash va umumlashtirish uchun, audit bo'yicha bilimlarga qarama-qarshi holda, buxgalteriya hisobi bo'yicha bilimlaridan foydalanishdan iborat. Odatda, bu ushbu ma'lumotning asosida yotgan tasdiqlarni test sinovlarini o'tkazmagan holda mufassallashtirilgan ko'rsatkichlarni boshqariladigan va tushunarli shaklga kishqartirishga olib keladi. Biroq, kompilyatsiyalashtirilgan ma'lumotdan foydalanuvchilar ushbu ishga buxgalter jalb qilinganligi sababli bir qancha naf oladilar, chunki xizmatlar kasbiy xabardorlik va tegishli sinchkovlik bilan bajariladi.

Kompilyatsiyaviy kelishuv odatda moliyaviy hisobotni tayyorlashdan iborat bo'lishi bilan bir qatorda (moliyaviy hisobotning to'liq to'plami bo'lishi mumkin bo'lmasligi ham mumkin), u boshqa moliyaviy hisobotni to'plash, turkumlash va umumlashtirishdan iborat bo'lishi mumkin.



**4-chizma: Moliyaviy hisobotni to'ldirish bo'yicha kelishuvda ko'riladigan masalalar**

Buxgalter Buxgalterlarning xalqaro federatsiyasi tomonidan chop etilgan “Malakaviy buxgalterlarning ahloqiy kodeksi”ga rioya qilishi lozim. Quyidagilar kelishuvlarning bunday turlari uchun buxgalterning kasbiy mas’uliyatini belgilovchi ahloqiy tamoyillar hisoblanadi:

- (a) halolik;
- (b) xolislik;

- (v) kasbiy xabardorlik va tegishli sinchkovlik;
- (g) sir saqlashlik;
- (d) kasbiy hulq atvor;
- (e) texnikaviy standartlarga rioya qilish.

Kompilyatsiya kelishuvni bajarish uchun mustaqillik talab qilinmaydi. Biroq, agar buxgalter mustaqil bo'lmagan taqdirda, buxgalterning hisobotiga buning yuzasidan ta'kidlash kiritish lozim. Ushbu buxgalter tomonidan kompilyatsiyalashtirilgan moliyaviy hisobot bilan buxgalterning ismi bog'liq bo'lgan barcha vaziyatlarda, u hisobotni chop etishi lozim.

Kelishuv shartlari yuzasidan buxgalter va mijoz o'rtasida ravshan tushunish mavjud ekanligiga buxgalter ishonch hosil qilishi lozim. Ko'riladigan masalalar quyidagilardan iborat:

Buxgalter kelishuvni samaradorlik bilan bajarish uchun ishni rejalashtirishi lozim. Buxgalter kelishuv xalqaro standart va ushbu kelishuv shartlariga muvofiq bajarilganligi yuzasidan dalillar taqdim etish uchun muhim hisoblangan jabhalarni hujjatlashtirishi lozim.

Buxgalter sub'ektning biznesi va faoliyati to'g'risida umumiy bilim olishi va sub'ekt faoliyat ko'rsatayotgan tarmoqning buxgalteriya hisobi va amaliyoti hamda ushbu vaziyatlarda muvofiq bo'lgan moliyaviy ma'lumotning shakli va mazmuni bilan tanishishi lozim.

Moliyaviy ma'lumotni kompilyatsiyalashtirish uchun buxgalterdan sub'ekt faoliyatining tavsifi, hisob yozuvlarining shakli va moliyaviy hisobot taqdim etiladigan buxgalteriya hisobining asosi to'g'risida umumiy tushunish olish talab qilinadi. Odatda buxgalter ushbu masalalar bo'yicha bilimlarni ushbu sub'ekt bilan ish tajribasi asosida yoki uning xodimlari bilan so'rovnoma o'tkazish yo'li bilan oladi.

Bundan tashqari, xalqaro standart ta'kidlanganidek, buxgalterdan odatda quyidagilar talab qilinmaydi:

(a) taqdim etilgan ma'lumotning ishonchliligi va to'liqligiga baho berish maqsadida sub'ekt rahbariyati

(b) bilan so'rovnomaga o'tkazish;

(v) ichki nazoratga baho berish;

(g) qandaydir masalalarni verifikatsiyalash; yoki qandaydir tushuntirishlarni verifikatsiyalash.

Agar buxgalterga sub'ekt rahbariyati tomonidan taqdim etilgan ma'lumot noto'g'ri ekanligi yoki to'liqsiz hajmda taqdim etilganligi yoki boshqacha ko'rinishda qoniqarsiz ekanligi to'g'risida ma'lum bo'lsa, buxgalter yuqorida qayd etilgan muolajalarni bajarish masalasini ko'rib chiqishi va qo'shimcha ma'lumot taqdim etish to'g'risida sub'ekt rahbariyatiga murojat qilishi lozim. Agar sub'ekt rahbariyati qo'shimcha ma'lumotni taqdim etishdan bosh torgan taqdirda, buxgalter xizmat ko'rsatishni to'xtatish sabablari yuzasidan sub'ektga axborot berib, kelishuv bajarilishini to'xtatishi lozim.

Buxgalter kompilirlangan ma'lumotni o'qib chiqishi va u shakli bo'yicha muvofiqligi va qandaydir ochiqdan-ochiq muhim noto'g'riliklarga ega emasligini ko'rib chiqishi lozim. Buning yuzasidan noto'g'riliklar quyidagilardan iborat:

- belgilangan moliyaviy hisobotni taqdim etish bo'yicha kontseptual asosni qo'llashda xatolar;

- moliyaviy hisobotni taqdim etish bo'yicha kontseptual asosning va undan har qanday ma'lum bo'lgan chetga chiqishlarning yoritilmasligi;

- buxgalterga ma'lum bo'lgan har qanday muhim jabhalarning yoritilmasligi.

Belgilangan moliyaviy hisobotni taqdim etish bo'yicha kontseptual asos va ma'lum bo'lgan undan chetga chiqishlar, ushbu chetga chiqishlarning miqdoriy ta'sirini aniqlash ehtiyoji bo'lmasa ham, moliyaviy ma'lumotda yoritilishi lozim.

Agar buxgalterga muhim noto'g'riliklar haqida ma'lum bo'lgan taqdirda, u tegishli tuzatishlar yuzasidan sub'ekt rahbariyatining roziligini olishga harakat qilishi lozim. Agar bunday tuzatishlar kiritilmasa va moliyaviy hisobot chalg'itishga olib kelsa, buxgalter kelishuv bajarilishini to'xtatishi lozim.

Buxgalter moliyaviy hisobot tegishli ravishda taqdim etilganligi va ushbu moliyaviy hisobotni tasdiqlaganligi to'g'risida sub'ekt mas'uliyatga ega ekanligi to'g'risida tasdiq olishi lozim. Bunday tasdiq buxgalteriya hisobining eng asosiy

va ahamiyatli ma'lumotlarining aniqlik va to'liqlik masalarini qamrovchi hamda barcha muhim va relevant ma'lumotni buxgalterga to'liq yoritadigan sub'ekt rahbariyatining taqdimotlari shaklida taqdim etilishi mumkin.

Kompilyatsiya kelishuvi bo'yicha hisobotlar quyidagilardan iborat bo'lishi lozim:

(a) sarlavha;

(b) oluvchi;

(v) kelishuv kompilyatsiya kelishuvlarida qo'llaniladigan XAS yoki milliy standartlar yoki amaliyotga muvofiq bajarilganligi to'g'risida ta'kidlash;

(g) o'rinli bo'lgan joyda, buxgalter sub'ektga nisbatan mustaqil emasligi to'g'risida ta'kidlash;

(d) moliyaviy hisobot sub'ekt rahbariyati tomonidan taqdim etilgan ma'lumotga asoslanganligini ko'rsatgan holda, moliyaviy hisobotni solishtirish;

(e) buxgalter tomonidan kompilyatsiyalashtirilgan moliyaviy hisobot uchun mas'uliyat sub'ekt rahbariyatining zimmasiga yuklatilganligi to'g'risida ta'kidlash;

(j) audit ham sharh ham o'tkazilmaganligi hamda shu munosabati bilan moliyaviy hisobot bo'yicha hech qanday ishonchlilik bildirilmaganligi to'g'risida ta'kidlash;

(z) agar lozim bo'lgan taqdirda, belgilangan moliyaviy hisobotni taqdim etish bo'yicha kontseptual asosdan muhim chetga chiqishlar yoritilganligiga e'tibor qaratadigan band kiritish;

(i) hisobot sanasi;

(k) buxgalterning manzili;

(l) buxgalterning imzosi.

Buxgalter tomonidan kompilyatsiyalashtirilgan moliyaviy ma'lumot bo'yicha moliyaviy hisobot to'liq to'plamining har bir varag'ida yoki birinchi varag'ida "Audit o'tkazilmagan", "Audit yoki sharh o'tkazilmasdan turib kompilyatsiyalashtirilgan" yoki "Kompilyatsiya hisobotiga taalluqli" degan izohlar bo'lishi lozim.

## **Xulosa**

Auditorlik tashkilotlarining professional xizmatlari va uning hozirgi holatini tadqiq etgan holda uni takomillashtirish bo'yicha quyidagi xulosa va takliflarni qilish imkoniyatini beradi:

**1.** Auditorlik faoliyati bozor infratuzilmasi elementi sifatida bosqichma-bosqich qaror topmoqda hamda uning huquqiy-me'yoriy bazasi rivojlanmoqda. Hozirgi bosqichda auditorlik faoliyati oldida turgan muhim vazifalardan biri - xorijlik hamkorlar tan oladigan auditorlik xulosasi berish qobiliyatiga ega, nufuzli auditorlik kompaniyalari bilan raqobatlasha oladigan, sertarmoq va yuqori professional darajadagi auditorlik kompaniyalarini tashkil etishdan iborat.

**2.** Auditning xalqaro standartlarini bilish va ularni qo'llanilishi amaliyotda auditorlar va auditorlik tashkilotlarining professionalizmi darajasini ko'rsatadi. Shunga asosan aksariyat auditorlik firmalari, ayniqsa yirik firmalar bu standartlardan keng foydalanmoqda va tekshirish o'tkazish uchun shartnoma, audit bitimlari tuzishda shu standartga asoslanmoqda.

Amalga oshirilgan qiyosiy tahlil auditorlik faoliyati milliy standartlari va xalqaro auditorlik standartlari orasida unchalik katta farq yo'qligini ko'rsatadi. Aksincha, ko'p qoidalar juda o'xshashdir Bu tadqiq etilgan standartgagina emas, boshqa standartlarga ham taalluqlidir, binobarin 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 auditlarning ko'payishiga va jamoatchilik orasida auditor kasbi nufuzining ortishiga ko'maklashadi.

**3.** Mamlakatimizda baholash faoliyati Qonunga muvofiq litsenziyalanishini hisobga olgan holda «Auditorlik tashkilotlarining professional xizmatlari» nomli 90-sonli AFMSning «Professional xizmatlar ro'yxati» deb nomlanuvchi 8-paragrafi «d»- bandida ko'rsatilgan “texnik-iqtisodiy asoslanmalar, investitsiya loyihalari va biznes-rejalarni baholash” xizmatlariga “Xizmatlarning mazkur turiga oid tegishli litsenziya mavjud bo'lgan hollarda” deb qo'shimcha kiritishni taklif qilamiz.

4. Shu paytgacha qabul qilingan AFMSlarida auditorlik tekshirish uchun xizmat qiymatini aniq mezonni mavjud emas. Buning natijasida auditorlik tekshirishlari sifatsiz yuritilmoqda. Bizning fikrimizcha, xizmat qiymati mezonlarini belgilash auditorlik tekshiruvlari sifatini oshiradi va umuman auditorlik faoliyati milliy standartlarini amaliyotga joriy etilishiga keng imkoniyat yaratadi. Shu maqsadga erishish uchun auditorlik tekshiruv xizmat qiymatini aniqlashning 4 ta mezonini tavsiya tusida kiritishni taklif qilamiz:

- a) korxonada sof foydasidan – 0,5 foizdan 2 foizgacha;
- b) realizatsiya yalpi hajmidan QSSsiz - 0,5 foizdan 1 foizgacha;
- v) korxonada o'z kapitalidan - 5 foizdan 10 foizgacha;
- g) korxonada umumiy xarajatlaridan - 1 foizdan 2 foizgacha.

5. Amaliyotga "Xo'jalik yurituvchi sub'ekt rahbariyatining taqdimnomaxati" – nomli standartni kiritishni taklif qilamiz, bu standart milliy auditorlar uchun auditorlik tekshiruv o'tkaziladigan xo'jalik yurituvchi sub'ekt rahbariyatidan o'ziga xos yagona qo'shimcha dalil olish imkoniyatini ta'minlaydi.

Ushbu standartda xo'jalik yurituvchi sub'ekt rahbariyati oldiga quyidagi majburiy shartlarni qo'yishni tavsiya qilamiz:

- birinchi shart - moliyaviy hisobotlarning amaldagi me'yoriy-huquqiy hujjatlarga muvofiq haqqoniyliги yuzasidan mijoz rahbariyatining javobgarlikni tan olishi;

- ikkinchi shart – mijoz rahbariyati tomonidan tekshirish davriga taalluqli mavjud barcha boshlang'ich hujjatlar va buxgalteriya hisobi hujjatlari, shartnomalar, hissadorlar yig'ilishlari va direktorlar kengashi majlisi bayonnomalari auditorga taqdim qilinganligini tan olish.

6. "Xo'jalik yurituvchi sub'ekt faoliyati bilan tanishuv" nomli 31-sonli AFMS auditorlik tekshirishiga jalb etiladigan xo'jalik yurituvchi sub'ekt faoliyati bilan tanishish chog'ida ko'rib chiqilishi lozim bo'lgan masalalarning namunaviy ro'yxatiga qo'shimcha ravishda o'zaro bog'liq tomonlar mavjudligi, ta'minot ob'ekti sifatida garovga qo'yilgan aktivlar, uchinchi tomonga berilgan kafolatlar kabilarni kiritish lozim deb o'ylaymiz.

## **Foydalanilgan adabiyotlar ro'yxati:**

### **I. O'zbekiston Respublikasi Qonunlari. O'zbekiston Respublikasi Prezidenti farmonlari va qarorlari, Vazirlar Mahkamasining qarorlari, O'zbekiston Respublikasi Prezidenti I.A.Karimovning asarlari**

1. O'zbekiston Respublikasining Konstitutsiyasi.-T.: O'zbekiston, 2010y.
2. O'zbekiston Respublikasining "Buxgalteriya hisobi to'g'risida"gi Qonuni - Toshkent 1996 y. 30 avgust.
3. O'zbekiston Respublikasining "Auditorlik faoliyati to'g'risida"gi Qonuni (yangi tahriri) 2000 y. 26 may. (Mazkur Qonunga quyidagilarga muvofiq o'zgartirishlar kiritilgan: O'zR. 13.12.2002 y. 447-II-son Qonuni, O'zR. 04.04.2006 y. O'RQ-28-son Qonuni, O'zR 10.10.2006y. O'RQ-59-son Qonuni, O'zR. 17.09.2007y. O'RQ-110-son Qonuni, O'zR. 09.09.2009y. O'RQ-216-son Qonuni asosida)
4. Vazirlar Mahkamasining 2006 yil 16 oktyabrdagi 215-son Qaroriga 2-ilova «Korxonalaridagi ichki audit xizmati to'g'risida» Nizom.
5. O'zbekiston Respublikasi Prezidentining 2007 yil 4 apreldagi PQ-615-son Qaroriga ilova «Auditorlik tashkilotlari to'g'risida» Nizom.
6. O'zbekiston Respublikasi Prezidentining 2007 yil 4 apreldagi PQ-615-son Qarori - «Auditorlik tashkilotlari faoliyatini yanada takomillashtirish hamda ular ko'rsatayotgan xizmatlar sifati uchun javobgarlikni oshirish to'g'risida».
7. Bosh maqsadimiz – keng ko'lamli islohotlar va modernizatsiya yo'lini qat'iyat bilan davom ettirish. – Prezident Islom Karimovning 2012 yilda mamlakatimiz ijtimoiy – iqtisodiy rivojlanish yakunlari hamda 2013 yilga mo'ljallangan iqtisodiy dasturning eng muhim ustuvor yo'nalishlariga bag'ishlangan Vazirlar Mahkamasining majlisidagi ma'ruzasi // :.T "O'zbekiston", 2013 yil., 64 b.
8. Karimov I.A. Jahon moliyaviy-iqtisodiy inqirozi, O'zbekiston sharoitida uni bartaraf etishning yo'llari va choralari / I.A.Karimov. – T: O'zbekiston, 2009 yil.

9. Mamlakatimizni modernizatsiya qilish va kuchli fuqarolik jamiyati barpo etish – ustuvor maqsadimizdir. – Prezident Islom Karimovning O‘zbekiston Respublikasi Oliy Majlisi Qonunchilik palatasi va Senatining qo‘shma majlisidagi ma‘ruzasi // .: T “O‘zbekiston”,2010 yil.

10. I.A. Karimov. Barcha reja va dasturlarimiz vatanimiz taraqqiyotini yuksaltirish, xalqimiz farovonligini oshirishga xizmat qiladi. -T.: «O‘zbekiston», 2011 yil

11. Bosh maqsadimiz – keng ko‘lamli islohotlar va modernizatsiya yo‘lini qat‘iyat bilan davom ettirish. – Prezident Islom Karimovning 2012 yilda mamlakatimiz ijtimoiy – iqtisodiy rivojlanish yakunlari hamda 2013 yilga mo‘ljallangan iqtisodiy dasturning eng muhim ustuvor yo‘nalishlariga bag‘ishlangan Vazirlar Mahkamasining majlisidagi ma‘ruzasi // .:T “O‘zbekiston”, 2013 yil.

## **II. Asosiy va qo‘shimcha adabiyotlar.**

12. Audit. Darslik. I jild. M.M.To‘laxodjaeva, Sh.I.Ilxomov, K.B.Axmadjonov va boshqalar.O‘z.R. Oliy va o‘rta maxsus ta‘lim vazirligi, Toshkent davlat iqtisodiyot universiteti.-Toshkent: NORMA/ 2008/-320 b.

13. Audit. Darslik. II jild. M.M.To‘laxodjaeva, Sh.I.Ilxomov, K.B.Axmadjonov va boshqalar.O‘z.R. Oliy va o‘rta maxsus ta‘lim vazirligi, Toshkent davlat iqtisodiyot universiteti.-Toshkent: NORMA/ 2008/-320 b.

14. Auditorlik faoliyati bo‘yicha uslubiy qo‘llanmalar t o‘palami./ X.Kosimov, L.Yugay, A.Xoshimova, B.Pardaev, B.Abdunazarov.-Toshkent, 2010.-320 b.

15. Архарова З. П. Международные Стандарты Аудита (МСА): Учебно-методический комплекс. – М.: Изд. центр ЕАОИ, 2008. – 104 с.

16. Аудит: учебник / под ред. Булыги Р.П. –М.: “ЮНИТИ – ДАНА”, - 2009 г. – 431 стр.

17. Аудит: учебное пособие/ В.А.Ерофеева, В.А. Пискунов, Т.И. Битюкова. – 2-е изд. перераб. и доп. – М.: Издательство Юрайт, Высшее образование, 2010. -638 с.

18. Подольский В. Аудит. Учебник. – М.: Изд. Юрайт, 2010 г. – 605 стр.
19. R.D. Do'smurotov, Sh. Fayziyev. Audit. O'quv qo'llanma ( I qism). - T.: "IQTISOD-MOLIYA", 2008. - 178 b
20. R.D. Do'smurotov, Sh. Fayziyev. Audit. O'quv qo'llanma. ( II qism). - T.: "IQTISOD-MOLIYA", 2008. - 256 b
21. Арнс А., Лоббек Д.Ж. Аудит. Пер. с англ. под. ред. проф. Я.В. Соколова, - М.: Финансы и статистика, 2005 й.
22. Mamatov Z.T., Norbekov D.E., Shakarov K.A. Audit. – T.: Toshkent Islom universiteti nashriyoti. 2002. – 280 b.
23. Hamdamov K. Audit iqtisodi. – T.: TMI. 2005. – 251 b.
24. Международные стандарты аудита. Проект по развитию предпринимательства. – T.: USAID. 2004. – 192 с.
25. Audit. Darslik. – T.: NORMA. 2008. – 320 b.
26. Do'stmurotov R.D. Audit asoslari. – T.: “O'zbekiston milliy entsiklopediyasi”. 2003. – 612 b.
27. Karimov A. va boshq. Audit. O'quv-uslubiy qo'llanma. – T.: Iqtisod-moliya. 2008. – 180 b.
28. Сахобов У., Давранова Ш. Планирование аудита. Монография. – T.: BIOEKOSAN. 2008. – 158 с.
29. William C. Thomas. Auditing: theory and practice. Kent publishing company. 2001 250 p.

### **III. Davriy nashrlar, statistik to'plamlar va hisobotlar.**

30. “Biznes: audit, baho, mulk” ilmiy amaliy jurnali. – T.: 2012-2013 yillar
31. «Moliya» ilmiy jurnali – T.: Toshkent moliya instituti. 2012-2013 yillar.
32. “Аудитор” журналы – М.: 2012-2013 йиллар.
33. “Бухгалтерский учет” илмий журналы. - М.: 2012-2013 йиллар.
34. Soliq va bojxona xabarları gazetasi. – T.: 2012-2013 yillar.

#### IV. Internet saytlari.

35. [www.ziyonet.uz](http://www.ziyonet.uz)
36. [www.tfi.uz](http://www.tfi.uz)
37. [www.lex.uz](http://www.lex.uz)
38. <http://www.audit-it.ru>
39. <http://www.analitic.ru>
40. <http://www.buh.ru/documents.aspx>
41. <http://www.bookpost.ru>
42. [http://www.cfin.ru/finanalizis /](http://www.cfin.ru/finanalizis/)
43. <http://www.optim.ru/fin>
44. <http://www.soliq.uz>
45. [www.gaap.ru](http://www.gaap.ru)
46. [www.accountingreforms.ru](http://www.accountingreforms.ru)