

**ЎЗБЕКИСТОН РЕСПУБЛИКАСИ
БАНК-МОЛИЯ АКАДЕМИЯСИ**

Кулёзма ҳуқуқида

УДК: 657.021.81 (575.1)

ДУСМУРАТОВ РАДЖАПБАЙ ДАВЛАТБАЕВИЧ

**ЎЗБЕКИСТОНДА АУДИТОРЛИК ФАОЛИЯТИНИНГ ШАКЛЛАНИШИ
ВА УНИНГ УСЛУБИЁТИНИ ТАКОМИЛЛАШТИРИШ**

08.00.08–«Бухгалтерия ҳисоби, иқтисодий таҳлил ва аудит»

**Иқтисод фанлари доктори
илмий даражасини олиш учун тақдим этилган диссертация**

АВТОРЕФЕРАТИ

Тошкент – 2008

Диссертация иши Ўзбекистон Республикаси Банк-Молия академиясида
бажарилган.

Илмий маслаҳатчи: иқтисод фанлари доктори, профессор
Ибрагимов Абдугапур Каримович

Расмий оппонентлар: иқтисод фанлари доктори, профессор
Ҳасанов Баходир Акрамович

иқтисод фанлари доктори
Маматов Зайнидин Тулабоевич

иқтисод фанлари доктори
Уразов Комил Бахрамович

Етакчи ташкилот: Ўзбекистон Республикаси Молия вазирлиги

Ҳимоя Ўзбекистон Республикаси Банк-молия академияси ҳузуридаги
иқтисод фанлари доктори илмий даражасини олиш учун диссертациялар
химояси бўйича Д.005.25.01 рақамли Бирлашган ихтисослашган кенгашнинг
2008 йил «30» май соат «14»^{со}да ўтадиган мажлисида бўлади.

Манзил: 100000, Тошкент ш., Х.Орипов кўчаси, 16-уй, мажлислар зали.

Диссертация билан Ўзбекистон Республикаси Банк-молия академияси
кутубхонасида танишиш мумкин.

Автореферат 2008 йилнинг «29» апрел да тарқатилди.

Бирлашган ихтисослашган
кенгаш илмий котиби, и.ф.н. Ғ.И. Ф.И.Мирзаев

1. ДИССЕРТАЦИЯНИНГ УМУМИЙ ТАВСИФИ

Мавзунинг долзарблиги. Иқтисодий эркинлаштириш ва ислохотларни янада чуқурлаштириш жараёнида бизнесни жадал суръатларда ривожлантиришнинг омилли профессионал хизматнинг янги шакли - аудиторлик фаолиятига эҳтиёж кучаймоқда. Зеро, Президентимиз И.А. Каримов таъкидлаганидек: «... барчамизга яхши аёнки, бизнеснинг муваффақияти бозор иқтисодиёти институтлари, хусусан, юксак профессионал даражадаги мустақил аудитни, сугуртанинг замонавий шакллари ва молиявий хизматларнинг бошқа турларини кенг ривожлантиришга бевосита боғлиқ»¹. Аудиторлик фаолиятини ривожлантириш устун даражада унинг назарий, ҳуқуқий-меъёрий, ахлоқий ва услубий жиҳатларини такомиллаштиришга боғлиқ.

Мамлакатимизда аудиторлик фаолиятининг ривожланиши бир мунча мураккаб, қийин ва зиддиятли кечмоқда. Аудиторлик фаолиятини ривожлантиришнинг назарий, илмий-услубий, ҳуқуқий-меъёрий жиҳатлари ва тизимли тартибга солишнинг имкониятларидан самарали фойдаланилмапти.

Иқтисодий эркинлаштириш босқичида ҳўжалик юритувчи субъектлар фаолиятининг молиявий ҳисоботларида акс эттирилган натижаларни баҳолашда янгича, замонавий ёндашув услублари жуда ҳам зарур. Ушбу назарий, илмий-услубий ва амалий муаммолар буйича аудиторлик фаолиятининг сифатини ошириш, уни режалаштириш ва ташкил этиш, ўтказиш ва натижаларини расмийлаштириш услубиёти чуқур тадқиқотлар ўтказишни такозо этмоқда. Бир томондан, аудиторлик фаолиятининг халқаро тажрибаларига тизимли ёндашиш, уларни чуқур таҳлил қилиш, иккинчи томондан, бозор иқтисодиётининг жаҳон ҳамжамиятида эътироф этилган ўзбек моделидан самарали фойдаланган ҳолда иқтисодий эркинлаштириш шароитида аудиторлик фаолиятини истикболли ривожлантириш масалаларини тадқиқ этиш долзарб ва илмий-амалий аҳамиятга молик илмий муаммо ҳисобланади.

Муаммонинг ўрганилганлик даражаси. Аудиторлик фаолиятининг халқаро назарияси, услубиёти ва амалиёти А.Аренс, Р.Адамс, М.Бенис, Ф.Л.Дефлизи, Г.Р.Дженник, Р.Додж, Д.Р.Кармайкл, Ж.Лоббек, Ж.Ришар, Ж.Робертсон, В.М.О'Рейли, М.Б.Хирш², каби олимларнинг илмий асарларида тадқиқ этилган. МДХ мамлакатларида аудиторлик фаолиятининг шаклланиши ва ривожланишининг долзарб муаммолари Р.А.Алборов, В.Д.Андреев, Н.П.Барышников, Н.Т.Белуха, С.М.Бычкова, Ю.А.Данилевский, П.И.Камышанов, А.В.Крикунов, Л.Л.Морозова, Т.М.Мезенцева, В.И.Подольский, П.В.Смекалов, Н.Б.Смирнов, Я.В.Соколов, В.П. Суиц, А.А.Терехов, А.Д.Шеремет, Л.З.Шнейдманларнинг³ илмий монографиялари, мақолалари, ўқув-услубий адабиётларида ўрганилган.

¹ Каримов И. А. Демократик ҳуқуқий давлат, эркин иқтисодиёт талабларини тўлиқ жорий этиш, фуқаролик жамияти асосларини қуриш – фаровон ҳаётимиз гарантисидир. Тошкент: "Ўзбекистон", 2007. 32 б.

² Арэнс Э.А., Лоббек Дж.К. Аудит. Пер. с англ./гл. редактор серии проф. Я.В.Соколов – М.: «Финансы и статистика», 2001. – 560с.; Додж Р. Краткое руководство по стандартам и нормам аудита. Пер. с англ. предисловие С.А.Стукова М.: «Финансы и статистика», ЮНИТИ 1992. 240с.; Робертсон Дж. Аудит. Пер. с англ. М.: КРМГ, Аудиторская фирма «Контакт», 1993. 286с.; Кармайкл Д.Р. Бенис М. «Общедары и нормы аудита», Пер. с англ. М.: Аудит ЮНИТИ, 1995 г.; Аудит Монтомери /Ф.Л.Дефлизи, Г.Р.Дженник, В.М.О'Рейли, М.Б.Хирш пер. с англ./под ред. Я.В.Соколова – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997 – 542 с.; Адамс Р. Основы аудита. Пер. с англ./под ред. Я.В.Соколова – М.: ЮНИТИ, 1995 – 398 с.

³ Алборов Р.А. Аудит в организациях промышленности, торговли и АПК – М.: «Дело и Сервис», 1998 – 464 с.; Андреев В.Д. Практический аудит. – М.: Экономика, 1994 – 224 с.; Барышников Н.П. Организация и методика проведения общего аудита. 4-е изд., перер. и доп. – М.: «Финансы», 1998. – 528 с.; Белуха Н.Т. Аудит. Учебник. К.: «Знания», КОО, 2000 – 769 с.; Бычкова

– хусусий капитал, меҳнат ҳақи, мол етказиб берувчи, пудратчи ва харидорлар билан ҳисоб-китоблар аудитининг ташкилий-услубий жиҳатларини такомиллаштириш бўйича таклифлар берилди;

– аудиторлик текширувини яқунлаш ва натижаларидан фойдаланиш бўйича амалий тавсиялар ишлаб чиқилди.

Илмий янгилиги:

– мамлакатимизда ilk бора аудиторлик фаолиятининг илмий ва махсус билимлар соҳаси, амалий фаолият, ҳуқуқий-меъёрий ва ахборот тизими сифатидаги концепцияси ишлаб чиқилди ва амалиётда қўллаш имкониятлари аниқланди;

– халқаро амалиётда аудиторлик фаолиятини ҳуқуқий-меъёрий тартибга солиш иккита: Евро-осиё ва Англо-америка тизимларига ажратилди ва уларни республика-миздаги аудиторлик фаолиятида қўллаш имкониятлари аниқланди;

– аудиторлик фаолиятининг ҳуқуқий-меъёрий тизимини такомиллаштириш мақсадида қонунчилик ва меъёрий ҳужжатларга ўзгартиришлар киритиш бўйича амалий таклифлар тайёрланди;

– аудиторлик далилларининг таснифи ва эксперт ишидан аудиторлик далили сифатида фойдаланишнинг услубий асослари ишлаб чиқилди;

– аудиторлик фаолиятида муҳимлик ва муҳимлик даражаси тушунчалари янгича таърифланди, уларни ҳисоблаш ва амалиётда қўллаш бўйича услубий тавсиялар ишлаб чиқилди;

– аудиторлик рискларининг компонентларини баҳолаш ва аудиторлик рискини пасайтириш бўйича таклифлар тайёрланди;

– аудитни режалаштириш услубиётини такомиллаштириш бўйича амалий таклифлар ишлаб чиқилди;

– асосий воситалар ва номоддий активлар аудитини ташкил этишда фойдаланиладиган манбалар шакллантирилди ва текшириш услубларини такомиллаштириш бўйича тавсиялар тайёрланди;

– товар-моддий захиралар аудитининг услубий жиҳатларини такомиллаштириш бўйича таклифлар ва тавсиялар берилди;

– хусусий капитални аудиторлик текширувидан ўтказиш услубларини такомиллаштириш бўйича амалий таклифлар ишлаб чиқилди;

– меҳнат ҳақи бўйича ҳисоб-китоблар аудитининг алгоритмлари ишлаб чиқилди ва текшириш формулалари тавсия қилинди;

– мол етказиб берувчилар, пудратчилар ва харидорлар билан ҳисоб-китоблар аудитининг ташкилий ва услубий жиҳатларини такомиллаштириш бўйича тавсиялар тайёрланди;

– аудиторлик ҳисоботи ва ҳулосаларини тузиш, ҳуқуқий асосини такомиллаштириш бўйича таклифлар ишлаб чиқилди.

Тадқиқот натижаларининг илмий ва амалий аҳамияти бозор иқтисодиётининг муҳим инфратузилмаси – аудиторлик хизматлари бозорини ривожлантириш заруратидан келиб чиқади. Тадқиқот натижалари амалиётда аудиторлик фаолиятининг шаклланиши ва янада ривожлантириш йўлларини аниқлаш; турли хўжалик юритувчи субъектларга кўрсатиладиган хизматлар сифатини оширишга, яъни пировард натижада – бозор муносабатларини ривожлантириш ва мустаҳкамлаш борасида хўжалик механизмининг такомиллаштиришга ёрдам беради.

Натижаларнинг жорий қилиниши. Тадқиқот жараёнида ишлаб чиқилган илмий таклиф ва амалий тавсиялар Ўзбекистон Республикаси Олий Мажлисининг қонунчилик палатаси (15.01.2008 й. далолатнома), Ўзбекистон Республикаси Молия вазирлиги (20.02.2008 й. далолатнома), Ўзбекистон Аудиторлар палатаси (10.01.2006 й. далолатнома) ва «AGRO-PLUS US AUDIT» аудиторлик компанияси (25.01.2006 й. далолатнома) томонидан амалиётда қўллаш учун қабул қилинган.

Ишнинг синовдан ўтказилиши. Тадқиқот жараёнида олинган натижалар қуйидаги халқаро ва республика илмий конференцияларида баён қилинган ва маъқулланган: «Ўзбекистон Республикаси Банк-Молия тизимининг институционал ривожланиши жараёнида халқаро тажрибадан фойдаланиш» (Тошкент, 2002); «Ўзбекистан-Германия: Развитие академического обмена в сфере образование и науки» (Ташкент, 2002); «Ўзбекистон Банк-Молия тизими ислохотларини чуқурлаштириш муаммолари ва уни иқтисодий ривожлантиришдаги таъсирини кучайтириш» (Тошкент, 2003); «Совершенствование хозяйственного учета, анализа и аудита в условиях рынка» (Астрахань, 2004); «Ўзбекистон Республикаси иқтисодий ўсишини таъминлашда молия-кредит механизмларининг самарадорлигини ошириш муаммолари» (Тошкент, 2004); «Ташки иқтисодий фаолият ва божхона қонунчилигининг долзарб муаммолари» (Тошкент, 2006); «Проблемы углубление реформ в банковской и финансовой системах Республики Узбекистан» (Ташкент, 2005); «Мустақиллик йилларида Ўзбекистон Республикаси Банк-молия тизимининг ривожланиши» (Тошкент, 2006); «Иқтисодий ислохотларни чуқурлаштиришда корпоратив бухгалтерия ҳисоби ва аудитнинг асосий йўналишлари» (Тошкент, 2006). Диссертация материаллари ТошДАУ (11.12.2007 й. далолатнома) ва университет ҳузурдаги қишлоқ хўжалик қорхоналари раҳбарларини тайёрлаш ва кадрлар малакасини ошириш марказида (27.12.2007 й. далолатнома) «Аудит», «Амалий аудит» фанларини ўқитишда фойдаланилмоқда.

Диссертация иши Тошкент Молия институти, Тошкент Давлат иқтисодий университетети, Самарқанд қишлоқ хўжалик институтининг бирлашган илмий семинарларида ва Ўзбекистон Республикаси Банк-молия академияси илмий-мувофиқлаштирувчи кенгаши мажлисида муҳокама қилинган ва ҳимояга тавсия этилган.

Тадқиқот натижаларининг эълон қилинганлиги. Диссертация натижалари 1 та монография, 1 та дарслик, 18 та мақола ва 9 та тезис, 5 та ўқув-услубий қўлланма кўринишида, жами 34 та илмий ишлари нашр қилинган бўлиб, уларнинг умумий ҳажми 63,4 босма табоқдан иборат.

Диссертациянинг тузилиши ва ҳажми. Диссертация иши кириш, бешта боб, хулосадан иборат бўлиб, 22та жадвал, 26та расм, 222 номдаги фойдаланилган адабиётлар рўйхати ва 24та иловани ўз ичига олиб, 282 саҳифадан иборат.

2. ДИССЕРТАЦИЯНИНГ АСОСИЙ МАЗМУНИ

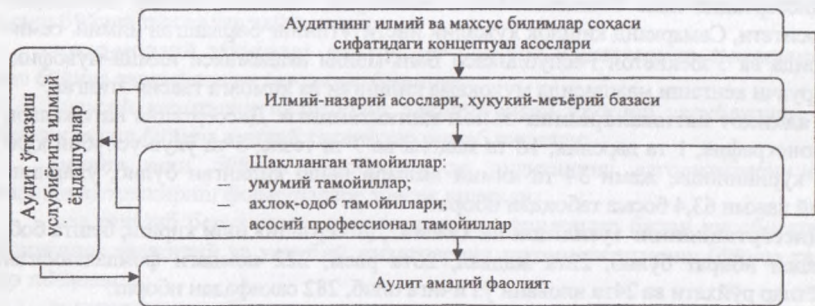
Иқтисодий адабиётларда аудиторлик фаолиятнинг назарий ва методологик асослари ўзига хос категориялар ва тушунчалар орқали талқин қилинади. Мамлакатимизда аудиторлик фаолиятининг ҳуқуқий-мезърий базаси яратилиб, миллий стандартлар тизими шаклланимоқда ва уларда асосий категориялар, таянч тушунчалар ўз ифодасини топмоқда. Шунингдек, замонавий аудиторлик фаолиятининг мамлакатимиз шарт-шароитларига хос ва мос концепцияси ҳали-ҳанузгача мавжуд эмас.

Диссертацияда аудиторлик фаолиятининг шаклланиши, ривожланиши ва халқаро амалиёт билан уйғунлашувига концептуал ёндашилди. Аудиторлик фаолияти иқтисодий эркинлаштириш, мамлакатни модернизация ва ислоҳ этиш шароитида бошқарувнинг муҳим функцияси сифатида асосланди, чуқур тадқиқ қилинди. Аудиторлик фаолиятига концептуал ёндашиш Ўзбекистонда аудиторлик фаолиятининг назарий ва ҳуқуқий-меъёрий тартибга солиш тизими-ни такомиллаштириш имконини берди.

Республикамизда аудиторлик фаолиятини илмий ва махсус билимлар соҳаси сифатида тавсифлашга айрим уринишлар мавжуд. Жумладан, Н.С.Санаев таъкидлашича, «ижтимоий ҳаётда «аудит» фалсафий, иқтисодий тушунча бўлиб, у бугунги кунда алоҳида олинган фан даражасига кўтарилганлигини эътироф этиш лозим бўлади»⁵.

Аудит фан сифатида ўзининг предмети ва методига эга бўлиши лозим. Мустақил фан сифатида аудитнинг предмети таърифлашга ёндашувлар ҳам турлича. Н.С.Санаев «Аудит фанининг предмети товар-пул муносабатлари ҳукмрон бўлган бозор иқтисодиёти шароитда амал қилинадиган хўжалиқ юритиш механизми бўйича норматив актларга амал қилиниши жиҳатидан хулоса беришдан иборат»⁶ деб ҳисоблайди.

Ҳ.Н.Мусаевнинг ёзишича: «аудитнинг предмети хўжалиқ юритувчи субъектлар ва уларнинг фаолиятлари ҳисобланади»⁷. Ушбу фикрларни ривожлантириб, «аудитнинг предмети тафтишдан фарқи ўлароқ, корхонанинг фақат бир фаолият тури, фақат биргина кўрсаткичи бўлиши мумкин. Аудитнинг предмети молиявий ҳисоботнинг тўғрилиги, ҳисоб сиёсати, солиқ сиёсати тўлиқ амал қилиниш-лигини текшириш ҳам қиради. Аудитнинг аниқ предмети ёки объекти мижоз билан тузилган шартномага бевосита боғлиқ бўлади»⁸ деб таъкидлаган. Ушбу таъриф ва фикр-мулоҳазалар аудитни амалий фаолият соҳаси сифатида тавсифлайди (1-расм).



1-расм. Аудит илмий ва махсус билимлар соҳаси сифатида⁹.

Бизнинг фикримизча, соҳа олимлари ва мутахассисларининг фикр-мулоҳазаларини эътироф этган ҳолда, аудит предмети илмий ва махсус билимлар соҳаси сифатида қуйидагича таърифлаш мумкин: аудитнинг

⁵ Санаев Н., Нарзиев Р. Аудит. Т.: «Шарқ», 2002, 33 б.

⁶ Санаев Н., Нарзиев Р. Аудит. Т.: «Шарқ», 2002, 29 б.

⁷ Мусаев Ҳ.Н. Аудит. Самарқанд – 2004, 14 б.

⁸ Шу ерда.

⁹ Диссертант томонидан тузилган.

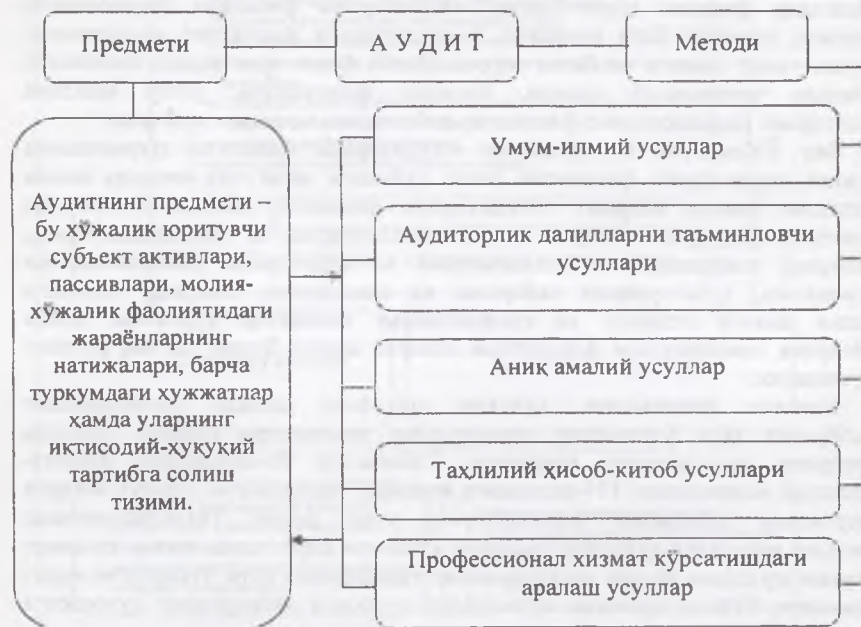
предмети – бу ҳўжалик юритувчи субъектнинг активлари, пассивлари, молия-хўжалик фаолиятидаги жараёнлар, унинг натижалари, барча туркумдаги хужжатлар иктисодий-ҳуқуқий тартибга солиш тизимидан иборат.

Ҳар бир фаннинг предметини ўрганадиган усулларнинг илмий-услубий жиҳатдан асосланган тизими бўлиши лозим. «Аудитнинг ўзига хос усуллари ва услубиёти мавжуд»¹⁰. «Аудит услубининг асосида мантиқий мулоҳаза, илм-фан ютуқлари, хўжалик жараёнларининг ўзгарувчанлиги ётади»¹¹.

Демак, аудитнинг методи кенг маънода аудит ўтказишда қўлланиладиган текширув усуллари, шакллари ва элементлари мажмуидан ташкил топган.

Аудитнинг мустақил фан сифатида предмети ва методи, ҳамда улар ўртасидаги диалектик боғлиқликни қуйидагича тасвирлаш мумкин (2-расм).

Аудит фан соҳаси сифатида ўзига хос категория ва усуллардан фойдаланилади.



2-расм. Аудит фанининг предмети ва методи ўртасидаги ўзаро алоқадорлиги¹².

¹⁰ Мусаев Х.Н. Аудит. Самарканд – 2004, 144 б

¹¹ Шу ерда

¹² Диссертант томонидан тузилган.

Республикамиз олимлари ва мутахассислари орасида аудиторлик фаолиятининг моҳиятини таърифлашда иккита нуқтаи назар мавжуд:

- молиявий ҳисобот ва у билан боғлиқ ахборотларнинг қонунчиликка мувофиқлиги тўғрисида хулоса чиқарадиган экспертиза-маслаҳат фаолияти;
- экспертиза-маслаҳат, назорат ва тафтиш биргаликда олиб бориладиган фаолият.

Аудит ва аудиторлик фаолияти тушунчалари ҳам бир-биридан фарқ қилади.

«Аудиторлик фаолияти» – сўз бирикмасида «фаолият» сўзининг этимологияси, яъни келиб чиқиши «бирор соҳада олиб бориладиган иш, машғулот, ҳаракат» билан боғлиқ¹³.

Аудиторлик соҳасида аудиторлик фаолияти билан боғлиқ барча давлат ва нодавлат ташкилотлари, аудиторлар тайёрлайдиган ва малакасини оширадиган муассасалар фаолият кўрсатадилар. «Аудиторлик фаолияти тўғрисида»ги қонуннинг юқорида баён қилинган, 2-«Аудиторлик фаолияти» моддасининг мазмуни унинг номига нисбатан торроқ бўлиб, фақат аудиторлик ташкилоти доирасида чегараланиб қолади. Бизнинг фикримизча, ушбу моддани «Аудиторлик ташкилотининг фаолияти» деб номлаш мақсадга мувофиқ.

Биз Ўзбекистон Республикаси «Аудиторлик фаолияти тўғрисида»ги қонунига «аудиторлик фаолияти» деган қуйидаги мазмунда алоҳида модда киритишни тавсия қиламиз: «Аудиторлик фаолияти деганда аудиторлик соҳасига доир ҳуқуқий-меъёрий базани шакллантириш ва такомиллаштириш, аудиторлар тайёрлайдиган муассасаларни ва аудиторлик ташкилотларини лицензиялаш, аудиторларни тайёрлаш ва малакасини ошириш, бевосита аудитни амалга ошириш ва профессионал хизматлар кўрсатиш ҳамда аудиторлик ташкилотлари фаолиятини назорат қилиш билан боғлиқ фаолият тушунилади».

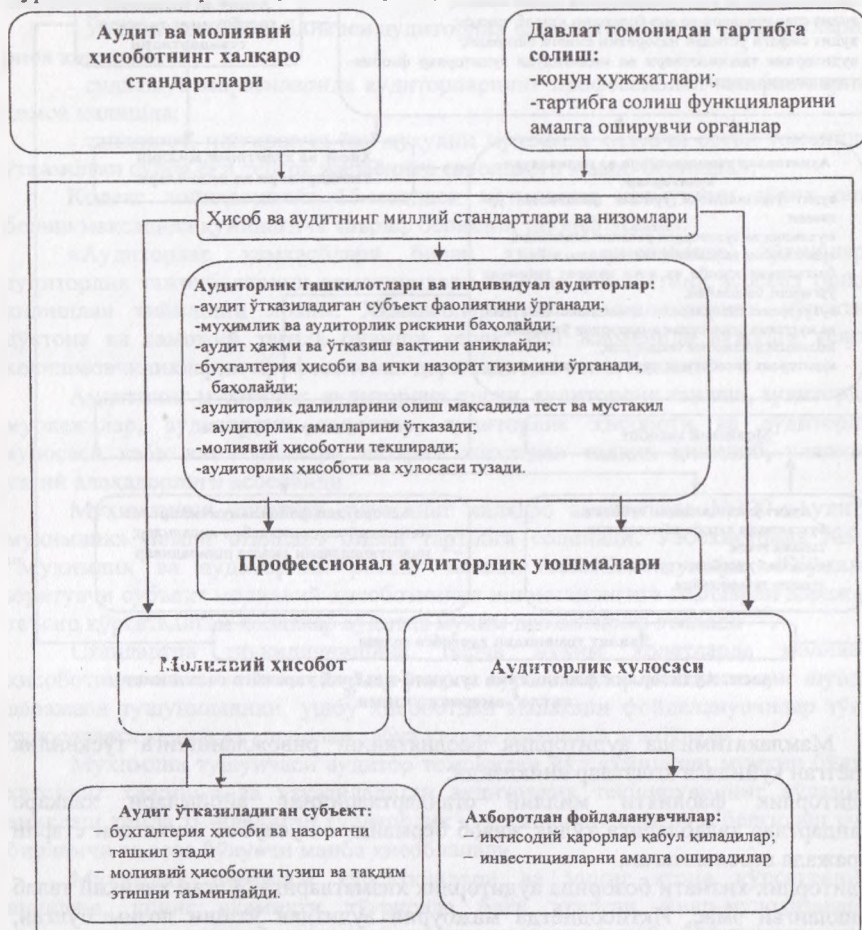
Бизнинг фикримизча, ҳуқуқни муҳофаза қилиш органларининг ташаббусига кўра ўтказилган текширувлар натижалари бўйича тузилган аудиторлик хулосасининг макomini Ўзбекистон Республикаси жиноят-процессуал кодексининг 174-моддасига мувофиқ тайинланган суд-бухгалтерия экспертизаси хулосасига тенглаштириш учун унинг 184-«Экспертнинг хулосаси» моддасига қуйидаги таҳрирда қўшимча киритишни тавсия қиламиз: «ҳуқуқни муҳофаза қилиш органларининг ташаббусига кўра ўтказилган аудит натижалари бўйича тузилган аудиторлик хулосаси экспертнинг хулосасига тенглаштирилади».

Ушбу мазмундаги қўшимча «Аудиторлик фаолияти тўғрисида»ги қонуннинг 19-«Аудиторлик хулосаси» моддасига ҳам киритилиши мақсадга мувофиқ.

Тадқиқотлар кўрсатишича, аудиторлик фаолияти: илмий ва махсус билимлар соҳаси, амалий фаолият соҳаси бўлиши билан бирга ҳуқуқий-меъёрий тартибга солиш тизими ҳамдир.

¹³ Ўзбек тилининг изоҳли лугати. М.: «Рус тили» нашриёти, 1981, II том, 294 б.

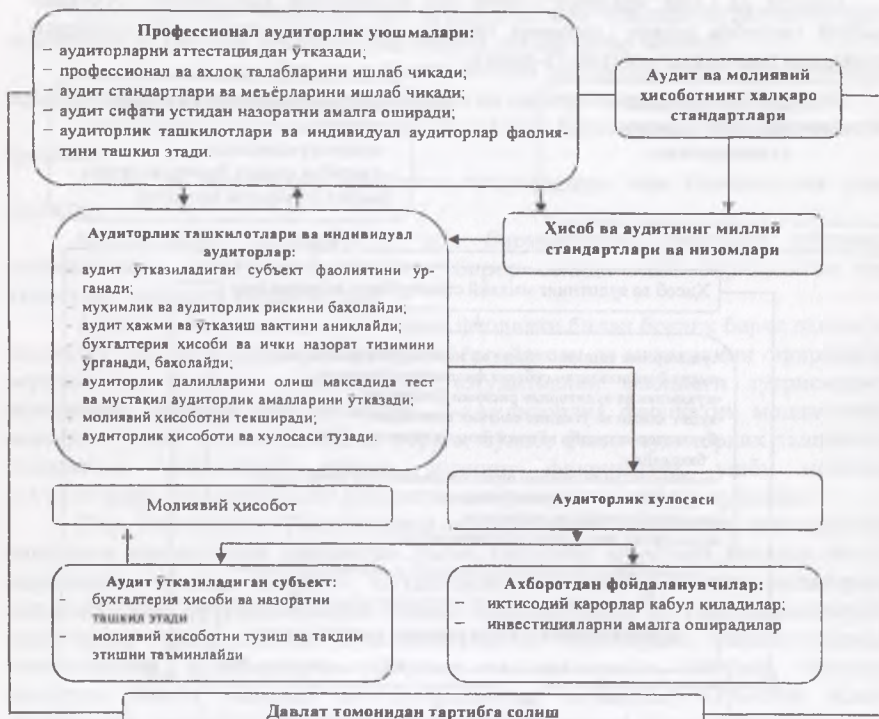
Европа ва Осиё мамлакатларига хос аудиторлик фаолиятини ҳуқуқий-меъёрий тартибга солиш тизимини тадқиқ қилиш натижасида, уни куйидаги кўринишда тасвирлаш мумкин (3-расм).



3- расм. Аудиторлик фаолиятини ҳуқуқий-меъёрий тартибга солишнинг Евро-осиё тизими¹⁴.

Ўтказилган тадқиқотларга асосланган ҳолда АҚШ ва Англияда аудиторлик фаолиятини ҳуқуқий-меъёрий тартибга солишнинг либерал тизими шаклланганлиги таъкидланган. Ушбу тизимда давлат томонидан қатъий тартибга солинадиган тизимдан фарқи ўлароқ, барча асосий функциялар профессионал аудиторлик уюшмаларига юкланган (4-расм).

¹⁴ Диссертант томонидан тузилган.



4-расм. Аудиторлик фаолиятини ҳуқуқий-меъёрий тартибга солишнинг англо⁶-америка тизими¹⁵.

Мамлакатимизда аудиторлик фаолиятининг ривожланишига тўсқинлик қилаётган қуйидаги ҳолатлар аниқланди:

- аудиторлик фаолияти миллий стандартларининг айримлари халқаро стандартлар талабларига тўлиқ жавоб бермайди ва услубий жиҳатдан етарли даражада асосланмаган;
- аудиторлик хизмати бозорида аудиторлик хизматларига бўлган ҳақиқий талаб аниқланган эмас. Иқтисодиётда мажбурий аудитдан ўтиши лозим бўлган, ammo ўз ҳисоботларини эълон қилмаётган ҳўжалик субъектлари учрайди;
- аудиторлик хизматларига талаблар ўсиб бормокда ва яқин келажақда мамлакатимиздаги аудиторлик ташкилотларининг сони ўсиб бораётган эҳтиёжни қондирмаслиги мумкин.

«Ўзбекистон аудиторларининг касб ахлоқи кодекси» лойиҳасининг 4-моддасига қўшимча киритиш таклиф этилди:

⁶ Буюк Британия ва Шимолий Ирландия бирлашган қироллиги: Англия, Шотландия, Уэльс ва Шимолий Ирландия назарда тутилмоқда.

¹⁵ Диссертант томонидан тузилган.

«Куйидаги ҳолларда миждоз корхоналарнинг махфий ахборотларини чоп этиш ва бошқа шаклда ошкор қилиш профессионал этикани бузиш ҳисобланмайди:

- Ўзбекистон Республикаси аудиторлик фаолияти миллий стандартларига риоя қилишда;
- судлашув жараёнларида аудиторларнинг профессионал манфаатларини ҳимоя қилишда;
- ташкилот, иштирокчи ёки ҳуқуқни муҳофаза қилувчи орган томонидан ўтказилган сўров ёки тергов жараёнида саволларга жавоб беришда».

Кодекс лойиҳасининг 15-моддаси матнининг мазмунини тўлиқ очиб бериш мақсадида куйидагича таъриф беришни таклиф этамиз:

«Аудиторлар ҳамкасблари билан яхши муносабатда бўлишлари, аудиторлик тажрибаларини алмашишлари ва улар фаолиятини асоссиз танқид қилишдан тийилиши лозим. Ҳамкасбларининг камчиликларини кўрсатиш дўстона ва самимий тарзда бўлиши керак. Иш жараёнида вужудга келган келишмовчиликларни профессионал даражада ҳал этиш лозим».

Аудитнинг муҳимлик, аудиторлик rischi, аудиторлик танлаш, аудиторлик муолажалар, аудиторлик далиллар, аудиторлик ҳисоботи ва аудиторлик ҳулосаси каби категориялари назарий жиҳатдан тадқиқ қилиниб, уларнинг узвий алоқадорлиги асосланди.

Муҳимликни аниқлаш аудитнинг халқаро амалиётида №320-«Аудитда муҳимлик» номли стандарт билан тартибга солинади. Ўзбекистонда №9 – «Муҳимлик ва аудиторлик rischi» номли АФМСга мувофиқ «Хўжалик юритувчи субъект молиявий ҳисоботининг ишончилигига сезиларли даражада таъсир кўрсатадиган ҳолатлар аудитда муҳим деб эътироф этилади»¹⁶.

Стандартда таъкидланишича, барча муҳим ҳолатларда молиявий ҳисоботнинг ишончилиги деганда ундаги кўрсаткичлар аниқлигининг шундай даражаси тушуниладики, ушбу ҳисоботдан малакали фойдаланувчилар тўғри ҳулосаларга келиш ва қарорлар қабул қилиш имконига эга бўлади.

Муҳимлик тушунчаси аудитор томонидан йўл қўйилиши мумкин бўлган хатонинг ҳажмини ва ўтказиладиган аудиторлик текширувининг кўламини аниқлаш ҳамда тузиладиган аудиторлик ҳулосасининг шаклини белгилаш учун бирламчи ва асос бўлувчи манба ҳисобланади.

Муҳимлик даражаси кўрсаткичлари ва унинг ягона кўрсаткичини аниқлаш, унинг аҳамияти тўғрисида баён этилган фикр-мулоҳазаларни мустаҳкамлаш учун 1-жадвалда тавсия этилган услуб бўйича муҳимлик даражасини ҳисоб-китоб қилишнинг куйидаги усулларини таклиф қиламиз:

Биринчи усул. Бу усулга мувофиқ аудитор юқорида келтирилган асосий кўрсаткичлардан муайян корхона учун энг мос келадиганларини танлаб олиши мумкин.

Иккинчи усулга мувофиқ юқорида тавсия қилинган барча кўрсаткичлар ҳисоблаб чиқарилиб, энг кичик сумма асосий кўрсаткич деб қабул қилинади. Бунинг учун куйидаги ҳисоб-китоблар бажарилади.

¹⁶ Аудиторлар учун қўлланма, Тошкент – 2004, 126 б.

64

**“Мехнат” агрофирмасининг 2007 йил 1 январ ҳолатига тузилган молиявий
ҳисоботи бўйича муҳимлик даражасини ҳисоблаш¹⁷**

Асосий кўрсаткичлар	Асосий кўрсаткичлар, м. с.	%	Муҳимлик даражаси, м. с.
1	2	3	4
Маҳсулот(иш, хизмат)ларни сотишдан олинган тушум	8311787	5	415589
Сотилган маҳсулот (иш, хизмат) ларнинг ишлаб чиқариш таннархи	5163060	3	154892
Жами давр харажатлари	942301	3	28269
Баланснинг жами суммаси	6062395	2	121248
Корхонанинг хусусий капитали (баланс пассиви I бўлим)	4137896	10	413790
Корхонанинг жорий активлари	4550814	2	91016
Таксимланмаган фойда	2985873	2	59717

Иккинчи усул бўйича аудитор муҳимлик даражаси сифатида энг кичик сумма, 28269,0 минг сўмни танлайди.

Учинчи усул: 4-устундаги кўрсаткичларнинг ўртача миқдори қуйидагича аниқланади:

$$(415589 + 154892 + 28269 + 121248 + 413790 + 91016,0 + 59717) : 7 = 130301,0$$

Энг паст кўрсаткич ўртача кўрсаткичдан қанчалик фарқ қилишини аниқлаймиз:

$$(130301,0 - 28269,0) : 130301 \times 100\% = 78,30\%$$

Энг юқори кўрсаткичнинг ўртачадан фарқи:

$$(415589,0 - 130301,0) : 130301,0 \times 100\% = 218,94\%$$

Ҳар иккала ҳолатда ҳам энг юқори ва энг паст кўрсаткичларнинг ўртача кўрсаткичдан фарқи сезиларли даражада қатта бўлганлиги сабабли энг юқори (415589,0 м.с.) ва энг паст (28269,0 м.с.) кўрсаткичлар ҳисоб-китобдан чиқариб ташланади.

Қолган кўрсаткичлар асосида янги ўртача миқдор аниқланади.

$$(154892 + 121248 + 413790 + 91016,0 + 59717) : 5 = 93650,0 \text{ м.с.}$$

Тўртинчи усул. Олинган миқдор(93650,0 минг сўм)ни 100000,0 минг сўмгача яхлитлаш ва мазкур кўрсаткични муҳимлик даражасининг қиймати сифатида фойдаланиш мумкин. Муҳимлик даражасининг яхлитлангунча ва яхлитлангандан кейинги қиймати ўртасидаги фарқ:

$$(100000,0 - 93650,0) : 100000,0 \times 100\% = 6,35\% \text{ ни ташкил этади.}$$

Демак, агар аудитор 100000,0 минг сўмлик ҳатони ўтказиб юбориши мумкин бўлса, у ҳолда ушбу сумма актив ва пассив ўртасида тенг тақсимланиши лозим. Амалий иш тажрибамиз ва “Мехнат” агрофирмаси фаолиятининг хусусиятларидан келиб чиққан ҳолда ҳатони тақсимлашнинг ушбу усулини мақсадга мувофиқ деб топдик. Сўнгра муҳимлик даражаси баланс активи ва пассивининг аҳамиятли моддалари ўртасида, уларнинг жами суммадаги улушларига муносиб равишда тақсимланди (2-жадвал).

Таъкидлаш жоизки, муҳимлик даражасини аниқлаш амаллари, барча арифметик ҳисоб-китоблар, ўртача миқдор чиқариш, яхлитлаш ва аудитор қайси бир миқдорни ҳисоб-китобдан чиқариб ташлаши учун асос бўлган

¹⁷ Ҳисоб-китоб жадвали диссертант томонидан “Мехнат” агрофирмаси молиявий ҳисоботи маълумотлари асосида тузилган.

сабаблар аудиторнинг иш ҳужжатларида акс эттириб борилади. Шунингдек, тавсия қилинган жадвалдаги тартибга куйидаги ўзгартишлар киритилиши мумкин:

- а) 3-устундаги коэффициентларни ўзгартириш;
- б) 1-устунда келтирилган кўрсаткичларни алмаштириш;
- в) муҳимлик кўрсаткичини аниқлашда ўртача миқдор чиқариш тартибини ўзгартириш;
- г) ўтган йиллардаги молиявий кўрсаткичларни инобатга олиш ва уларнинг ўзгариш динамикасини ҳисобга олган ҳолда иш тутиш;
- д) битта муҳимлик кўрсаткичини эмас, балки баланснинг ҳар хил моддалари учун бир неча кўрсаткичларни олиш;
- е) жадвални мустақил ишлаб чиқиш ва муҳимлик даражасини ҳисоб-китоб қилиш бўйича ўзининг схемасини киритиш.

Ушбу усулларда назорат воситалари рискининг ҳисобга олинмаслиги унинг асосий камчилиги ҳисобланади. Шунинг учун аудиторлик rischi, хусусан, ички назорат rischi диссертацияда алоҳида тадқиқ қилинди.

2-жадвал.

“Меҳнат” агрофирмаси балансида аҳамиятли ўрин тутадиган моддаларнинг муҳимлик даражасини аниқлаш¹⁸ (2007 йил 1 январ)

Баланс моддалари	Сумма, минг сўм	Модданинг баланс жами- даги улуши, %	Муҳимлик даражаси, минг сўм
Актив моддалари			
Асосий воситалар (012-сатр)	1267919,0	21,5	10750,0
Товар-моддий заҳиралар (140-сатр)	2255719,0	38,2	19100,0
Ўрнатиладиган асбоб-ускуналар (090-сатр)	179820,0	3,0	1500,0
Харидор ва буюртмачилар қарзи (220-сатр)	517279,0	8,8	4400,0
Мол етказиб берувчи ва пудратчиларга берилган бунақлар (260-сатр)	937181,0	15,7	7850,0
Бошқа дебиторлар (310-сатр)	410394,0	7,0	3500,0
Пул маблағлари (320-сатр)	137145,0	2,3	1150,0
Қисқа муддатли инвестициялар (370-сатр)	202793,0	3,5	1750,0
БАЛАНС	5908245,0	100,0	50000,0
Пассив моддалари			
Устав капитали (410-сатр)	150000,0	2,5	1250,0
Резерв капитали (430-сатр)	1002023,0	16,7	8350,0
Таксимланмаган фойда (450-сатр)	2985873,0	49,6	24800,0
Мол етказиб берувчилар ва пудратчиларга қарз (610-сатр)	354204,0	5,9	2950,0
Бюджетга тўловлар бўйича қарз (680-сатр)	196881,0	3,3	1650,0
Мақсадли давлат жамғармаларига тўловлар бўйича қарз (700-сатр)	71184,0	1,2	600,0
Меҳнатга ҳақ тўлаш бўйича қарз (720-сатр)	104794,0	1,7	850,0
Қисқа муддатли банк кредитлари (730-сатр)	1070000,0	17,8	8900,0
Бошқа кредиторлик қарзлар (760-сатр)	80321,0	1,3	650,0
БАЛАНС	6015280,0	100,0	50000,0

¹⁸ Баланс умумий суммасининг 1%идан юқори моддалар

¹⁸ Диссертант томонидан “Меҳнат” агрофирмаси молиявий ҳисоботлари асосида тузилган

1.4

№9-«Муҳимлик ва аудиторлик rischi» номли АФМС га мувофиқ: Аудиторлик rischi – бу аудиторлик текшируви натижалари бўйича аудиторлар томонидан субъектив аниқланадиган, молиявий ҳисоботда, унинг ишончилиги тасдиқланганидан сўнг хатолар мавжудлигини тан олиш ёки молиявий ҳисоботда бундай камчиликлар ҳақиқатан ҳам йўқ бўлганда, унда камчиликлар мавжуд деб тан олиниш эҳтимолидир¹⁹.

Халқаро амалиётда *аудиторлик riskларининг мақбул тўплами* 5% га тенг бўлиб, инглизча аббревиатураси бўйича қуйидаги формула кўринишида ифодаланган:

$$DAR = IR \times CR \times DR \quad (1)$$

DAR (Desired audit risk) – АРМТ (аудиторлик riskларнинг мақбул тўплами);

IR (Internal risk) – ИХР (ички хўжалик rischi);

CR (Control risk) – НР (назорат rischi);

DR (Detection risk) – АР (аниқланмаслик rischi).

Таъкидлаш жоизки, аудиторлик riskларининг мақбул тўпламини ташкил этувчи элементлар(IR, CR, DR)ни таҳлил қилишдан мақсад *аниқланмаслик rischi (DR)* ни баҳолашдан иборат.

Фикримизни тасдиқлаш мақсадида иккита ҳолатни кўриб чиқамиз. Биринчиси, “Меҳнат” агрофирмасида risk даражаси паст бўлиб, аграр секторнинг нисбатан барқарор тармоғида фаолият кўрсатганлиги учун ички хўжалик rischi (IR) 65%га тенг деб олинди. Назорат воситалари rischi (CR) эса 35% га тенг деб баҳоланди.

Юқорида таҳлил қилинган формулага мувофиқ аниқланмаслик rischi:

$$DR = \frac{DAR}{IR \times CR} \quad (2)$$

$$DR = \frac{5}{75 \times 35} = 20,4\%$$

Демак, мохиятан ўтказиладиган тестлар бўйича аудитор учун ишончилилик даражаси 79,6% га тенг (100%-20,4%).

Иккинчи ҳолатда “Ҳасанбой агроноур” агрофирмаси молиявий ҳисоботлари ўрганилиб, аудиторлик riskлар мақбул тўпламининг энг юқори чегараси 5% га тенг деб олинган. Аммо ички хўжалик rischi (IR) 80%га тенг деб баҳоланган. Чунки агрофирма янги ташкил этилган ва назорат воситаларининг rischi (CR) эса 70%га тенг деб баҳоланди. Бунда аниқланмаслик rischi (DR) қуйидагича:

$$DR = \frac{DAR}{IR \times CR} = \frac{5}{80 \times 70} = 8,9\%$$

¹⁹ Аудиторлар учун қўлланма, Тошкент–2004, 126 б

Демак, мохиятан ўтказиладиган текширувлардан қутилаётган ишонч-лилик даражаси 91, 1% га тенг (100,0%-8,9%). Шунга кўра аудитор танлаш кўламини кенгайтириш ва текширувларни чуқурлаштириш зарур.

Тадқиқотлар кўрсатишича, ички ҳужалик ва назорат воситалари рискларининг турли комбинациялари билан аниқланмаслик rischi ўртасида узвий алоқадорлик мавжуд.

Шундай қилиб, муҳимлик ва аудиторлик rischi ўртасида ўзаро узвий боғлиқлик мавжуд: муҳимлик даражаси қанчалик юқори бўлса, аудиторлик rischi шунча паст бўлади ва аксинча. Муҳимликнинг аудитни режалаштириш босқичида аниқланган дастлабки даражаси бухгалтерия ҳисоби ва ички назорат тизимини ўрганиш ҳамда баҳолаш жараёнида аниқлаштирилади. Агар аудитор тест ўтказиш натижасида ушбу тизимларнинг ишончилиги ва самарадорлиги тўғрисида етарли далилларга эга бўлса, режалаштириш босқичида аниқланган муҳимлик даражаси, ажралмас риск ва назорат rischi даражалари аудит жараёнида қўлланилиши мумкин. Акс ҳолда аудитор қабул қилинган муҳимлик даражаси ва аудиторлик rischi компонентларини қайта кўриб чиқишлари лозим.

Аудитнинг халқаро амалиётида аудиторлик танлаш №530-«Аудиторлик танлаш» номли халқаро стандартга мувофиқ амалга оширилади. Мамлакатимизда аудиторлик танлаш №14-«Аудиторлик танлаш» номли АФМС асосида: мувофиқ келишни танлаб текшириш; мохиятан танлаб текшириш амалга оширилади.

Тадқиқотлар шуни кўрсатдики, кўпчилик аудиторлар ҳисобни ташкил этиш ва уни юритиш услубиёти стандарт, марказлаштирилган ҳолда тартибга солишга бўйсундирилган ва шунинг учун уни баён қилишга эҳтиёж сезилмайди деган нотўғри фикрга эга. Улар юқоридаги фикрга асосланиб, аудитни режалаштиришнинг ушбу қисмига етарли эътибор бермайдилар.

Таъкидлаш жоизки, ҳисоб сиёсатини шакллантириш ва унга риоя қилиниши масалалари аудитнинг муҳим соҳаларидан бўлиб, аудитни режалаштиришдан то аудиторлик хулосасини тузгунга қадар текширув объекти бўлиб ҳисобланади.

Ҳисоб сиёсати тўғрисидаги буйруқни таҳлил қилиш чоғида аудитор қуйдагиларни аниқлайди:

- ҳақиқатан ҳам буйруқнинг барча бандлари ҳисоб сиёсатига тааллуқли эканлиги;
- ҳисоб сиёсатининг барча жиҳатлари буйруқда акс эттирилганлиги.

Диссертацияда ҳисоб сиёсати тўғрисидаги буйруқни тест синовидан ўтказиш учун анкета-сўровнома ишлаб чиқилди.

Амалиётда ҳужалик юритувчи субъект ўз молиявий ҳисоботини тасдиқлатиш ёки бошқа турдаги аудиторлик хизматлари учун аудиторлик ташкилотларининг давлат реестрлари, реклама эълонлари ва учинчи шахсларнинг тавсияларини таҳлил қилиш асосида аудиторлик ташкилотини мустакил танлайди. Сўнгра фуқаролик қонунчилигига мувофиқ, ҳужалик субъектининг аудиторлик ташкилоти билан ўзаро муносабатлари уч босқичда расмийлаштирилиши лозим:

resurs markazi

Inv № 14069

1-1

1. Мижоз-корхона аудиторлик ташкилотига оферта жунатади. Ўзбекистон Республикаси Фукаролик Кодексининг 367-моддасига мувофиқ оферта - «Бир ёки бир неча муайян шахсга юборилган, етарли даражада аниқ бўлган ва таклифни киритган шахснинг ўзини таклиф йўлланган ва уни қабул қиладиган шахс билан шартнома тузган деб ҳисоблаш ниятини ифода этадиган таклиф оферта ҳисобланади»²⁰.

2. Аудиторлик ташкилоти таклифни қабул қилганида офертага ижобий ёзма жавоб қайтариши лозим. Мавжуд амалиётда ёзма жавоб хатининг шакли, мазмуни ва тақдим этиш тартиби ифодаланган меъёрий ҳужжат ишлаб чиқилмаган. Халқаро амалиётда бундай вазиятда «Аудиторнинг миждоз олдидаги ёзма мажбурияти» номли стандарт қўлланилади. Аудиторлик ташкилоти ва миждоз-корхона ўртасидаги ўзаро муносабатларнинг ушбу жиҳатини услубий таъминлаш учун «Аудит ўтказиш учун розилик тўғрисидаги ёзма мажбурият» номли АФМС лойиҳаси ишлаб чиқилди.

3. Томонлар аудит ўтказиш учун шартномани имзолайдилар. Шартномада белгиланган аудит ўтказиш бўйича томонлар мажбуриятлари уларнинг жавобгарликларини вужудга келтиради.

Шартнома тузилганидан кейинги муҳим ва мураккаб босқич – аудитни режалаштириш. Аудитни режалаштириш корхона фаолиятини батафсил ўрганишдан бошланиб, унда иккита мақсад кўзланади: а) аудит ўтказишни осонлаштириш ва сифатини ошириш; б) миждоз корхона иктисодиётини яхшилашга қаратилган амалий маслаҳат ёрдами кўрсатиш. Бунинг учун корхона фаолиятига таъсир кўрсатувчи ички ва ташқи омиллар тўғрисида маълумотлар тўпланиб, таҳлил қилинди. Шунингдек, бухгалтерия ҳисоби ва ҳисобот тизими алоҳида таҳлил қилиниши тавсия этилди.

Аудитни режалаштиришда ҳисоб сиёсати алоҳида аудит объекти сифатида асосланиб, уни шакллантириш ва унга риоя қилинишини таҳлил қилиш тартиби таклиф қилинди.

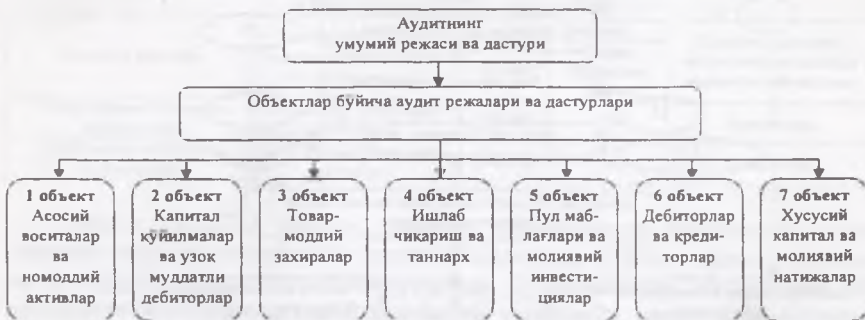
Ушбу мақсадда ҳисоб сиёсати тўғрисидаги буйруқни тест синовидан ўтказиш учун анкета-сўровнома ишлаб чиқилди. Мазкур анкета-сўровнома бўйича тест синови ўтказиш натижасида қўллаб қорхоналарда ҳисоб-сиёсатининг тўлиқ ёритилмайдиган ва қамраб олинмаган жиҳатлари очиб берилди. Шунингдек, аудитни режалаштиришда ички назорат тизимини баҳолашнинг мақсади ва вазифалари аниқланиб, раҳбарлар ва менеджерларнинг ички назоратга муносабати, назорат муҳитининг муҳим омили эканлиги асосланди.

Батафсил текширув ўтказилиши учун ҳар бир объект бўйича аудит режаси дастури тузиш ва уларни умумлаштириш мақсадга мувофиқлиги асосланди (5-расм).

Диссертацияда асосий воситалар аудитида ўрганиладиган услубий муаммоларни тадқиқ қилиш натижасида аудит мақсади ва вазифалари, ўрганиладиган масалалар мажмуи ва маълумот манбалари шакллантирилди. Аудитни бошлашдан олдин мазкур объект бўйича ички назоратнинг аҳволини тест

²⁰ Ўзбекистон Республикаси Фукаролик Кодекси. Тошкент: «Адолат», 2007, 150 б.

узулида аниқлаш зарурати асосланиб, 20 та саволдан иборат тест жадвали тавсия этилди.



5-расм. Объектлар бўйича умумий режа ва дастур тузиш таснифи²¹.

Тадқиқот ишида асосий воситаларга доир молиявий ҳисобот ахборотларининг шаклланиш тизимини индуктив ва дедуктив метод бўйича текшириш учун ишчи жадваллар ҳамда умумий аудит алгоритми ишлаб чиқилди (6-расм). Шу билан бирга, асосий воситалар эскиришини ҳисоблашда учрайдиган ҳатокамчиликларни умумлаштириш ва туркумлаш учун иш жадвали тавсия этилди.

Тадқиқотлар шуни тасдиқладики, номоддий активлар аудити бўйича қатор масалалар ўз ечимини кутмоқда, хусусан, ушбу объектни ҳисобга олиш ва ҳисоботда акс эттириш кўплаб ҳуқуқий-меъёрий масалалар ҳамда бозор конъюнктураси билан боғлиқ.

Номоддий активлар аудитини қўйидаги йўналишларда ўтказиш таклиф қилинди:

1. Номоддий активлар мавжудлиги устидан назорат ўрнатилишини аниқлаш;

2. Синтетик ҳисобни юритиш, номоддий активларнинг кирими ва чикимига доир операцияларни солиққа тортишнинг тўғрилигини текшириш;

3. Номоддий активларга амортизация ҳисоблаш ва ҳисобда акс эттириш.

Аудит натижаларини умумлаштириш учун қўйидаги иш жадвали ишлаб чиқилди ва тавсия этилди (3-жадвал):

Жорий активлар таркибида товар-моддий захиралар салмоқли ўрин тутуди ва мураккаб объект ҳисобланади. Бизнинг фикримизча, товар-моддий захиралар бўйича ҳисобот курсаткичларининг ҳаққонийлигини текширишда баланснинг «Ишлаб чиқариш захиралари»(120-сатр), «Тугалланмаган ишлаб чиқариш (130-сатр)», «Тайёр маҳсулот»(140-сатр), «Сотиш учун олинган товарлар»(150-сатр) моддалари, Бош дафтар, журнал-ордерлар ва бошқа ҳисоб регистрлари орасидаги тенгликни аниқлаш зарур. Шу билан бирга, синтетик ва аналитик ҳисоб маълумотларининг мувофиқлигига ишонч ҳосил қилиши муҳимдир.

²¹ Диссертант томонидан тузилган.

**Номоддий активларнинг текшириш натижаларини
умумлаштириш тартиби²³**

Хатонинг тавсифи	Талаблари бузилган меъёрий ҳужжат номи, банди	Хатони баҳолаш		Корхона фаолияти натижалари ва ҳисобот ишончлигига таъсири
		сумма	Баланс моддасига н-н %	
“Товар белгиси” балансга қўйилмаган	№7БҲМС “Номоддий активлар”	250 000	0,8	Аҳамиятсиз
ЭҲМ дастури балансга қўйилмаган	№7БҲМС “Номоддий активлар”	500 000	1,6	Аҳамиятли

Айрим ҳолларда кишлоқ хўжалик корхоналарида тугалланган ишлаб чиқариш харажатларининг бир қисми таннархга олиб борилмасдан, тугалланмаган ишлаб чиқариш таркибига қўшилади. Бу биринчидан, махсулотлар таннархини сунъий равишда пасайтирилишига олиб келса, иккинчидан, молиявий ҳисобот кўрсаткичларининг бузиб кўрсатилишига олиб келади. Шунинг учун аудитор кишлоқ хўжалигида тугалланмаган ишлаб чиқаришни текширишда технологик жараёнларни, норма ва нормативларни, ҳақиқий харажатларни тасдиқловчи барча бухгалтерия ҳужжатларини синчиклаб текшириши лозим.

Диссертацияда хусусий капитал аудити иккита йўналиш бўйича: хусусий капитал ва унга тенглаштирилаётган манбаларга ажратилиб, уларни ҳисоб ва ҳисоботда акс эттириш бўйича амалдаги ҳуқуқий-меъёрий базага мослигини таҳлил қилиш мақсадга мувофиқлиги асосланди.

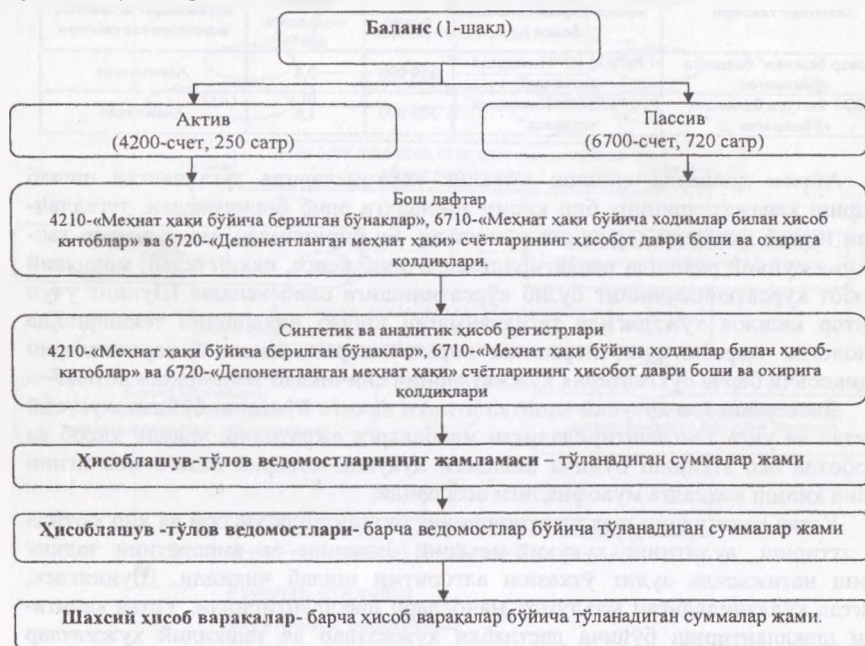
Устав капиталини шакллантиришнинг бухгалтерия ҳисоби ва ҳисоботида акс эттириш, аудитнинг ҳуқуқий-меъёрий базасини ва амалиётини тадқиқ қилиш натижасида аудит ўтказиш алгоритми ишлаб чиқилди. Шунингдек, аудитда қўлланиладиган маълумот манбалари шакллантирилди. Устав капиталини шакллантириш бўйича дастлабки ҳужжатлар ва ташкилий ҳужжатлар аудит объекти сифатида ўрганилиб, бир тизимга келтирилди. Устав капитали аудитида таъсис ҳужжатларини экспертизадан ўтказиш, корхона лицензияланган фаолият тури билан шуғулланган ҳолларда лицензион фаолият турлари ва лицензиялари мавжудлиги, мувофиқлиги ва қонунийлигини экспертизадан ўтказиш тартиби ишлаб чиқилди.

Устав капиталига таъсисчилар томонидан улушларни қўшиш муддати ва тўлиқлигини текшириш бўйича ишчи жаadwalар ва таклифлар тайёрланди.

Тадқиқот объекти сифатидаги меҳнатга ҳақ тўлаш аудити масалаларини ўрганиш уларнинг ўта мураккаблигини кўрсатди. Унда меҳнатнинг тавсифи, меҳнат харажатлари ва унинг натижаларини ўлчаш, баҳолаш, расценкалар, мукофотлар ва ҳоказоларни белгилаш билан боғлиқ ўзига хос тафсилотлари мавжуд. Шунинг учун аудитордан ушбу масалалар бўйича меъёрий база ва ҳисоб юритишнинг аҳолини аниқлаш, штатлар жаadwalи, корхона раҳбариятининг ходимларни ойлик маош тайинлаб ишга қабул қилиш тўғрисидаги буйруқлари (танлаб текширилади), тузилган пудрат шартномалари ва меҳнат битимлари; меҳнатга ҳақ тўлаш, мукофотлаш ва моддий ёрдам бериш

²³ Диссертант тадқиқотлари асосида тузилган.

тўғрисидаги низомларни ўрганиш талаб этилади. Сўнгра иш вақтини ҳисобга олиш табеллари ва ишбай ишлар учун нарядлар, ҳисоблашув-тўлов ва тўлов кайдномалари, меҳнатга ҳақ тўлаш, уни тартибга солиш билан боғлиқ бошқа ҳужжатларнинг расмийлаштирилиши текширилади (7-расм).



7-расм. Меҳнатга ҳақ тўлаш бўйича ҳисоб-китобларни текшириш алгоритми²⁴.

Вақтбай ҳақ тўланадиган ходимларга ҳисобланган иш ҳақини текшириш учун қуйидаги формула ишлаб чиқилди:

$$C_{и\kappa} = \frac{C_{\kappa\text{м}} \times B_{и}}{B_{\phi}} \quad (4)^{25}$$

Бу ерда $C_{и\kappa}$ – ҳисобланган иш ҳақи суммаси;
 $C_{\kappa\text{м}}$ – ходимнинг ойлик маоши;
 $B_{и}$ – иш вақти графиги бўйича бир ойда ишланган соат;
 B_{ϕ} – ойлик иш вақти фонди (соатда).

Ижро варақаси бўйича ушланган сумма ҳисоб-китобининг тўғрилигини текшириш учун қуйидаги формула ишлаб чиқилди.

$$C_{уш} = \frac{(C_x - C_{дс}) \times N}{100} \quad (5)^{26}$$

²⁴ Диссертант томонидан тузилган.

²⁵ Формула диссертант томонидан ишлаб чиқилган.

²⁶ Формула диссертант томонидан ишлаб чиқилган.

Бу ерда: $C_{yш}$ – ижро варақаси бўйича ушланадиган сумма;
 C_x – ходимга бир ой учун ҳисобланган умумий иш ҳақи суммаси;
 $C_{дс}$ – бир ойлик иш ҳақидан ушланган даромад солиғи суммаси;
 N – ушланадиган фоиз, %.

Ижтимоий суғурта ва таъминот фондларига туловлар ҳисобланиши, туланишини аудитдан ўтказишда қуйидагиларни бажариш лозим:

- хар бир фонд тури бўйича ва суғурта тури бўйича тўлов (бадал) ҳисоблаш учун қабул қилинган базанинг ишончилигини аниқлаш;

- тегишли фондлар бўйича суғурта бадаллари ставкаларини қўллашнинг тўғрилигини текшириш;

- ҳисоб-китобларни текшириш;

- суғурта бадалларини ҳисоблаш манбаларини текшириш.

Диссертацияда ушбу аудиторлик тартибини амалга ошириш учун текширув алгоритми ишлаб чиқилди.

Шундай қилиб, текширув якунида аудитор аниқланган тафовутларнинг ҳисобот кўрсаткичларига, муҳимлик даражасини ҳисобга олган ҳолда, қандай таъсир кўрсатишини аниқлайди.

Мол етказиб берувчи, пудратчи ва харидорлар билан ҳисоб-китоблар аудитининг мақсади, вазифалари таърифланиб, аудитда фойдаланиладиган маълумот манбалари шакллантирилди. Булар: ҳисобга олиш ва солиққа тортиш бўйича меъёрий ҳужжатлар; ҳисоб сиёсати тўғрисидаги буйруқ; бухгалтерия баланси; дебитор ва кредиторлар тўғрисидаги маълумотнома; дастлабки ҳужжатлар, аналитик ва синтетик ҳисоб регистрлари.

Ҳисоб-китоб муомалалари устидан ўрнатилган ички назоратни баҳолаш, аналитик ва синтетик ҳисоб регистрларини текшириш услуби ишлаб чиқилди:

- ҳисоб-китоб муносабатлари ва уларнинг сони;

- қўлланиладиган тўлов шакллари;

- аналитик ҳисобни юритиш тартиби;

- ностандарт бухгалтерия ёзувлари.

Мол етказиб берувчи ва пудратчилар, харидор ва буюртмачилар билан ҳисоб-китоблар корхоналар ҳўжалик фаолиятида энг кўп учрайдиган ҳисоб-китоблар бўлиб, текширишнинг қуйидаги асосий икки йўналиши асосланди:

- олинган моддий қийматликлар учун тўловлар ёки жўнатишган товарлар учун тушган суммаларнинг тўғрилигини аниқлаш;

- моддий қийматларни киримга олиш ва ҳисобдан чиқаришнинг тўлиқлигини текшириш.

Шунингдек, мол етказиб берувчилар ва пудратчилар билан ҳисоб-китобларни текшириш алгоритми ишлаб чиқилди. Ушбу алгоритм бўйича текширувлар юқоридан қуйига яъни: баланс, бош дафтар, синтетик ва аналитик ҳисоб регистрлари, тегишли дастлабки ҳужжатлар ҳамда мол етказиб бериш (хизмат кўрсатиш) шартномаси кетма-кетлигида текширишни услубий таъминлайди.

Даъво муддати ўтган ва ундириб олиш имкони бўлмаган қарзларнинг ҳисобдан ўчирилишини текширишда ЎЗР ФК 150-163 моддалари ва бошқа амалдаги меъёрий ҳужжатларнинг талабларига риоя қилинишини аниқлаш тавсия этилади.

Аудиторлик ҳисоботи ва хулосаси тузишга қўйиладиган асосий талаблар № 70 «Аудиторлик ҳисоботи ва молиявий ҳисобот тўғрисида аудиторлик хулосаси» АФМС да белгиланган. Лекин, бизнинг фикримизча, аудитни яқунлаш чоғида мазкур стандарт билан биргаликда қуйидаги стандартлардан ҳам фойдаланиш мақсадга мувофиқ:

- № 10 АФМС «Молиявий ҳисобот таркибидаги бошқа маълумотлар»;
- № 16 АФМС «Эксперт ишидан фойдаланиш»;
- № 25 АФМС «Аудиторлик текшируви ўтказилаётганда ҳуқуқий-меъёрий ҳужжатларга риоя этилишини текшириш»;
- № 80 АФМС «Махсус саволни текшириш натижалари бўйича аудиторнинг ҳисоботи».

Аудиторлик ҳисоботи ва хулосаси бўйича халқаро ва миллий стандартлар қоидаларининг киёсий таҳлили уларнинг умумий ҳолда ўхшашлигини кўрсатди (4-жадвал). Сўнггисининг ҳуқуқий макomini мустаҳкамлаш ва нуфузини ошириш учун Давлат назорат органлари топшириғига биноан ўтказилган аудиторлик текшируви натижалари бўйича тузилган аудиторлик хулосаси Ўзбекистон Республикаси ҳўжалик-процессуал қонунчилигига мувофиқ тайинланган экспертиза хулосасига тенглаштирилиши лозим.

Бунинг учун Ўзбекистон Республикаси «Аудиторлик фаолияти тўғрисида»ги қонуннинг 19-моддасига «назорат қилувчи ёки ҳуқуқни муҳофаза қилиш органларининг ташаббусига кўра ўтказилган аудиторлик текшируви бўйича тузилган аудиторлик хулосаси процессуал қонунчиликка мувофиқ тайинланган экспертиза хулосасига тенглаштирилади» деган қўшимча қиритишни таклиф этамиз.

4-жадвал

Аудиторлик ҳисоботи бўйича халқаро ва миллий стандартларнинг киёсий таҳлили²⁷

№ 700 АХС "Молиявий ҳисобот бўйича аудиторлик хулосаси"	№ 70 АФМС "Аудиторлик ҳисоботи ва молиявий ҳисобот тўғрисида аудиторлик хулосаси"
Элементлари:	Элементлари:
-номи -адресат -кириш қисми (аудит қилинган ҳисобот; субъект ва аудитор масъулияти); -иш ҳажми (АХСга ёки миллий стандартта); -хулоса қисми; -сана; -аудитор имзоси	-номи; -адресат; -кириш қисми; -таҳлил қисми; -яқуний қисм; -аудиторлик хулосасини бериш санаси; -аудиторлик ташкилотининг манзили; -аудиторлик ташкилоти раҳбари ва аудиторларнинг имзолари

Ўзбекистон Республикаси «Аудиторлик фаолияти тўғрисида» қонуни ва ҳўжалик-процессуал кодекси тегишли моддаларини мувофиқлаштириш мақсадида сўнггисининг VI боб 69-«Экспертнинг хулосаси» моддасига «назорат

²⁷ Диссертант томонидан тузилган.

қилувчи ёки ҳуқуқни муҳофаза қилиш органларининг ташаббусига кўра ўтказилган аудиторлик текшируви бўйича тузилган аудиторлик хулосаси экспертнинг хулосаси деб тан олинади» деган кўшимча киритишни таклиф қиламиз.

3. ХУЛОСА

Диссертация ишини бажариш натижасида қуйидаги илмий хулосалар шакллантирилди:

1. Аудиторлик фаолиятининг халқаро амалиёти тадқиқ қилиниб, уни ҳуқуқий-меъёрий тартибга солиш: Англо-америка ва Евро-осиё тизимларига ажратилди. Ушбу тизимлардан республикамиздаги аудиторлик фаолиятида фойдаланиш имкониятлари аниқланди ва халқаро ҳамжамиятга уйғунлашуви тавсифланди.

Аудиторлик фаолияти тўртта: илмий ва махсус билимлар соҳаси; амалий иш соҳаси; ҳуқуқий-меъёрий тартибга солиш ва бошқарув учун фойдаланиладиган ахборот тизимлари сифатида турқумланди.

2. Аудиторлик фаолиятининг моҳиятини ва эволюциясини назарий тадқиқ қилиш натижасида «аудиторлик фаолияти», «аудиторлик ташкилотларининг фаолияти», «аудиторлик текшируви», «аудит» тушунчаларига аниқлик киритилди ва таърифланди.

Ўзбекистон Республикаси «Аудиторлик фаолияти тўғрисида»ги қонунининг 2-«Аудиторлик фаолияти» моддасини 5.1«Аудиторлик ташкилотларининг фаолияти» деб номлаш ва уни 5-«Аудиторлик ташкилоти» моддасидан кейин келтириш тавсия этилди.

Қонунга янги «Аудиторлик фаолияти» номли 2-моддани қуйидаги таҳрирда киритиш таклиф қилинди: «Аудиторлик фаолияти деганда аудиторлик соҳасига доир ҳуқуқий-меъёрий базани шакллантириш ва такомиллаштириш, аудиторлар тайёрлайдиган муассасаларни ва аудиторлик ташкилотларини лицензиялаш, аудиторларни тайёрлаш, сертификациялаш ва малакасини ошириш, бевосита аудитни амалга ошириш ҳамда аудиторлик ташкилотлари фаолиятини назорат қилиш билан боғлиқ фаолият тушунилади».

Ҳуқуқни муҳофаза қилиш органларининг ташаббусига кўра ўтказиладиган аудит бўйича тузилган аудиторлик хулосасининг ҳуқуқий мақомини ошириш мақсадида Ўзбекистон Республикаси Жиноят-процессуал кодексининг 184-«Экспертнинг хулосаси» моддасига қуйидаги таҳрирда кўшимча киритиш тавсия этилади: «ҳуқуқни муҳофаза қилиш органларининг ташаббусига кўра ўтказилган аудит натижалари бўйича тузилган аудиторлик хулосаси экспертнинг хулосасига тенглаштирилади». «Аудиторлик фаолияти тўғрисида»ги қонуннинг 19-«Аудиторлик хулосаси» моддасига қуйидаги мазмунда кўшимча киритилишини тавсия этилади: «ҳуқуқни муҳофаза қилиш органларининг ташаббусига кўра ўтказилган аудиторлик текшируви натижалари бўйича тузилган аудиторлик хулосасининг мақоми жиноят-процессуал кодекси бўйича тайинланган эксперт хулосасига тенглаштирилади».

Шунингдек, 5- ва 25- моддаларнинг айрим қоидаларини қуйидаги таҳрирда ўзгартиришни таклиф қиламиз:

- 5-модда 1-банди «Аудиторлик ташкилоти аудит ўтказишни амалга ошириш учун лицензияга эга бўлган юридик шахсдир»;

- 21-модда номини «Аудит ўтказишни амалга ошириш ҳукуқини лицензиялаш» деб ўзгартириш, 1-бандни «Аудит махсус рухсатнома асосида амалга оширилади» деган тахрирда бериш.

3. Аудиторлик фаолияти илмий ва махсус билимлар соҳаси, яъни ўқув фанларининг мустақил тармоғи сифатида ўзининг назарий асослари, мақсади, вазифалари, тамойиллари, категориялари, функциялари, предмети ва методига эгаллиги илмий асосланди, иқтисодий-ҳуқуқий билим соҳаларининг фанлари билан ўзаро алоқадорлиги тавсифланди.

Мамлакатимизда аудиторлик фаолиятининг ривожланишига тўсқинлик қилаётган куйидаги ҳолатлар очиб берилди:

- аудиторлик фаолияти миллий стандартларининг айримлари халқаро стандартлар талабларига тўлиқ жавоб бермайди ва услубий жиҳатдан етарли даражада асосланмаган;

- аудиторлик хизмати бозорида уларга бўлган ҳақиқий талаб ҳозирга қадар аниқ эмас. Иқтисодиётда мажбурий аудитдан ўтиши лозим бўлган ва ўз ҳисоботларини эълон қилмаётган хўжалик юритувчи субъектлар учрайди;

- аудиторлик хизматларига талаблар ўсиб бормокда ва яқин келажакда мамлакатимиздаги аудиторлик ташкилотларининг сони ўсиб бераётган эҳтиёжни қондирмаслиги мумкин.

4. «Ўзбекистон аудиторларининг касб ахлоқи кодекси» 4-моддасига қўшимча киритиш таклиф этилди:

- «Куйидаги ҳолларда мижоз корхоналарнинг махфий ахборотларини чоп этиш, ошқор қилиш профессионал этикани бузиш ҳисобланмайди;

- Ўзбекистон Республикаси аудиторлик фаолияти миллий стандартларига риоя қилишда;

- судлашув жараёнларида аудиторларнинг профессионал манфаатларини ҳимоя қилишда;

- ташкилот, иштирокчи ёки ҳуқуқни муҳофаза қилувчи орган томонидан ўтказилган сўров ёки тергов жараёнида саволларга жавоб беришда».

Кодекс лойиҳасининг 15-моддаси матни унинг мазмунини тўлиқ очиб бермайди. Шу боисдан, уни куйидаги мазмунда баён қилишни таклиф этамиз:

«Аудиторлар ҳамкасблари билан яхши муносабатда бўлишлари, улар билан аудиторлик тажрибаларини алмашишлари, улар фаолиятини асоссиз танқид қилишдан тийилиши лозим. Ҳамкасбларининг камчиликларини кўрсатиш дўстона ва самимий тарзда бўлиши керак. Иш жараёнида вужудга келган қелишмовчиликларни профессионал даражада ҳал этиш лозим».

5. Аудиторлик далиллар, муҳимлик, аудиторлик rischi, аудиторлик танлаш ва аудиторлик ҳулосаси каби аудитнинг категориялари илмий-назарий, услубий жиҳатлари бўйича тадқиқ қилиниб, уларнинг узвий алоқадорлиги асосланди.

Аудиторлик далиллари бўйича хориж амалиёти ва мамлакатимиз тажрибасини, уларни турқумлаш мезонлари, тўплаш ва қўллаш услубларини тадқиқ қилиш натижасида ушбу категория янгича таърифланди: «аудиторлик

далиллар – аудиторлик ташкилоти томонидан аудитни режалаштириш, ўтказиш ва яқунлаш жараёнида тўпланган ахборотлар ҳамда уларни таҳлил қилиш натижалари бўлиб, аудиторлик хулосасини тузишда асос ҳисобланади”.

Аудиторлик далилларининг аудиторлик рискени пасайтиришдаги аҳамияти асосланди ва эксперт хизматидан аудиторлик далили сифатида фойдаланиш жараёнини услубий-меъёрий таъминлаш учун иш ҳужжатларининг намунавий шакллари ишлаб чиқилди.

Муҳимлик даражасини таҳлил қилишда молиявий ҳисоботда учрайдиган хатолар ва суиистеъмолликлар таснифланди. Шу асосида муҳимлик даражаси ва аудиторлик хулосасининг шакли ўртасидаги алоқадорлик асосланди. Муҳимлик даражасини аниқлашда фойдаланиладиган аҳамиятли кўрсаткичлари ва уларга нисбатан қўлланиладиган муҳимлик даражасининг фониз кўрсаткичлари тавсия қилинди.

Шунингдек, муаллиф томонидан ушбу тавсияга муайян шароитларда ўзгартиришлар киритишнинг йўналишлари ишлаб чиқилди. Шу билан бирга, муҳимлик даражасини ҳисоб-китоб қилиш услуби шакллантирилди, яъни тўртта ҳисоб-китоб усуллари таклиф қилинди ва улар аниқ корхона мисолида асосланди.

Аудиторлик рискларни пасайтиришнинг йўллари унинг маълум модели ($DAR=IRxCRxDR$) бўйича тадқиқ қилинди. Аудиторлик rischi ва унинг даражаси компонентлар бўйича аудиторлик далилларни тўплаш орқали пасайтириш омиллари очиб берилди.

Тайёрланган молиявий ҳисоботдаги маъмурият томонидан тасдиқлашлар моҳиятини, аудиторлик далилларнинг моҳияти, зарурлиги ва уларни тўплаш усуллари тадқиқ қилиниб, ахборот рискининг, тадбиркорлик рискининг таркибий қисми ҳисобланган аудиторлик рискени пасайтиришнинг кучли омили эканлиги асосланди.

6. Аудиторлик хизмати бозорида аудиторлик ташкилоти билан мижоз корхона муносабатларини расмийлаштиришни услубий таъминлаш учун «Аудит ўтказишга розилик тўғрисида ёзма мажбурият» номли АФМС лойиҳаси ишлаб чиқилди. Ушбу АФМСнинг мазмунига қуйидагиларни киритиш таклиф этилди:

- аудит объектларининг баёни, чегаралари;
- тақдим этиладиган ахборот учун мижознинг жавобгарлиги;
- аудиторга зарур ахборотларни олиш учун шароитни таъминлаш;
- тижорат сирини сақлаш бўйича аудиторлик ташкилотининг мажбурияти;
- аудитор ишининг натижалари бўйича ҳисобот шаклининг баёни;
- аудиторлик хизмати учун ҳақ тўлаш шартлари.

Аудитни режалаштиришда №3-«Аудитни режалаштириш» номли АФМС билан бирга №6-«Аудитни ҳужжатлаштириш», №9-«Муҳимлик ва аудиторлик rischi», №14-«Аудиторлик танлаш» ва бошқа зарур АФМСлар ҳамда меъёрий ҳужжатлар талабларини ўрганиш зарурати асосланди. Мижоз-корхонада аниқланган ҳар бир аудит объекти бўйича алоҳида умумий режа ва иш дастури тузиш тавсия қилинди.

7. Асосий воситалар аудитида аудит мақсади ва вазифалари белгиланиб, ўрганиладиган масалалар ва маълумот манбалари шакллантирилди. Аудитни бошлашдан олдин мазкур объект бўйича ички назоратнинг аҳолини тест усулида аниқлаш зарурати асосланиб, 20 та саволдан иборат тест жадвали тавсия этилди. Бу нафақат ички назорат тизимининг ишончилигини баҳолаш, балки аудит дастурига тузатиш киритишга ҳам имкон беради. Диссертацияда асосий воситаларга доир молиявий ҳисобот ахборотларининг шаклланиш тизимини индуктив ва дедуктив метод бўйича текшириш учун ишчи жадваллар, умумий аудит алгоритми ишлаб чиқилди. Шунингдек, асосий воситаларга эскириш ҳисоблашда учрайдиган камчиликларни умумлаштириш ва туркумлаш учун иш жадвали тавсия этилди. Номоддий активлар аудитининг тузилмаси ва устувор йўналишларини тадқиқ қилиш асосида уларни бир бутун тизимга солинган объект сифатида аудиторлик текширувидан ўтказиш босқичлари ишлаб чиқилди.

8. Товар-моддий захиралар аудит бўйича хориж тажрибасини ўрганиш ҳамда бухгалтерия ҳисобининг халқаро стандартлари (IAS-2) ва 4-«Товар-моддий захиралар» номли бухгалтерия ҳисоби миллий стандарти (№4 БҲМС) тамойилларини қиёсий таҳлил қилиш асосида қуйидаги хулосалар шакллантирилди:

Халқаро стандартларнинг асосий қоидалари №4-«Товар-моддий захиралар» номли БҲМСда ўз аксини топган ва товар-моддий қийматликларнинг кирими ва чикимини баҳолашда ўхшашлигидан далолат беради. Лекин умумий қоидалар ва тамойилларнинг ўхшашлиги билан биргаликда ушбу ҳужжатлар мазмунида фарқлар мавжудлиги асосланди. Захираларнинг ўзига хос тури – тугалланмаган ишлаб чиқаришни текширишнинг услубий жиҳатларини такомиллаштириш бўйича тавсиялар ишлаб чиқилди.

9. Хусусий капитал аудитида уни иккита йўналишга: хусусий капитал ва унга тенглаштириладиган манбаларга ажратиб, уларни ҳисоб ва ҳисоботда акс эттириш бўйича амалдаги ҳуқуқий-меъёрий базага мослигини таҳлил қилиш мақсадга мувофиқлиги асосланди.

Устав капиталини шакллантиришнинг ҳуқуқий-меъёрий базасини, бухгалтерлик амалиётини, аудит ўтказиш услубиёти ҳамда амалиётини тадқиқ қилиш натижасида аудит алгоритми ишлаб чиқилди. Устав капиталига таъсисчилар томонидан улушларни қўшиш муддати ва тўлиқлигини текшириш бўйича ишчи жадваллар ва таклифлар тайёрланди.

10. Диссертацияда меҳнат ҳақи бўйича ҳисоб-китоблар алоҳида объект сифатида аудитнинг аниқ мақсади ва вазифалари шакллантирилиб, меъёрий ҳужжатлар пакети, синтетик ва аналитик ҳисоб регистрлари ҳамда дастлабки ҳужжатлар бир тизимга келтирилди. Вактбай ҳақ тўланадиган ҳодимларга ҳисобланган иш ҳақини текшириш учун формула тавсия қилинди.

Меҳнат ҳақи бўйича ҳисоб ахборотларининг шаклланиши яхлит тизим сифатида ўрганилиб, диссертацияда ҳисоб-китобларни текшириш алгоритми ишлаб чиқилди. Бу алгоритм меҳнат ҳақига оид дастлабки ҳужжатлаштиришдан тортиб, то синтезланган молиявий ахборот шаклида тақдим этиладиган балансгача бўлган бутун ахборот тизимини қуйидан юқорига ва аудит

тамойилларини таъминлайдиган текширув ўтказишга имкон беради. Ижро варакаси бўйича иш ҳақидан ушланган сумма ҳисоб-китобининг тўғрилигини текшириш учун формула тавсия этилди. Шунингдек, иш ҳақиға нисбатан ажратмалар ва мажбурий тўловлар тўғрилигини текшириш алгоритмлари ишлаб чиқилди.

11. Мол етказиб берувчи, пудратчи ва харидорлар билан ҳисоб китоблар аудитининг мақсади таърифланиб, вазифалари ишлаб чиқилди. Аудитда фойдаланиладиган маълумот манбалари шакллантирилди. Ҳисоб-китоб муомалалари устидан ўрнатилган ички назоратни баҳолаш, аналитик ва синтетик ҳисоб регистрларини текшириш услуги ишлаб чиқилди.

Мол етказиб берувчи ва пудратчилар, харидор ва буюртмачилар билан ҳисоб-китоблар корхоналар хўжалик фаолиятида кўп учрайдиган ҳисоб-китоблар бўлиб, текширишни иккита йўналишда амалға ошириш таклиф қилинди. Мазкур ҳисоб-китобларни текшириш алгоритмлари ишлаб чиқилди.

12. Диссертацияда давлат органлари топшириғиға биноан ўтказилган аудиторлик текшируви натижалари бўйича тузилган аудиторлик хулосасини Ўзбекистон Республикаси процессуал конунчилиғиға мувофиқ тайинланган экспертиза хулосасиға тенглаштириш бўйича амалий таклифлар тайёрланди:

Шу мақсадда Ўзбекистон Республикаси «Аудиторлик фаолияти тўғрисида»ги конуни 19-моддасиға «назорат қилувчи ёки ҳуқуқни муҳофаза қилиш органларининг ташаббусиға кўра ўтказилган аудиторлик текшируви бўйича тузилган аудиторлик хулосаси хўжалик-процессуал конунчилиғиға мувофиқ тайинланган экспертиза хулосасиға тенглаштирилади»; Ўзбекистон Республикаси хўжалик-процессуал кодексига эса «назорат қилувчи ёки ҳуқуқни муҳофаза қилиш органларининг ташаббусиға кўра ўтказилган аудиторлик текшируви бўйича тузилган аудиторлик хулосаси экспертнинг хулосаси деб тан олинади» деган қўшимчалар киритиш таклиф қилинди.

4. ЭЪЛОН ҚИЛИНГАН ИШЛАР РЎЙХАТИ

Монография ва илмий журналлардаги мақолалар

1. Дўсмуратов Р.Д. Аудиторлик фаолияти: назария, услубиёт ва амалиёт. Монография, -Тошкент, 2007. -276 б.
2. Дўсмуратов Р.Д. Сагидулин Ф. Налоговые аспекты аудита основных средств// Рынок, деньги и кредит. - Тошкент, 1998. №4, - С.40-43
3. Дўсмуратов Р.Д. Асосий воситалар аудитини ташкил этиш// Иқтисод ва ҳисобот . - Тошкент, 1998. №7, - Б.57-59.
4. Дўсмуратов Р.Д., Машарипов А. Аудиторлик рискни камайтиришға таъсир кўрсатадиган шарт-шароитлар// Ўзбекистон иқтисодий ахборотномаси, - Тошкент, 2002, №10-11, - Б.42-44
5. Дўсмуратов Р.Д. Аудитни режалаштириш ёки унинг аграр сектор корхоналари фаолиятиға хос хусусиятлари// Ўзбекистон кишлoқ хўжалиғи . - Тошкент, 2002, №6, - Б.12-14
6. Дўсмуратов Р.Д. Аудиторлик фаолиятида муҳимлик даражасини аниқлаш ва қўллаш услуги// Бозор, пул ва кредит, - Тошкент, 2003, №1, - Б.40-43.

7. Дўсмуратов Р.Д. Аудитни режалаштиришнинг муҳим босқичи // Ўзбекистон иқтисодий ахборотномаси, - Тошкент, 2003, №3, - Б.29–31.
8. Дўсмуратов Р.Д. Аудиторлик фаолияти эволюцияси// Бозор, пул ва кредит, - Тошкент, 2003, №3, - Б.32–35
9. Дўсмуратов Р.Д. Мехнат хаки бўйича ҳисоб-китоблар аудити // Ўзбекистон иқтисодий ахборотномаси, - Тошкент, 2003, №3, - Б.47–49.
10. Дўсмуратов Р.Д. Аудиторлик касбининг ахлокий масалалари// Ўзбекистон иқтисодий ахборотномаси, - Тошкент, 2003, №10, - Б.16-17
11. Дўсмуратов Р.Д. Аудиторлик ташкилотларининг касбий хизматлари// Бозор, пул ва кредит, - Тошкент, 2003, №8, - Б.41–44.
12. Дўсмуратов Р.Д. Харажатлар ва таннарх аудитининг айрим масалалари // Ўзбекистон кишлоқ хўжалиги, - Тошкент, 2003, №8, - Б.9–11.
13. Дўсмуратов Р.Д., Файзиёва Г. Ички аудит: хориж тажрибаси ва унинг аграр сектордаги истикболи// Ўзбекистон кишлоқ хўжалиги, - Тошкент, 2003, №11, - Б.6–8
14. Дўсмуратов Р.Д., Исаков А.И. Товар-моддий захиралар аудити // Ўзбекистон кишлоқ хўжалиги, - Тошкент, 2004. №12, - Б.13-14.
15. Дўсмуратов Р.Д., Бурдина Е.В. Совершенствование аудита расчетов с подотчетными лицами// Рынок, деньги и кредит, - Ташкент, 2005. №7 (98), - С.46-49
16. Дўсмуратов Р.Д., Ибрагимов А.К. Аудит в Узбекистане // Вопросы экономических наук. - Москва, 2006 г. №3, - С.165-166.
17. Дўсмуратов Р.Д. Некоторые вопросы разработки и внедрения национальных стандартов аудита в Узбекистане// Вопросы экономических наук. - Москва, 2006 г. №3,- С. 151-152.
18. Дўсмуратов Р.Д. Бурдина Е.В. Организация и проведение аудита расчетов по оплате труда // Рынок, деньги и кредит, - Тошкент, 2006 №9, - С.61-63.
19. Дўсмуратов Р.Д., Шамшетов А. Молиявий натижалар аудитининг муҳим объекти // Бозор, пул ва кредит, -Тошкент, 2007. -№6 - Б. 38-41 б.

Илмий-амалий конференция тезислари

20. Дўсмуратов Р.Д. Аудитда жиддий(муҳим)лик ва уни аниқлаш //Ўзбекистон Республикаси Банк-Молия тизимининг институционал ривожланиши жараёнида халқаро тажрибадан фойдаланиш: Халқаро илмий-амалий конференция материаллари. -Ташкент, 2002. -Б.123-125.
21. Дўсмуратов Р.Д. Становление и развитие аудиторской деятельности в Узбекистане//Германская служба академических обменов. «Узбекистан-Германия: Развитие академического обмена в сфере образования и науки: Семинар стипендиатов DAAD в Узбекистане. -Ташкент, 2003. -С.44-51.
22. Дўсмуратов Р.Д. Банк кредитлари ва қарзлар бўйича ҳисоб-китоблар аудити//Ўзбекистон Банк-Молия тизимини ислоҳ қилишни чуқурлаштириш муаммолари ва унинг иқтисодий ривожланишига таъсирини кучайтириш: Халқаро илмий-амалий конференция материаллари. -Ташкент, 2003. -Б.521-525.
23. Дўсмуратов Р.Д. Аудиторская деятельность в Узбекистане на пути мировой интеграции //Совершенствование хозяйственного учета, анализа и аудита в

- условиях рынка: Материалы международной научно-практической конференции. -Астрахань. 2004. С.48-52
24. Дўсмуратов Р.Д. Аудитда эксперт хизматидан далил сифатида фойдаланиш //Ўзбекистон Республикаси иқтисодиёти ўсишини таъминлашда молия-кредит механизмларининг самарадорлигини ошириш муаммолари: Халқаро илмий-амалий конференция. -Тошкент - 2004. Б.408-411
25. Дўсмуратов Р.Д., Бегимов Б. Харидорлар ва буюртмачилар билан ҳисоб-китоблар аудитини ташкил этиш//Ўзбекистон Республикаси иқтисодиёти ўсишини таъминлашда молия-кредит механизмларининг самарадорлигини ошириш муаммолари: Халқаро илмий-амалий конференция. -Тошкент - 2004. Б.411-413.
26. Дўсмуратов Р.Д., Бурдина Е.В. Организация аудита расчетов по оплате труда и прочим операциям//Проблемы углубления реформ в банковской и финансовой системах Республики Узбекистан: Материалы международной научно-практической конференции. -Ташкент, 2005. -С. 389-391.
27. Дўсмуратов Р.Д., Шамшетов А. Фойда солиғи аудитининг асосий йўналишлари ва босқичлари //Мустақиллик йилларида Ўзбекистон Республикаси Банк-молия тизимининг ривожланиши: Халқаро илмий-амалий конференцияси. -Тошкент - 2006. -Б.253-254.
28. Дўсмуратов Р.Д. Аудит илмий ва махсус билимлар соҳаси // Иқтисодий ислохотларни чуқурлаштиришда корпоратив бухгалтерия ҳисоби ва аудитнинг асосий йўналишлари: Республика илмий-амалий конференцияси, - Тошкент, 2006, -Б.103-105.

Дарслик, ўқув ва услубий ишлар

29. Дўсмуратов Р.Д. Асосий воситалар аудитни ташкил этиш. Рисола. РИНТИ «Узагроинформ». –Тошкент- 1998. -32 б.
30. Дўсмуратов Р.Д. Аудиторлик текширувларини яқунлаш, аудиторлик ҳисоботи ва ҳулосасини тузиш. Рисола. Тошкент - 2002. -20 б.
31. Дўсмуратов Р.Д. Аудит асослари. Дарслик. Тошкент: Ўзбекистон миллий энциклопедияси, 2003.-612 б.
32. Дўсмуратов Р.Д. Аграр сектор корхоналарида ички аудит хизматини ташкил этиш бўйича тавсиянома. -Тошкент –2003 й. -14 б.
33. Дўсмуратов Р.Д. Аудит фанидан чизмалар, жадваллар ва формулалар (интерактив усулида ўқитиш бўйича услубий кўлланма). -Тошкент – 2004.-54 б.
34. Дўсмуратов Р.Д., Исмоилов Қ., Бойжонов С., Тажекеев З. Аудит. Ўқув-услубий кўлланма. -Нукус. “Қорақалпоғистон”, 2006 й. -64 б.

Иктисод фанлари доктори илмий даражасига талабгор Р.Д.Дусмуратовнинг 08.00.08-
“Бухгалтерия ҳисоби, иктисодий таҳлил ва аудит” ихтисослиги бўйича
“Ўзбекистонда аудиторлик фаолиятининг шаклланиши ва унинг услубиётини
такомиллаштириш” мавзусидаги диссертацияси

РЕЗЮМЕ СИ

Таянч сўзлар: аудиторлик фаолияти аудит, ҳуқуқий – меъёрий база, аудит стандартлари, аудиторлик текшируви, профессионал хизматлар, аудиторлик далиллар, муҳимлик ва риск, ички хўжалик rischi, назорат rischi, аниқланмаслик rischi, аудиторлик танлаш, аудитни режалаштириш, аудиторлик муолажалари, аудиторлик ҳисоботи, аудиторлик хулосаси.

Тадқиқот объектлари: аудиторлик фаолиятини тартибга солиш тизимидаги давлат органлари, жамоат профессионал ташкилотлари ва аудиторлик ташкилотлари.

Ишнинг мақсади: аудиторлик фаолиятига яхлит, тизимли ёндашувларнинг методологик асосларини такомиллаштириш юзасидан илмий таклиф ва амалий тавсиялар ишлаб чиқишдан иборат.

Тадқиқот методлари: илмий абстракциялаш, иктисодий ва мантикий усуллар, гуруҳлаш, таккослаш, анализ ва синтез, индукция ва дедукция, монографик кузатиш ва иктисодий таҳлил усуллари.

Олинган натижалар ва уларнинг янгилigi: аудиторлик фаолиятининг илмий ва махсус билимлар соҳаси, ҳуқуқий-меъёрий ва ахборот тизими ҳамда амалий фаолият сифатидаги концепцияси ишлаб чиқилган; аудитнинг ҳуқуқий-меъёрий тизимини такомиллаштириш бўйича қонунчилик ва меъёрий ҳужжатларга ўзгартириш ва қўшимчалар таклиф қилинган; аудиторлик далиллари таснифланган ва эксперт ишидан далил сифатида фойдаланишнинг услубий-меъёрий асослари ишлаб чиқилган; муҳимлик ва риск категориялари янгича таърифланиб, уларни ҳисоблаш усуллари ва қўллаш тартиби бўйича тавсиялар ишлаб чиқилган; аудитни режалаштиришнинг услубий жиҳатларини такомиллаштириш бўйича таклифлар берилган; асосий воситалар, номоддий активлар ва товар-моддий захиралар аудити услубиётини такомиллаштириш бўйича таклиф ҳамда тавсиялар ишлаб чиқилган; хусусий капитал, меҳнат ҳақи, мол етказиб берувчи, пудратчи ва харидорлар билан ҳисоб-китоблар аудитини такомиллаштириш бўйича тавсиялар берилган; аудитни яқунлаш ва натижаларидан фойдаланиш бўйича амалий тавсиялар ишлаб чиқилган.

Амалий аҳамияти: ишлаб чиқилган илмий таклифлар ва амалий тавсиялар Ўзбекистон Республикаси Молия вазирлиги, ҳуқуқни муҳофаза қилиш ва давлат назорат органлари, жамоат профессионал ташкилотлари ва бевосита аудиторлик ташкилотлари фаолиятини тартибга солиш амалиётини такомиллаштиришда қўлланилиши мумкин.

Татбиқ этиш даражаси ва иктисодий самарадорлиги: муаллифнинг илмий таклифлари ва амалий тавсиялари Ўзбекистон Республикаси Олий Мажлисининг Қонунчилик палатаси, Молия вазирлиги, Аудиторлар палатаси, «AGRO-PLUS US AUDIT» аудиторлик компанияси томонидан амалиётга татбиқ этиш учун қабул қилинган. Олий ўқув юртрларида “Аудит” ва “Амалий аудит” фанларини ўқитишда фойдаланилмоқда.

Қўлланиш соҳаси: Ўзбекистон Республикаси Молия вазирлиги, Ўзбекистон аудиторлар палатаси, Ўзбекистон бухгалтерлар ва аудиторлар миллий ассоциацияси, аудиторлик ташкилотлари, олий ўқув юртрлари.

РЕЗЮМЕ

диссертации Р.Д.Дусмуратова на тему: «Становление аудиторской деятельности в Узбекистане и совершенствование её методологии» на соискание ученой степени доктора экономических наук по специальности 08.00.08 – «Бухгалтерский учет, экономический анализ и аудит»

Ключевые слова: аудиторская деятельность, аудит, нормативно – правовая база, стандарты аудита, аудиторская проверка, профессиональные услуги, аудиторские доказательства, существенность и риск, внутрихозяйственный риск, риск контроля, риск необнаружения, аудиторская выборка, планирование аудита, аудиторские процедуры, аудиторский отчет, аудиторское заключение.

Объекты исследования: государственные органы в системе регулирования аудиторской деятельности, общественные профессиональные организации и аудиторские организации.

Цель работы: разработка научных предложений и практических рекомендаций по совершенствованию методологических основ комплексного и системного подхода к аудиторской деятельности.

Метод исследования: научная абстракция, экономические и логические методы, группировка, сравнение, анализ и синтез, индукция и дедукция, монографическое наблюдение и методы экономического анализа.

Полученные результаты и их новизна: разработана концепция аудиторской деятельности как области научных и специальных знаний, нормативно-правовой и информационной системы, а также практической деятельности; внесены изменения и дополнения в законодательство и нормативные документы по совершенствованию нормативно-правовой системы регулирования аудита; классифицированы аудиторские доказательства и разработаны нормативно-методические основы использования услуг эксперта в качестве доказательств; даны новые определения категорий существенности и риска, предложены методические рекомендации по их исчислению и применению в аудите; даны предложения по совершенствованию методики планирования аудита; разработаны предложения и рекомендации по совершенствованию методики аудита основных средств, нематериальных активов и товарно-материальных запасов; даны предложения и рекомендации по совершенствованию аудита собственного капитала, расчетов по оплате труда, с поставщиками, подрядчиками и покупателями; разработаны практические рекомендации по завершению и реализации результатов аудита.

Практическая значимость: разработанные научные выводы и практические предложения могут быть использованы для совершенствования деятельности по регулированию аудиторской деятельности Министерства Финансов Республики Узбекистан, правоохранительных и контролирующих органов, профессиональных общественных организаций и непосредственно практики аудиторских организаций.

Степень внедрения и экономическая эффективность: научные предложения и практические рекомендации автора приняты для внедрения в практическую деятельность Законодательной Палатой Олий Мажлиса, Министерства Финансов, Палатой Аудиторов Республики Узбекистан и аудиторской компанией «AGRO-PLUS US AUDIT». Результаты исследования используются в вузах страны в процессе преподавания курсов: «Аудит» и «Практический аудит».

Область применения: Министерство Финансов, Палата аудиторов, Национальная Ассоциация бухгалтеров и аудиторов Республики Узбекистан, аудиторские организации, высшие учебные заведения.

RESUME

Thesis of R.D. Dusmuratov on the scientific degree competition of the doctor of sciences in economic, speciality 08.00.08 – «Accounting, economic analysis and audit», subject: **“Becoming of auditor activity in Uzbekistan and perfection of its methodology”**

Key words: audit activity, audit, normative - legal base, standards of audit, audit check, professional services, audit evidence, materiality and risk, internal risk, the control risk, detection risk, audit sampling, planning of audit, audit procedures, the auditor's report, the auditor's conclusion.

Subject of the inquiry: the government institutions in system of regulation of audit activity, the public professional organizations and the audit organizations.

Aim of the inquiry: development of scientific offers and practical recommendations on perfection methodological bases of the complex and system approach to audit activity.

Method of the inquiry: scientific abstraction, economic and logic methods, a grouping, comparison, the analysis and synthesis, an induction and deduction, monographic supervision and methods of the economic analysis.

The results achieved and their novelty: the concept of audit activity as areas of scientific and special knowledge, normative-legal and information system, and also practical activities is developed; and additional changes are brought in the legislation and normative documents on perfection of normative-legal system of regulation of audit; audit evidence are classified and normative-methodical bases of use of services of the expert are developed as evidence; new definitions of categories of materiality and risk are given, methodical recommendations on their calculation and application in audit are given; offers on perfection of a technique of planning of audit are given; offers and recommendations on perfection of a technique of audit of the basic means, intangible actives and commodity-material stocks are developed; offers and are given to the recommendation on perfection of audit of shareholder's capital, calculations on a payment, with suppliers and buyers; practical recommendations on end and realizations of results of audit are developed.

Practical value: the produced scientific conclusions and practical offers can be used for perfection of activity on regulation of auditor activity of the Ministry of Finance of Republic Uzbekistan, law-enforcement and supervising bodies, professional public organizations and directly practice of the auditor organizations.

Degree of embed and economic effectivity: a number of recommendations and practical offers of the author are accepted for introduction in practical activities by Legislative Chamber Supreme Soviet, the Ministry of Finance, Chamber of Auditors of Republic Uzbekistan and the audit company «AGRO-PLUS US AUDIT». Results of research can be used in high schools of the country during teaching disciplines “Audit” and “Practical audit”.

Sphere of usage: the Ministry of Finance, Chamber of auditors, National Association of accountant and auditors of Republic Uzbekistan, the audit organizations, higher educational institutions.

Таддикотчи: