

ТОШКЕНТ МОЛИЯ ИНСТИТУТИ
ҲУЗУРИДАГИ ИЛМИЙ ДАРАЖАЛАР БЕРУВЧИ
DSc.03/30.12.2020.I.17.01 РАҚАМЛИ ИЛМИЙ КЕНГАШ

ТОШКЕНТ МОЛИЯ ИНСТИТУТИ

САТТОРОВ АЛИШЕР ХАСАН ЎҒЛИ

АУДИТОРЛИК ФАОЛИЯТИНИНГ КЎП ПОҒОНАЛИ ТИЗИМИНИ
ТАКОМИЛЛАШТИРИШ

08.00.08 – «Бухгалтерия ҳисоби, иқтисодий таҳлил ва аудит»

Иқтисодиёт фанлари бўйича фалсафа доктори (Doctor of Philosophy)
диссертацияси
АВТОРЕФЕРАТИ

Тошкент шаҳри – 2021 йил

**Иқтисодиёт фанлари бўйича фалсафа доктори (PhD) диссертацияси
автореферати мундарижаси**

**Оглавление автореферата диссертации доктора философии (PhD) по
экономическим наукам**

**Contents of dissertation abstract of the Doctor of Philosophy (PhD) on
economical sciences**

Сатторов Алишер Хасан ўғли

Аудиторлик фаолиятининг кўп поғонали тизимини такомиллаштириш.....3

Сатторов Алишер Хасан угли

Совершенствование многоуровневой системы аудиторской деятельности...25

Sattorov Alisher Khasan ugli

Improvement of the multi-level system of audit activity.....47

Эълон қилинган ишлар рўйхати

Список опубликованных работ

List of published works.....51

ТОШКЕНТ МОЛИЯ ИНСТИТУТИ
ҲУЗУРИДАГИ ИЛМИЙ ДАРАЖАЛАР БЕРУВЧИ
DSc.03/30.12.2020.I.17.01 РАҚАМЛИ ИЛМИЙ КЕНГАШ

ТОШКЕНТ МОЛИЯ ИНСТИТУТИ

САТТОРОВ АЛИШЕР ХАСАН ЎҒЛИ

АУДИТОРЛИК ФАОЛИЯТИНИНГ КўП ПОҒОНАЛИ ТИЗИМИНИ
ТАКОМИЛЛАШТИРИШ

08.00.08 – «Бухгалтерия ҳисоби, иқтисодий таҳлил ва аудит»

Иқтисодиёт фанлари бўйича фалсафа доктори (Doctor of Philosophy)
диссертацияси
АВТОРЕФЕРАТИ

Тошкент шаҳри – 2021 йил

Фалсафа доктори (Doctor of Philosophy) диссертацияси мавзуси Ўзбекистон Республикаси Вазирлар Маҳкамаси ҳузуридаги Олий аттестация комиссиясида B2018.1.Phd/Iqt589 рақам билан рўйхатга олинган

Диссертация Тошкент молия институтида бажарилган.

Диссертация автореферати уч тилда (Ўзбек, рус, инглиз (резюме)) Илмий кенгаш веб саҳифасида (www.tfi.uz) ва "Ziyonet" Ахборот-таълим порталида (www.ziyonet.uz) жойлаштирилган.

Илмий раҳбар:

Ахмеджанов Каримжон Бакиджанович
иқтисодиёт фанлари доктори, профессор

Расмий оппонентлар:

Пардаев Мамаюнус Каршибаевич
иқтисодиёт фанлари доктори, профессор

Астанакулов Олим Таштемирович
иқтисодиёт фанлари номзоди, доцент

Етакчи ташкилот:

Тошкент давлат аграр университети

Диссертация ҳимояси Тошкент молия институти ҳузуридаги DSc.03/30.12.2019.I.17.01 рақамли Илмий кенгашнинг 2021 йил «23» 01 кунли соат 14⁰⁰ даги мажлисида бўлиб ўтади. Манзил: 100000, Тошкент шаҳри, А.Темур кўчаси, 60А уй. Тел.: (99871) 234-53-34; факс: (99871) 234-46-26; e-mail: ilmiykengash@tfi.uz

Диссертация билан Тошкент молия институтининг Ахборот-ресурс марказида танишиш мумкин (131 рақами билан рўйхатга олинган). Манзил: 100000, Тошкент шаҳри, Амир Темур кўчаси, 60А. Тел.: (99871) 234-53-34; факс: (99871) 234-46-26; e-mail: admin@tfi.uz

Диссертация автореферати 2021 йил «08» 01 кунли таркатилди.
(2021 йил «08» 01 даги 3 рақамли реестр баённомаси).



Т.З.Тешабает

Илмий даражалар берувчи илмий кенгаш раиси, иқтисодиёт фанлари доктори, профессор

Н.Н.Каландарова

Илмий даражалар берувчи илмий кенгаш илмий котиби, иқтисодиёт фанлари бўйича фалсафа доктори, (PhD)

И.Н.Кўзиев

Илмий даражалар берувчи илмий кенгаш қошидаги илмий семинар раиси, иқтисодиёт фанлари доктори, профессор

КИРИШ (фалсафа доктори (PhD) диссертацияси аннотацияси)

Диссертация мавзусининг долзарблиги ва зарурати. Жаҳонда мустақил ва холис аудиторлик фаолиятининг ўрни бекиёсдир. Сўнгги йилларда дунё мамлакатларида аудиторлик фаолиятининг кўп поғонали тизимини ташкил этувчи давлат аудити, аудиторлик фаолиятини назорат қилувчи органлар, ички аудит институтлари, халқаро профессионал ассоциациялар фаолияти такомиллашиб бормоқда ва ушбу соҳада фаолият юритаётган аудиторлар сони йилдан-йилга ортиб бормоқда. Жумладан, “Сертификатланган жамоат бухгалтерлари ассоциацияси (The Chartered Association of Certified Accountants-АССА) 178 дан ортиқ давлатларда 700 мингта”¹, “Америка сертификатланган жамоат бухгалтерлари институти (American Institute of Certified Public Accountants – АІСРА) 143 дан ортиқ давлатларда 450 мингта”², “Халқаро ички аудиторлар институти (The Institute of Internal Auditors, ІА) 150 дан ортиқ давлатларнинг аудиторлик фаолиятини тартибга солиш жараёнида фаол иштирок этувчи жамоатчилик ташкилотлари, шу билан бирга, ички аудит соҳасида банд бўлган 180 мингдан ортиқ аъзони бирлаштиради”³. Таъкидлаш жоизки, аудиторлик фаолиятининг кўп поғонали тизимини такомиллаштиришда ривожланган мамлакатлар қонунчилиги ва илғор тажрибасини амалиётга жорий этиш, аудиторлик ташкилотлари ва аудит хизматлар бозорини таҳлил қилиш энг долзарб ва ўрганилиши зарур бўлган масалалардан саналади.

Жаҳон амалиётида иқтисодиётнинг глобаллашуви шароитида аудиторлик фаолиятининг кўп поғонали тизимини такомиллаштириш бўйича кўплаб илмий тадқиқотлар амалга оширилмоқда. Халқаро аудиторлик амалиётида олиб борилган тадқиқотлар натижасида тегишли ваколатли орган ва жамоат ташкилотлари томонидан аудиторлик ташкилотлари аудит текширувининг иш сифати ва самарадорлигини оширишга алоҳида эътибор берилмоқда. Шунингдек, аудиторлик фаолиятининг кўп поғонали тизимини ташкил этиш самарали механизмларини таркиб топтириш, мазкур тизимдаги турли поғоналар ўртасидаги функционал боғлиқлик ва изчилликни таъминлаш, давлат аудити, аудиторлик фаолиятини назорат қилувчи органлар, ички аудит институтлари, халқаро профессионал ассоциацияларнинг иш фаолияти меъёр ва стандартлари ўртасидаги ўзаро мувофиқликни таъминлаш, бозор иқтисодиётининг турли шароитларида аудиторлик ташкилот ва идоралари ўртасидаги устуворлик ҳамда бўйсунувчанлик тамойилларининг самарали ишлашини таъминловчи дастакларни йўлга қўйиш, аудиторлик фаолиятининг кўп поғонали тизими концепциясини ишлаб чиқиш, халқаро стандартлар талабларидан келиб чиққан ҳолда аудиторлик ташкилотларида иш сифатини таъминловчи ички стандартларни қўллашни такомиллаштириш долзарб масала ҳисобланади.

Ўзбекистонда олиб борилаётган очиклик ва шаффофлик сиёсати, шунингдек, иқтисодиётимизни жаҳон стандартлари асосида ривожлантириш,

¹ www.accaglobal.com халқаро ахборот сайти.

² <https://en.wikipedia.org/> халқаро ахборот сайти.

³ www.hocktraining.com халқаро сертификациялаш дастури бўйича ахборот сайти.

молиявий секторни рағбатлантириш ва уларнинг самарадорлигини ошириш олдимизда турган вазифалардан бири ҳисобланади. Ўзбекистонда амалга оширилаётган кенг кўламли ислоҳотлар муносабати билан аудиторлик фаолиятини амалга оширишнинг умумий механизми ва аудиторлик ташкилотлари томонидан алоҳида тақдим этилувчи аудиторлик хизматларининг ўзаро боғлиқлигини шакллантириш ва тадқиқ этиш аудитни ривожлантиришнинг истикболли йўналиш ҳисобланади. Бугунги кунга қадар бу масалага етарлича эътибор қаратилмаган. “Хусусан, аудиторлик ташкилотларини танлаб олиш бўйича мавжуд чекловлар ва танловлар ўтказиш амалиёти кўп ҳолларда инсофсиз, шу жумладан нарх борасида инсофсиз рақобатни келтириб чиқаради, бунинг оқибатида аудиторлик хизматлари сифати ва аудиторлик хулосаларининг ҳаққонийлиги пасаймоқда”⁴. Шу муносабат билан, аудиторлик фаолиятининг кўп поғонали тизимини шакллантириш орқали аудиторлик ташкилотлари томонидан кўрсатиладиган хизматлар ва аудиторлик текшируви сифатини оширишнинг назарий ва услубий йўналишларини комплекс олиб бориш долзарб масалалардан бири ҳисобланади. Шу муносабат билан ушбу соҳадаги тадқиқотлар доирасини кенгайтиришга илмий ва амалий қизиқиш ортиб бормоқда.

Ўзбекистон Республикаси Президентининг 2018 йил 19 сентябрдаги ПҚ-3946-сон “Ўзбекистон Республикасида аудиторлик фаолиятини янада ривожлантириш чора-тадбирлари тўғрисида”ги, 2020 йил 24 февралдаги ПҚ-4611-сон “Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартларига ўтиш бўйича қўшимча чора-тадбирлар тўғрисида”ги қарорлари, Ўзбекистон Республикаси Вазирлар Маҳкамасининг 2017 йил 12 майдаги 274-сон “Аудиторлик ташкилотлари фаолиятининг ҳуқуқий асосларини янада такомиллаштиришни таъминлаш бўйича қўшимча чора-тадбирлар тўғрисида”ги, 2019 йил 13 мартдаги 218-сон “Аудиторлик фаолиятини лицензиялаш тартибини такомиллаштириш чора-тадбирлари тўғрисида”ги қарорлари, шунингдек, мазкур соҳага тегишли бошқа меъёрий ҳужжатларда белгиланган вазифаларни амалга оширишга ушбу диссертация тадқиқоти муайян даражада хизмат қилади.

Тадқиқотнинг республика фан ва технологиялари ривожланишининг устувор йўналишларига мослиги. Мазкур диссертация тадқиқоти республика фан ва технологиялари ривожланишининг I. «Демократик ва ҳуқуқий жамиятни маънавий-ахлоқий ва маданий ривожлантириш, инновацион иқтисодиётни шакллантириш» устувор йўналишига мувофиқ бажарилган.

Муаммонинг ўрганилганлик даражаси. Аудиторлик фаолиятининг вужудга келиши ва ривожланишининг умумназарий жиҳатлари хорижий мамлакатлар олимларидан В.И. Петрова, И.З. Утяшев, И.В. Федоренко, М.А. Азарская, Я.В. Соколова, С.И. Жминько, И.В. Бардина, С.М. Бычкова,

⁴Ўзбекистон Республикаси Президентининг 2018 йил 19 сентябрдаги “Ўзбекистон Республикасида аудиторлик фаолиятини янада ривожлантириш чора-тадбирлари тўғрисида”ги ПҚ-3946-сонли қарори. www.lex.uz

Р.П. Булыга, С.В. Солончев, Т.В. Ножкина, А.Д. Шеремет ва Э.А. Сиротенко⁵ илмий ишлар олиб борганлар.

Ўзбекистонлик иқтисодчи олимлар М.М. Тўлахўжаева, А.К. Ибрагимов, А.А. Каримов, Н.Ф. Каримов, Р.Д. Дусмуратов, К.Б. Ахмеджанов, И.Н. Қўзиев, Б.Қ. Ҳамдамов, М.Қ. Пардаев, А.З. Авлокулов⁶нинг илмий ишларида аудиторлик фаолияти, аудиторлик текшируви, мажбурий ва ихтиёрий аудитнинг хусусиятлари, ички аудитнинг амалий аҳамияти, норматив-ҳуқуқий ҳужжатларнинг поғоналари, аудиторлик ташкилотлари ва улар томонидан кўрсатиладиган хизматлар илмий-услубий ҳамда амалий жиҳатлари ўз аксини топган.

Диссертация мавзусининг диссертация бажарилаётган олий таълим муассасасининг илмий тадқиқот ишлари режалари билан боғлиқлиги. Мазкур диссертация тадқиқоти Тошкент молия институти илмий тадқиқот ишлари режасига мувофиқ №ИТМ-3 “Иқтисодиётни модернизация қилиш шароитида молия, банк ва ҳисоб тизимини мувофиқлаштиришнинг илмий асослари” мавзуси доирасида бажарилган.

Тадқиқотнинг мақсади аудиторлик фаолиятининг кўп поғонали тизимини такомиллаштириш бўйича таклиф ва тавсиялар ишлаб чиқишдан иборат.

Тадқиқотнинг вазифалари қуйидагилардан иборат:

⁵ Петрова В.И. Концепция аудита: основные элементы / В.И. Петрова // Аудиторские ведомости. - 2009. - № 12. - С. 3-15., Утяшев, И.З. Мировой экономический кризис и современный аудит / И.З. Утяшев // Вестник БИСТ. - 2010. - № 7. - С. 59., Федоренко, И. В. Развитие аудита как науки /И.В. Федоренко, Г.И. Золотарева // Аудит и финансовый анализ. - 2010. - № 2. - С. 214., Азарская, М.А. Теория и методология обеспечения качества аудита : дис. ...д-ра. экон. наук : 08.00.12 /Азарская Майя Анатольева. – Йошкар-Ола, 2009. - 33 с., Соколов, Я.В. История бухгалтерского учета / Я.В. Соколов, В.Я. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2004. - 181 с., Жминько С.И. Этапы развития и современные виды аудита / С.И. Жминько, П.В. Бырдина // Аудитор. - 2011. - № 6. - С. 26., Бардина И.В. Бухгалтерское дело/ учебник. Москва 2015 г. 62 с., Булыга Р.П. Современный этап развития финансового контроля и аудита. // Бухгалтерский учет, анализ и аудит: настоящее и будущее. Сборник трудов научной конференции памяти С.Б. Барнгольц. – Тольяти: ТГУ, 2009. – С. 37., Солончева С.В. Методические основы разработки внутрифирменных стандартов аудиторской деятельности: диссертация к.э.н.: 08.00.12., Ножкина Т.В. Международный аудит [текст]. учебное пособие. – Петропавловск-Камчатский: КамчатГТУ, 2007. – 127 с., Шеремет А.Д., Суйц В.П. Аудит. Учебник. 5-е изд., перераб. и доп. – М.: ИНФРА-М, 2006. – 448 с., Сиротенко Э.А. Внутрифирменные стандарты аудита. Учеб. пособие. 2-е изд., испр. – М.: КНОРУС, 2006. – 224 с.

⁶ Тўлахўжаева М.М. Корхона молиявий аҳволи аудити. //Иқтисодиёт ва ҳуқуқ дунёси, 1996 й. 193 б., Ибрагимов А.К. Аудитнинг халқаро стандартлари асосида тижорат банклари молиявий барқарорлиги ва ликвидлигини баҳолашни такомиллаштириш. Монография. –Т.:Молия, 2015.; Каримов А.А. Корпоратив бошқарув тизимида бухгалтерия ҳисоби ва аудитнинг такомиллаштиришнинг асосий йўналишлари.и.ф.д. илмий даражасини олиш учун ёзилган дис. автореф. Тошкент-2009. -38 бет.; Каримов Н.Ф. Тижорат банкларида ички аудитни ташкил қилиш ва уни услубиётини такомиллаштириш муаммолари: и.ф.д. илмий даражасини олиш учун дис. автореф. – Тошкент, 2007. – 39 б.; Дусмуратов Р.Д. Ўзбекистонда аудиторлик фаолиятининг шаклланиши ва унинг услубиётини такомиллаштириш. Дисс. Банк-молия академияси. 2008 й. 12-бет.; Ахмеджанов К.Б. Хўжалик юритувчи субъектларда ички аудит методологиясини такомиллаштириш. и.ф.д. илмий даражасини олиш учун ёзилган дисс. автореф. -Тошкент-2016. - 44 бет., Қўзиев И.Н. иқтисодиётни модернизациялаш шароитида аудиторлик ҳиботини тузиш ва умуллаштириш методологиясини такомиллаштириш: и.ф.д. илмий даражасини олиш учун ёзилган дисс. Автореф. Тошкент-2017.; Ҳамдамов Б.Қ. Ўзбекистон иқтисодиётининг ҳисоб ва ҳисобот тизимида аудиторлик назоратини ривожлантиришнинг услубий асослари: и.ф.д. илмий даражасини олиш учун ёзилган дисс. Автореф. Тошкент-2007., Пардаев М.Қ. Иқтисодиётни эркинлаштириш шароитида иқтисодий таҳлилнинг назарий ва методологик муаммолари: и.ф.д. илмий даражасини олиш учун ёзилган дисс. Автореф. –Т.: 2007., Авлокулов А.З. Молиявий натижалар ҳисоби ва аудити: назария, методология ва амалиёт. Монография. –Т.: “iqtisod-moliya”, 2019. -192 б.

ривожланган давлатлар тажрибаси ва миллий иқтисодиётнинг ривожланиш тенденцияларидан келиб чиқиб, аудиторлик фаолиятининг сифатини таъминловчи кўп поғонали тизимини ўрганиш, уни самарали тарзда ташкил этиш йўналишларини аниқлаш;

аудиторлик фаолияти кўп поғонали тизимининг концепциясини ишлаб чиқиш;

халқаро стандартлар талабларидан келиб чиққан ҳолда аудиторлик ташкилотларида иш сифатини таъминловчи ички стандартлар концепциясини такомиллаштириш;

аудиторлик фаолияти кўп поғонали тизимининг давлат аудит фаолияти ва институтларини ривожлантиришга оид тавсиялар ишлаб чиқиш;

аудиторлик фаолияти сифати ва самарадорлигини ошириш мақсадида аудиторлик фаолияти концепцияси асосида аудитнинг услубий инструментларини кўп поғонали тизим сифатида такомиллаштиришга қаратилган ёндашувларни асослаш;

аудиторлик ташкилотлари томонидан кўрсатиладиган хизматларни такомиллаштиришга оид таклифлар ишлаб чиқиш.

Тадқиқотнинг объекти сифатида Ўзбекистонда аудиторлик фаолияти билан шуғулланувчи ташкилотлар олинган.

Тадқиқотнинг предмети аудиторлик фаолиятининг кўп поғонали тизимини такомиллаштиришда вужудга келувчи иқтисодий муносабатлар ҳисобланади.

Тадқиқотнинг усуллари. Диссертацияда гуруҳлаш, таққослаш, иқтисодий-статистик, қиёсий таҳлил, тадқиқот объектлари ва олинган натижаларни баён этиш усулларидан фойдаланилган.

Тадқиқотнинг илмий янгилиги қуйидагилардан иборат:

аудит хизматлари бозорида аудиторлик ташкилотларига устав капиталининг миқдорига боғлиқ бўлмаган ҳолда аудиторлик фаолиятини юритиш орқали аудит иш сифатини таъминлаш асосланган;

муайян хўжалик юритувчи субъектда аудиторлик фаолиятини кетма-кет етти йилдан ортиқ бўлмаган муддатда ўтказиш асосида аудиторлик ташкилотлари фаолият самарадорлигини ошириш таклиф этилган;

аудит иш сифатини ҳар уч йилда камида бир марта ташқи назоратдан ўтказиш орқали аудиторлик фаолияти самарадорлигини баҳолаш зарурлиги асосланган;

аудиторлик ташкилотларининг ички стандартлари таркибини умумий, ишчи, ҳисобот ва махсус гуруҳларга ажратиш асосида шакллантириш орқали халқаро аудит стандартларига мувофиқлаштириш таклиф этилган.

Тадқиқотнинг амалий натижалари қуйидагилардан иборат:

аудиторлик фаолияти кўп поғонали тизимининг умумийлаштирилган модели ишлаб чиқилган;

халқаро аудит стандартлари асосида аудиторлик ташкилотларининг ички стандартлари такомиллаштирилган;

аудиторлар республика жамоат бирлашмасининг иш фаолияти ва ваколатлари кенгайтирилган;

аудиторлик фаолияти кўп поғонали тизимининг асосий поғоналаридан бири сифатида давлат аудити институтини ривожлантириш ва кучайтириш бўйича тавсиялар берилган;

аудиторлик ташкилотлари томонидан кўрсатиладиган турдош хизматлар таркибини молиявий маълумотларнинг ахборот ва киберхавфсизлигини таъминлаш бўйича тавсиялар ишлаб чиқиш хизматини киритиш орқали кенгайтириш асосланган;

ўрганилган халқаро тажрибалардан келиб чиққан ҳолда қонун ва меъёрий ҳужжатларни қабул қилиш жараёнида кутилаётган ва ретроспектив натижаларни ўрганиш бўйича таклиф берилган.

Тадқиқот натижаларининг ишончлилиги амалга оширилган ёндашув, усуллар ва назарий маълумотларнинг расмий манбалардан олинганлиги, тадқиқотда аудиторлик ташкилотлари маълумотларига асосланганлиги, хулоса, таклиф ва тавсиялар амалиётга жорий этилганлиги, Ўзбекистон Республикаси Молия вазирлигининг расмий статистик маълумотлари асосланганлиги билан белгиланади.

Тадқиқот натижаларининг илмий ва амалий аҳамияти. Тадқиқот натижаларининг илмий аҳамияти ишлаб чиқилган таклифлар аудиторлик фаолияти кўп поғонали тизимининг назарий ва ташкилий-услубий жиҳатларини халқаро амалиёт тажрибаларидан келиб чиққан ҳолда такомиллаштиришга қаратилган илмий ишланмаларни бажаришга хизмат қилиши билан изоҳланади.

Тадқиқот натижаларининг амалий аҳамияти ишлаб чиқилган таклиф ва тавсиялардан аудиторлик ташкилотлари фаолияти самарадорлигини ошириш, аудиторлар жамоат бирлашмаларининг аудиторлик ташкилотлари фаолиятини таҳлил қилиш, халқаро стандартлар асосида аудиторлик ташкилотларининг ички стандартларини ишлаб чиқишга хизмат қилиши билан изоҳланади.

Тадқиқот натижаларининг жорий қилиниши. Аудиторлик фаолияти кўп поғонали тизимини такомиллаштириш бўйича олинган илмий натижалар асосида:

аудит хизматлари бозорида аудиторлик ташкилотларига устав капиталининг миқдорига боғлиқ бўлмаган ҳолда аудиторлик фаолиятини юритиш орқали аудит иш сифатини таъминлаш бўйича таклиф Ўзбекистон Республикаси Президентининг 2018 йил 19 сентабрдаги “Ўзбекистон Республикасида аудиторлик фаолиятини янада ривожлантириш чоратадбирлари тўғрисида”ги ПҚ-3946-сон Қарорида ўз аксини топган (Молия вазирлигининг 2020 йил 6 июлдаги 06/04-02-01-32/1770-сон маълумотномаси). Натижада, мамлакатимизда фаолият юритаётган аудиторлик ташкилотлари иш фаолиятининг кенгайтириш ва улар ўртасида соғлом рақобатнинг юзага келиши имконияти яратилган;

муайян хўжалик юритувчи субъектда аудиторлик фаолиятини кетма-кет етти йилдан ортиқ бўлмаган муддатда ўтказиш асосида аудиторлик ташкилотлари фаолият самарадорлигини ошириш бўйича таклиф Ўзбекистон Республикаси Президентининг 2018 йил 19 сентябрдаги “Ўзбекистон Республикасида аудиторлик фаолиятини янада ривожлантириш чора-тадбирлари тўғрисида”ги ПҚ-3946-сон қарорида ўз аксини топган (Молия вазирлигининг 2020 йил 6 июлдаги 06/04-02-01-32/1770-сон маълумотномаси). Мазкур таклифнинг амалиётга жорий этилиши аудиторлик ташкилотлари молиявий барқарорлигини ошириш ҳамда бу фаолият турини янада ривожлантиришга хизмат қилган;

аудит иш сифатини ҳар уч йилда камида бир марта ташқи назоратдан ўтказиш орқали аудиторлик фаолияти самарадорлигини баҳолаш бўйича таклиф Ўзбекистон Республикаси Президентининг 2018 йил 19 сентябрдаги “Ўзбекистон Республикасида аудиторлик фаолиятини янада ривожлантириш чора-тадбирлари тўғрисида”ги ПҚ-3946-сон қарорида ўз аксини топган (Молия вазирлигининг 2020 йил 6 июлдаги 06/04-02-01-32/1770-сон маълумотномаси ва Ўзбекистон Республикаси Аудиторлар Палатасининг 2020 йил 24 июлдаги 26-сон маълумотномаси). Ушбу таклифнинг жорий этилиши аудиторлик ташкилотлари иши сифатини ошириш, ахборотларнинг очиқлиги ва шаффофлиги таъминланишига хизмат қилган;

аудиторлик ташкилотларининг ички стандартлари таркибини умумий, ишчи, ҳисобот ва махсус гуруҳларга ажратиш асосида шакллантириш орқали халқаро аудит стандартларига мувофиқлаштириш бўйича таклиф Ўзбекистон Республикаси Аудиторлар Палатаси томонидан аудиторлик текширувларини сифатли амалга ошириш юзасидан услубий тавсиялар ишлаб чиқишда фойдаланилган (Ўзбекистон Республикаси Аудиторлар Палатасининг 2020 йил 24 июлдаги 26-сон маълумотномаси). Мазкур таклифнинг амалиётга жорий этилиши аудиторлик текширувлари сифатининг ошишига, уларга сарфланадиган вақт ва харажатларнинг қисқаришига хизмат қилган.

Тадқиқот натижаларининг апробацияси. Тадқиқот натижалари 9 та республика ва 5 та халқаро илмий-амалий анжуманларда муҳокамадан ўтказилган.

Тадқиқот натижаларининг эълон қилинганлиги. Диссертация мавзуси бўйича жами 21 та илмий иш, жумладан Ўзбекистон Республикаси Олий аттестация комиссиясининг докторлик диссертациялари асосий илмий натижаларини чоп этиш тавсия этилган илмий нашрларда 7 та илмий мақола, жумладан 1 таси хорижий журналда нашр этилган.

Диссертациянинг тузилиши ва ҳажми. Диссертация кириш, учта боб, хулоса, фойдаланилган адабиётлар рўйхати ва иловалардан таркиб топган. Диссертация ҳажми 138 бетни ташкил этади.

ДИССЕРТАЦИЯНИНГ АСОСИЙ МАЗМУНИ

Кириш қисмида тадқиқотнинг долзарблиги ва аҳамияти асосланган, тадқиқотнинг мақсади ва асосий вазифалари, объекти ва предмети тавсифланган, миллий иқтисодиёт ривожланишининг устувор йўналишларига мослиги тадқиқот ишининг илмий янгилиги ва амалий натижалари келтирилган, олинган натижаларнинг илмий ва амалий аҳамияти баён этилган, тадқиқот натижаларини амалиётга жорий қилиш, нашр қилинган ишлар сони ва диссертация тузилиши бўйича маълумотлар берилган.

Диссертация ишининг **“Ўзбекистон Республикасида аудиторлик фаолиятининг кўп поғонали тизимини ташкил этишнинг назарий асослари”** номли биринчи бобида Ўзбекистон Республикасида аудитнинг юзага келиши, аудиторлик фаолиятининг моҳияти, унинг ривожланиш тарихи, аудитнинг турлари, аудиторлик фаолиятининг меъёрий-ҳуқуқий ҳужжатлари таҳлил қилинган.

Бугунги кунда республикамизда амалга оширилаётган жадал ўзгаришлар жараёнида иқтисодиётнинг барча соҳаларида бўлганидек аудиторлик фаолиятига ҳам алоҳида эътибор қаратилди. Шунинг учун ҳам қабул қилинган аудиторлик фаолияти ва у билан боғлиқ меъёрий ҳужжатлар янада такомиллаштирилмоқда. Норматив-ҳуқуқий ҳужжатлар тўплами жаҳон тажрибаси талабларига мос бўлишини таъминлашдан иборат.

Иқтисодчи олим И.З.Утяшев аудитнинг ҳозирги ҳолатини таҳлил қилиб, “жаҳон аудитининг тарихи, унинг асосий ўзгаришлари, одатда, иқтисодий инқирозлар ёки йирик корпоратив можаролар туфайли юз бериши мумкинлигини кўрсатмоқда. Шунинг учун XXI аср бошида юзага келган жаҳон иқтисодий инқирози аниқ аудитни ривожлантириш тарихида “чиқиш нуқтаси”⁷ бўлади деган ғояни илгари сурган.

Инглиз олими Л.Р.Дикси аудитни баланснинг тўғри ва ҳаққонийлигини тасдиқлаш билан боғлиқ иш сифатида белгилайди, бу ҳужжатларни текшириш ва моддий қийматликларни инвентаризация қилиш орқали амалга оширилиши мумкин. Дикси аудитнинг мақсадини фирибгарлик, тасодифий хатолар, нотўғри ҳисоб методологиясини аниқлаш сифатида белгилайди⁸.

Профессор Р.Дусмуратовнинг фикрича, аудиторлар ҳақида уларни акциядорлар олдидаги масъул шахслар деб қараш «Компаниялар тўғрисидаги қонун» қабул қилиниши билан ўзгарган. Ушбу қонунга мувофиқ барча компаниялар ўз молиявий ҳисоботларида фойда ва зарарларни мажбурий равишда кўрсатиши белгилаб қўйилган⁹.

Муаллифнинг фикрича, аудит хўжалик юритувчи субъектнинг молиявий ҳисоботларини мустақил равишда таҳлил қилиш, баҳолаш ва у тўғрисида объектив фикр билдириш жараёнидир.

⁷ Утяшев И.З. Мировой экономический кризис и современный аудит / И.З. Утяшев // Вестник БИСТ. - 2010. - № 7. - С. 59.

⁸ Соколов Я.В. История бухгалтерского учета / Я.В. Соколов, В.Я. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2004. - 105 с.

⁹ Дусмуратов Р.Д. Ўзбекистонда аудиторлик фаолиятининг шаклланиши ва унинг услубиётини такомиллаштириш. Диссертация. // Банк-молия академияси, 2008 й. 13-б.

Аудиторлик фаолиятини янада ривожлантириш аудиторлик текшируви ўтказиладиган мижознинг хусусиятларини ўрганиш, барча зарур назорат тартибларини стандартлаштириш ва синов натижаларини ҳисобга олиш билан боғлиқ. Шу билан бирга, ҳозирги шароитда аудиторлик ташкилотлари кўрсатаётган хизматларга янги ишлаб чиқилган ва ривожланаётган янги профессионал талабларни такомиллаштириш жараёни давом этмоқда.

Аудиторлик фаолиятининг кўп поғонали тизими аудиторлик фаолиятини қонун ҳужжатлари билан тартибга солиш, бюджет маблағларини давлат томонидан ташқи ва ички аудит орқали таҳлил қилиш, тегишли орган ва жамоат бирлашмалари орқали аудиторлик ташкилотлари фаолиятини тартибга солиш, шунингдек, аудиторлик ташкилотлар томонидан аудиторлик текширувлари ва турдош хизматлар кўрсатиш тизимидир.

Таdqикотлар натижасида аудиторлик фаолияти кўп поғонали тизимининг умумлашган модели ишлаб чиқилди (1-расм).

Аудиторлик фаолиятининг биринчи поғонаси давлат аудити замонавий аудитнинг бир тури ҳисобланиб, сўнгги йилларда жадал суръатларда ривожланиб бормоқда.

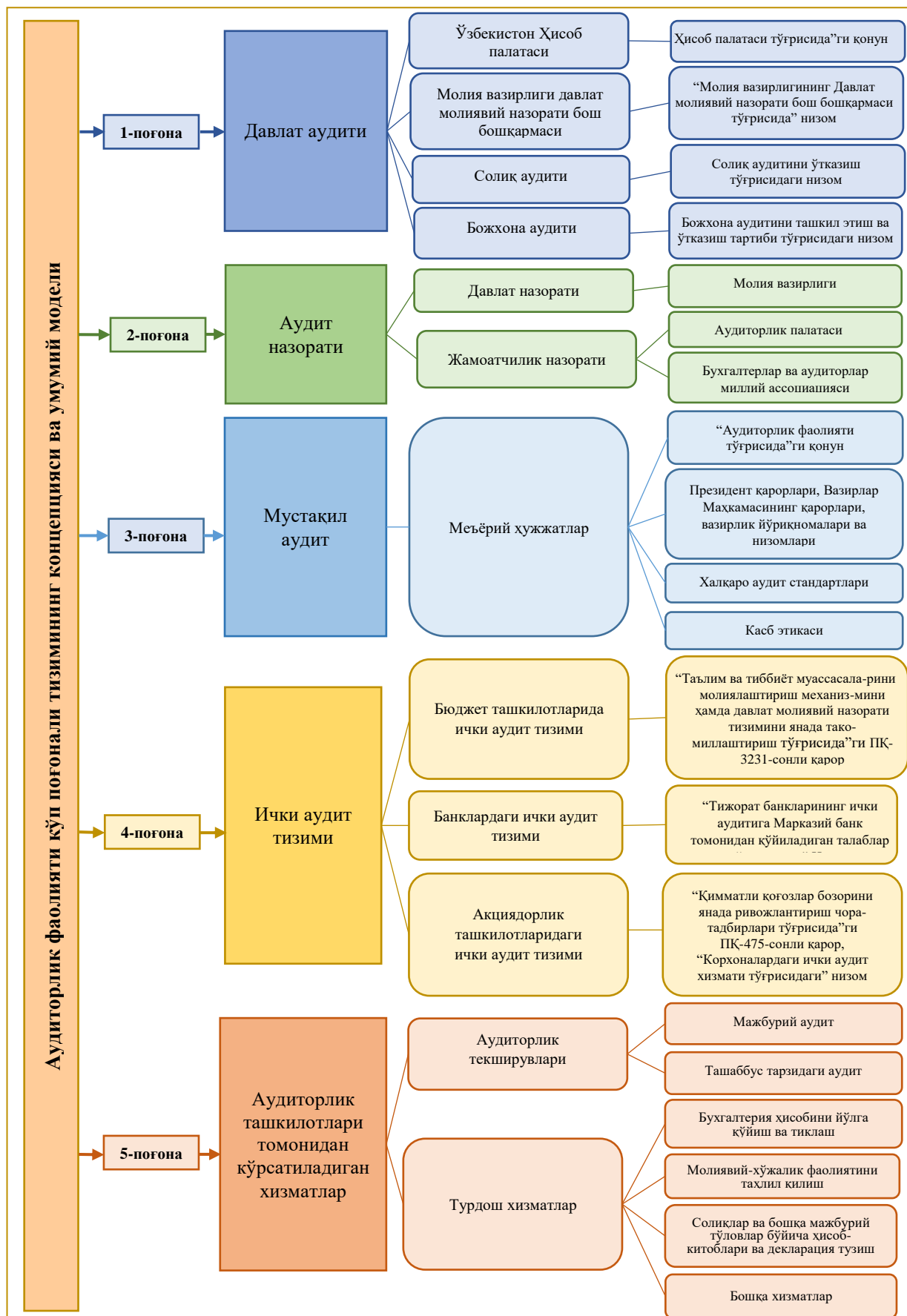
Давлат аудити – миллий ресурсларни бошқариш самарадорлигини оширишга қаратилган касбий фаолият тури бўлиб, уларнинг энг муҳимлари давлат молияси, мулки, табиий бойликлари, интеллектуал капитал ҳисобланади. Давлат аудити фақат давлат тузилмаларининг молиявий ҳисоботларини текшириш билан чекланиб қолмайди, унинг асосий вазифаси давлат ва жамият номидан давлат органларининг ўзига ишониб топширилган давлат ресурсларини бошқариш фаолиятининг мустақил объектив жамоатчилик назоратини таъминлашдан иборат.

Иқтисодчи олим Р.П. Булыга Давлат аудитини «ижро этувчи ҳокимият идораларига қарам бўлмаган ва қонунчилик органларига ҳисобот берувчи ихтисослаштирилган бошқарув органлари томонидан амалга оширилувчи молиявий назорат тури» деб таърифлайди. Шундай қилиб, бу муаллифнинг фикрича, давлат аудитини давлат назоратининг бошқа турларидан фарқловчи асосий элемент унинг органларидаги конституцион-ҳуқуқий ҳолат ҳисобланади¹⁰.

Мамлакатимизда давлат аудити ва назорати функциялари Ҳисоб палатаси, Молия вазирлиги Давлат молиявий назорати бош бошқармаси, Солиқ қўмитаси ва Божхона қўмитаси томонидан амалга оширилади.

Аудиторлик фаолиятининг иккинчи поғонаси давлат назорати бўлиб, мамлакатимизда мустақил аудит текширувлари давлат томонидан тартибга солинади ва жамоатчилик ташкилотлари томонидан мувофиқлаштирилади. Шу мақсадда, Ўзбекистонда ҳам махсус қонунлар, турли меъёрий ҳужжатлар қабул қилинган ва аудиторлик жамоат ташкилотлари тузилган.

¹⁰ Булыга Р.П. Современный этап развития финансового контроля и аудита. Бухгалтерский учет, анализ и аудит. Сборник трудов научной конференции памяти С.Б. Барнгольца. – Тольяти: ТГУ, 2009. С. 37.



1-расм. Аудиторлик фаолияти кўп поғонали тизимининг умумлашган модели¹¹

¹¹ Таҳқиқотлар натижасида муаллиф томонидан ишлаб чиқилган.

Республикамизда аудиторлик фаолиятининг ташқи назоратини тартибга солиш ва ривожлантириш вазифасини Ўзбекистон Республикаси Молия вазирлиги, Ўзбекистон бухгалтерлар ва аудиторлар миллий ассоциацияси (ЎЗБАМА), Ўзбекистон Аудиторлар палатаси (ЎЗАП) амалга оширади.

Ўзбекистон Республикаси Молия вазирлиги аудиторлик фаолиятининг ҳуқуқий асосларини яратиш, тартибга солиш ва ривожлантиришда асосий вазифани бажарувчи давлат органидир. Ўзбекистон Аудиторлар палатаси — малака сертификатига эга мустақил аудиторларни ихтиёрий тарзда бирлаштирувчи, мустақил нотижорат жамоат ташкилотидир. Ўзбекистон бухгалтерлар ва аудиторлар миллий ассоциацияси мамлакатимизда аудиторлик фаолиятининг илмий-методик асосларини яратиш, аудиторлик фаолияти, солиққа тортиш, хусусийлаштириш, қимматли қоғозлар бозори, корхоналар молия-хўжалик фаолияти таҳлили ва молиявий менежмент бўйича қонунчилик, меъёрий ҳужжатлар ва миллий стандартларни ишлаб чиқишда қатнашади.

Аудиторлик фаолияти кўп поғонали тизимининг учинчи поғонаси мустақил аудит бўлиб, унинг асосини аудиторлик фаолиятига оид қонунлар, қарорлар, низомлар, йўриқномалар ҳамда аудиторлик фаолияти стандартлари ташкил этади.

Ўзбекистонда аудиторлик фаолияти мустақил аудитининг норматив-ҳуқуқий ҳужжатлари қуйидагича туркумланади:

1. “Аудиторлик фаолияти тўғрисида”ги қонун.
2. Президент қарорлари, Вазирлар Маҳкамаси қарорлари, вазирлик йўриқнома ва низомлари.
3. Халқаро аудит стандартлари.
4. Касб этикаси.

Аудиторлик фаолияти кўп поғонали тизмининг 4-поғонаси “Ички аудит тизими” бўлиб, ички аудит мамлакатимиз аудит тизимида муҳим ўринга эга.

Хўжалик юритувчи субъектда ички аудит объектив ва мустақил маслаҳатлар ҳамда хўжалик юритувчи субъект фаолиятини яхшилаш кафолатларини беришга қаратилган фаолиятдир. Ички аудитнинг мақсади рискларни баҳолаш, уларни камайтириш йўллари топиш, шунингдек, бизнес-жараёнлар даромадлилигини оширишдан иборат.

Мамлакатимизда ички аудит фаолияти бюджет ташкилотларида ички аудит тизими, банклардаги ички аудит тизими ва акциядорлик ташкилотларидаги ички аудит тизимидан ташкил топган.

Аудиторлик фаолияти кўп поғонали тизимининг 5-поғонасини аудиторлик ташкилотлари томонидан кўрсатилувчи хизматлар ташкил этади. Аудиторлик ташкилотлари мажбурий ва ташаббус тарзидаги аудиторлик текширувлари, шунингдек, қонунчиликда назарда тутилган аудиторлик фаолияти билан боғлиқ турдош хизматларни кўрсатади. Сўнгги йилларда ташаббус тарзидаги аудиторлик текширувлари ва турдош хизматларга талаб ортиб бормоқда.

Диссертация ишининг “**Аудиторлик фаолияти кўп поғонали тизимини ташкил этишнинг хорижий тажрибалари**” номли иккинчи бобида Европа, Америка, Осиё ва МДХ мамлакатларининг аудиторлик фаолияти, унинг норматив-ҳуқуқий асослари, давлат маблағлари ва бойликлари тўғри сарфланаётганлигини назорат қилувчи давлат аудити органининг фаолияти, унинг таркиби, асослари ва иш фаолияти ўрганилди, шунингдек, ривожланган давлатларнинг аудиторлик ташкилотларининг фаолияти, уларнинг ҳуқуқий мақоми ва иш фаолияти, улар томонидан кўрсатилувчи хизматлар таҳлил қилинди ва тегишли тавсиялар ишлаб чиқилди.

Буюк Британияда аудиторлик фаолияти асосан кредиторлар, инвесторлар ва хўжалик юритувчи субъектлар манфаатларини ҳимоя қилишга йўналтирилган. Бу мамлакатда аудиторлик фаолияти асосан жамоат бирлашмалари ва институтлар томонидан тартибга солинади. Шундай бўлса-да, мазкур жамоат бирлашмаларининг фаолияти аудиторлик фаолиятида давлат томонидан ҳеч қандай функция бажармайди деган маънони келтириб чиқармайди. Ҳукумат қошида ташкил этилган Миллий аудиторлик кенгаши Бош аудитор томонидан бошқарилади. Миллий аудиторлик кенгаши ва аудиторлик институтлари доимо ҳамкорликда иш олиб боради. Аудиторлик фаолиятининг кўп поғонали тизимида асосий ишларни мустақил аудиторлик институтлари ишлаб чиқади ва амалиётга татбиқ қилади.

Францияда аудиторлик фаолиятини профессионал ташкил қилиш икки босқичда амалга оширилиб, минтақавий босқичда ҳисоб-китоб комиссарлари минтақавий компаниялари ва миллий босқичда ҳисоб-китоб комиссиялари Миллий компаниясини бирлаштиради.

Муаллифнинг фикрича, Францияда давлат аудит тизимини куришнинг ўзига хос хусусияти шундан иборатки, дастлабки назорат умумий иқтисодий тартибга солиш вазирликлари томонидан амалга оширилади. Яъни давлат ички назорат ва аудитнинг яхши ривожланган тизими доимий текширувларни амалга оширишга имкон бермайди, балки рискларни баҳолаш ва бошқариш бўйича ўз фаолиятини юритади.

Германияда аудиторлик фаолияти 2007 йил 24 январдаги “Аудиторларнинг мутахассислик низомлари тўғрисида”ги қонунга мувофиқ амалга оширилади. Қонунда аудитор ўз касбини жамоатчилик олдида оқилона бажаришга йўналтирилган ва тегишли имтиҳондан ўтиш орқали шахсий ва касбий мувофиқлиги тасдиқланган шахс эканлиги белгилаб қўйилган. Германия аудиторлар институтининг вазифалари аудиторлик касби ривожланишига кўмаклашиш ва мамлакатни аудиторлар билан таъминлаш, умумий касбий тамойил ва нормаларни ишлаб чиқиш ҳамда аудиторлик касбининг барча вакиллари томонидан мазкур стандартларга риоя қилишдир. Аудиторлар институти ишида юзага келувчи муаммоларни муҳокама қилиш учун унинг таркибида ўз касбининг тажрибали ва таниқли вакиллари жамланган махсус ихтисослашган аудиторлик кўмиталари ташкил этилади.

1-жадвал

Европа давлатларида аудиторлик фаолияти

кўп поғонали тизимнинг тавсифланиши¹²

| Кўрсаткичлар | Буюк Британия | Франция | Германия | Италия | Швеция |
|---|---|---|--|---|---|
| Асосий қонун ва норматив ҳужжатлар | Компаниялар тўғрисида қонун | 1969 йил 12 августда қабул қилинган декрет ва 1994 йил 24 январдаги ҳукумат қарори | Аудиторларнинг профессионал устави тўғрисидаги қонуни | Фукаролик кодекси | Аудит тўғрисида қонун |
| Аудиторлик фаолиятини тартибга солувчи органлар | Дипломли бухгалтерлар ва аудиторлар комитети | Адлия вазирлиги, Бухгалтер-экспертлар ордени Миллий ревизорлар палатаси | Аудиторлар палатаси | Адлия вазирлиги, Аудиторлар миллий институти | Аудиторлик фаолияти комиссияси |
| Аудит стандартлари | Миллий | ХАС | ХАС | Миллий- | Миллий |
| Стандартни тасдиқловчи ташкилот | АССА проф. ташкилоти | Аудиторлар олий кенгаши | Аудиторлар палатаси | Адлия вазирлиги | Аудиторлар кенгаши |
| Лицензия берувчи ташкилот | Молия вазирлиги | Аудиторлар олий кенгаши ва Молия вазирлиги | Аудиторлар палатаси | Адлия вазирлиги | Аудиторлар кенгаши |
| Назорат қилувчи ташкилот | Молия вазирлиги | Адлия вазирлиги | Иқтисодиёт вазирлиги | Адлия вазирлиги | Аудиторлар кенгаши |
| Давлат аудит органи | Миллий аудит бошқармаси | Ҳисоб суди | Ҳисоб палатаси | Ҳисоб палатаси | Миллий аудит бошқармаси |
| Аудиторлик ташкилотлари томонидан кўрсатиладиган асосий хизматлар | Ҳуқуқ, солиқ, молиявий консалтинг | Ҳуқуқ, солиқ, | Солиқ, молиявий ҳисобот | Солиқ, бухгалтерия | Солиқ, ҳуқуқ |
| Аудиторлик фаолиятини олиб боровчи шахс | Аудиторлик ташкилоти аудиторлари ёки алоҳида махсус аудиторлар. | Бухгалтер-эксперт дипломига эга ёки ҳисоб комиссиясининг реестрида турувчи аудиторлар | Индивидуал аудиторлар ёки аудиторлик ташкилотлари аудиторлари | Адлия вазирлигининг реестрида турувчи аудиторлар | Якка тартибдаги аудиторлар (индивидуал) ёки аудиторлик ташкилотнинг рўйхатида турган аудиторлар |
| Аудиторлик ташкилотининг ҳуқуқий шакли | Очиқ акциядорлик жамияти, масъулияти чекланган жамият | Очиқ акциядорлик жамияти, масъулияти чекланган жамият | Акциядорлик жамияти, шериклик тарзидаги масъулияти чекланган жамият | Очиқ акциядорлик жамияти, масъулияти чекланган жамият | Очиқ акциядорлик жамияти, масъулияти чекланган жамият |
| Аудиторларга қўйиладиган талаблар | Молия, бухгалтерия ёки бошқарув бизнеси мутахассислиги бўйича бакалавр даражасини тугатган бўлиши керак. Шунингдек катта аудиторлик ташкилотлари СРА, АССА ва АСА сертификатларини талаб этиши мумкин | Олий маълумотга эга бўлиш ёки камида 15 йил тадбиркорлик билан шуғулланган бўлиш | Иқтисод, ҳуқуқшунослик ёки техника мутахассислиги бўйича олий маълумотга эга бўлиш ва аудит тизимида 4 йиллик иш стажига эга бўлиш | Иқтисод, ҳуқуқшунос-лик мутахассис-лиги бўйича олий маълумотга эга бўлиш ёки бухгалтерия мутахассис-лиги бўйича ўрта маълумот ҳамда 3 йиллик иш стажига эга бўлиш | “Иқтисодиёт” мутахассислиги бўйича олий маълумотга эга бўлиш |

АҚШ тажрибасининг фойдали томони шундаки, бу ерда аудит жараёни ҳисобдорликнинг асосий тушунчалари, тартиб-таомиллари ва амалиётдан иборат стандартларга асосланади. Давлат назорат бошқармаси Лима декларацияси тамойилларини рўёбга чиқарувчи давлат аудити стандартларини мунтазам равишда такомиллаштириб боради.

АҚШда давлат ва жамоат органларига нисбатан барча назорат функцияларини ўз зиммасига олувчи ягона монопол назорат органи йўқ.

Канадада Бош аудитор бошқармасининг қонунчилик асосини “Бош

¹² Тадқитотлар натижасида муаллиф томонидан ишлаб чиқилган.

аудитор тўғрисида”ги ҳамда “Давлат молиясини бошқариш тўғрисида”ги қонунлар ташкил этади.

2-жадвал

Америка ва Осиё давлатларида аудиторлик фаолияти кўп поғонали тизимининг тавсифланиши¹³

| Кўрсаткичлар | АҚШ | Канада | Япония | Жанубий Корея |
|---|--|---|--|---|
| Асосий қонун ва норматив ҳужжатлар | Бутун мамлакат учун ягона қонун ҳужжатлари мавжуд эмас, турли штатларнинг талаблари бир хил эмас | “Бош аудитор тўғрисида”ги қонун | “Аудиторлик фаолияти тўғрисида”ги қонун | Тижорат кодекси |
| Аудиторлик фаолиятини тартибга солувчи органлар | Молия вазирлиги ва жамоат бирлашмалари | Бош аудитор бошқармаси | Молия вазирлиги | Аудит кенгаши |
| Аудит стандартлари | Миллий | Миллий | Миллий | Миллий |
| Стандартни тасдиқловчи ташкилот | Молия вазирлиги | Бош аудитор бошқармаси | Молия вазирлиги | Сертификатланган бухгалтерлар институти |
| Лицензия берувчи ташкилот | Молия вазирлиги профессионал ташкилотлар билан | Бош аудитор бошқармаси | Молия вазирлиги | Сертификатланган бухгалтерлар институти |
| Давлат аудити органи | Давлат аудити бошқармаси | Бош аудитор бошқармаси | Ҳисоб палатаси | Аудит бошқармаси ва инспекцияси |
| Аудиторлик ташкилотларидан томонлан кўрсатилаган асосий хизматлар | Солиқ, ҳуқуқ, менежмент, молия ва бухгалтерия хисоботи | Солиқ, консалтинг хизматлари | Ҳуқуқ, солиқ, бошқарув | Бухгалтерия, солиқ, |
| Аудиторлик фаолиятини олиб боровчи шахс | Сертификатланган жамоат бухгалтерлари институтининг сертификатига эга индивидуал аудиторлар ёки аудиторлик ташкилотида фаолият юритувчи аудиторлар | Халқаро сертификатга эга аудиторлар | Малакавий имтиҳонларини тўлиқ топширган ва сертификатига эга шахслар | Малака сертификатига эга аудиторлар |
| Аудиторлик ташкилотининг ҳуқуқий шакли | Якка мулкчилик, шериклик ва корпорация шаклида | Акциядорлик жамияти, масъулияти чекланган жамият | Акциядорлик жамияти, масъулияти чекланган жамият | Акциядорлик жамияти, масъулияти чекланган жамият |
| Аудиторларга қўйиладиган талаблар | Коллежда “Бухгалтерия хисоби” мутахассилигини 4-5 йил ўрганиш, бухгалтерия сертификати учун давлат имтиҳони топшириш | Университет дипломи, сертификатланган бош бухгалтер (CGA), сертификатланган бошқарув хисобчиси (CMA), дипломи бухгалтер (CA) сертификатларидан бирига эга бўлиш | Олий маълумотли, малака имтиҳонларини топширган шахслар | Олий маълумотли, малака имтиҳонларини топширган шахслар |

Японияда аудиторлик фаолияти ва хизматлари бозорини молия вазирлиги ҳамда Сертификатланган жамоатчилик бухгалтерлари институти бошқаради. У ўзини-ўзи бошқарувчи уюшма сертификатланган жамоатчилик бухгалтерлари учун ягона ташкилот ҳисобланади: амалий фаолият билан шуғулланишни мақсад қилган малакали мутахассислар сертификатланган жамоатчилик бухгалтерлари номини олиб, мазкур институтга аъзо бўлишлари шарт. Бундан ташқари, ҳар бир аудиторлик текшируви натижаларига кўра, тегишли хулосалар келтирилган ҳисоботлар шу Институтга тақдим этиб борилади¹⁴.

¹³ Тадкитотлар натижасида муаллиф томонидан ишлаб чиқилган.

¹⁴ Бухгалтерский учет, налогообложение, аудит в Российской Федерации [электронный ресурс] / режим доступа: <http://www.audit-it.ru/>, свободный.

МДХ давлатларида аудиторлик фаолияти кўп поғонали тизимининг тавсифланиши¹⁵

| Кўрсаткичлар | Россия | Украина | Озарбайжон | Қозоғистон | Ўзбекистон |
|---|---|--|---|---|---|
| Асосий қонун ва норматив ҳужжатлар | “Аудиторлик фаолияти тўғрисида”ги қонун | “Аудиторлик фаолияти тўғрисида”ги қонун | “Аудиторлик хизмати тўғрисида”ги қонун | “Аудиторлик фаолияти тўғрисида”ги қонун | “Аудиторлик фаолияти тўғрисида”ги қонун |
| Аудиторлик фаолиятининг тартибга солувчи органлар | Молия вазирлиги Аудиторлар палатаси Аудиторлик фаолияти бўйича комиссия | Аудиторлар палатаси, Аудиторлар кенгаши | Аудиторлар палатаси | Молия вазирлиги | Молия вазирлиги |
| Аудит стандартлари | Миллий | ХАС | ХАС | ХАС | ХАС |
| Стандартни тасдиқловчи ташкилот | Молия вазирлиги | Аудиторлар палатаси | Аудиторлар палатаси | IFAC, Аудиторлар палатаси | Молия вазирлиги |
| Лицензия берувчи ташкилот | Молия вазирлиги | Аудиторлар палатаси | Аудиторлар палатаси | Молия вазирлиги | Молия вазирлиги |
| Давлат аудити органи | Ҳисоб палатаси | Давлат молия инспекцияси | Давлат молиявий назорат хизмати | Ҳисоб кўмитаси | Ҳисоб палатаси |
| Аудиторлик ташкилотларидан томонлан кўрсатилаган асосий хизматлар | Бухгалтерия, Молиявий ҳисобот, менежмент, ҳуқуқ, | Солик, Бухгалтерия | Бошқарув, Молиявий ҳисобот | бухгалтерия, менежмент, молиявий ҳисоб | Солик, бухгалтерия, менежмент, молиявий ҳисоб |
| Аудиторлик фаолиятини олиб боровчи шахс | Аудиторлик ташкилотлари аудиторлари ва индивидуал аудиторлар | Аудиторлик ташкилотлари аудиторлари ва индивидуал аудиторлар | Аудиторлик сертификатига эга аудиторлик ташкилотда фаолият юритувчи шахслар | Аудиторлик сертификатига эга аудиторлик ташкилотда фаолият юритувчи шахслар | Аудиторлик сертификатига эга аудиторлик ташкилотда фаолият юритувчи шахслар |
| Аудиторлик ташкилотининг ҳуқуқий шакли | Аудиторлик ташкилоти исталган шаклда тузилиши мумкин, фақат унитар ва очик акциядорлик жамиятидан ташқари | Исталган ҳуқуқий шаклда тузилиши мумкин | Исталган ҳуқуқий шаклда тузилиши мумкин | Масъулияти чекланган жамият | Масъулияти чекланган жамият |
| Аудиторларга қўйиладиган талаблар | Иқтисод ёки ҳуқуқшунослик мутахассислиги бўйича ўрта ёки олий маълумотга эга бўлиш ва охириги 3 йилда иқтисодиёт ёки аудит тизимида фаолият юритган бўлиш | Иқтисод ёки ҳуқуқшунослик мутахассислиги бўйича олий маълумотга эга бўлиш ва охириги 3 йилда иқтисодиёт, молия, ҳуқуқ ёки аудит тизимида фаолият юритган бўлиш | Бухгалтерия, иқтисодиёт, молия, ҳуқуқшунослик мутахассислиги бўйича олий маълумотга эга бўлиш ҳамда 3 йиллик иш стажига эга бўлиш | олий маълумотга эга бўлиши, камида уч йиллик иқтисодиёт, молия, назорат-тафтиш, ҳуқуқ соҳаларида ёки аудит ва бухгалтерия ҳисоби фанларидан дарс берган бўлиш | олий маълумотга эга бўлиши, камида уч йиллик аудит ва бухгалтерия ҳисоби соҳасида ёхуд шу соҳаларда олий таълим муассасаларида дарс бериш бўйича амалий тажрибага эга бўлиши; аудиторлик ташкилотда бир йилдан кам бўлмаган амалий иш стажига эга бўлиш |

Россияда ҳозирги кунда аудиторлик фаолияти 2008 йил 30 декабрда қабул қилинган “Аудиторлик фаолияти тўғрисида”ги 307-ФЗ-сонли федерал қонун, шунингдек, давлат томонидан ва касбий жиҳатдан тартибга солувчи бошқа меъёрий-ҳуқуқий ҳужжатларга мувофиқ амалга оширилади.

Украинада аудиторлик фаолиятининг ҳуқуқий асосларини “Аудиторлик фаолияти тўғрисида”ги қонун ифодалайди. Бу қонунга мувофиқ, Украинада

¹⁵ Тадқикотлар натижасида муаллиф томонидан ишлаб чиқилган.

аудитни фақат сертификат олган аудиторлар ўтказиши мумкин. Аудиторларни сертификатлаш Украина Аудиторлик палатаси томонидан амалга оширилади.

Озарбайжон Республикасининг 1994 йил 16 сентябрда қабул қилинган 882-сонли “Аудиторлик хизмати тўғрисида”ги қонунига мувофиқ, мамлакат ҳудудида аудиторлик фаолиятини давлат томонидан тартибга солиш ташкил этилади.

Муаллиф томонидан Европа, Америка, Осиё ва МДХ мамлакатларининг аудиторлар жамоат бирлашмаларини тадқиқ этиш натижасида бу минтақа мамлакатларида аудиторлик фаолиятини давлат органлари ва жамоат бирлашмалари биргалик назорат қилиши ўрганиб чиқилди. Жаҳон тажрибаси таҳлили натижасида мамлакатимизда ҳам аудиторлар жамоат бирлашмалари ваколатларини кенгайтириш мақсадга мувофиқ.

4-жадвал

Аудиторлар жамоат бирлашмалари ваколатларини кенгайтириш бўйича амалий таклиф¹⁶

| Аввалги норматив-ҳуқуқий ҳужжатларга мувофиқ | Тадқиқотлар натижасида эришилган илмий-амалий натижа |
|--|--|
| Аудиторлик ташкилотлари лицензия талаблари ва шартларига риоя қилишини Ўзбекистон Республикаси Молия вазирлиги ҳар уч йилда камида бир мартаба текшириб турилган | Аудиторлик ташкилотлари иши сифатини ҳар уч йилда камида бир марта ташқи назоратдан ўтказиш ва улар томонидан ўтказилган мажбурий аудиторлик текширувлари тўғрисидаги ахборотни аудиторлар жамоат бирлашмаларининг веб-сайтларида эълон қилиш орқали аудиторлар республика жамоат бирлашмасининг аудиторлик фаолиятини тартибга солиш борасидаги ваколатларини кенгайтириш |

Муаллифнинг фикрича, мазкур таклифни амалиётга жорий этиш натижасида аудиторлар жамоат бирлашмаларининг аудиторлик ташкилотлари ишининг ташқи назоратини амалга ошириши, нафақат аудиторлар жамоат бирлашмалари ваколатлари кенгайтириши, балки аудиторлик фаолиятида жамоат бирлашмалари обрўси ошиши ва ваколатли органнинг яқка назоратига барҳам беради.

Тадқиқотлар натижасида жаҳон мамлакатларида аудиторлик ташкилотлари иши сифатини ташқи назоратдан ўтказиш бўйича йиллар оралиғи таҳлил қилинди. Жумладан, Германия ва Италия давлатларида 2 йилда, АҚШ, Буюк Британия, Россия ва Қозоғистон давлатларида 3 йилда ва Канада давлатида 4 йилда текширув олиб борилади.

Диссертация ишининг “Ўзбекистонда аудиторлик фаолиятининг кўп поғонали тизимини такомиллаштириш” деб номланган учинчи бобида Ўзбекистонда фаолият юритаётган аудиторлик ташкилотлари ва аудиторларнинг таҳлили, аудиторлик ташкилотлари томонидан кўрсатилаётган аудит текширувлар ва турдош хизматлари, “Катта тўртлик” аудиторлик ташкилотларининг фаолияти таҳлили, шунингдек, аудиторлик ташкилотларининг ички стандартларини такомиллаштириш бўйича тавсиялар

¹⁶ Тадқиқотлар натижасида муаллиф томонидан ишлаб чиқилган.

ишлаб чиқилган.

5-жадвал

Аудиторлик ташкилотлари ички стандартларининг умумий концепцияси¹⁷

| Гуруҳлари | Гуруҳларнинг таркиби |
|--|--|
| Аудит бўйича умумий қоидаларни ўз ичига олган стандартлар (умумий стандартлар) | <ul style="list-style-type: none"> • ички стандартларни ишлаб чиқишга ёндашув ва концепцияни баён этувчи стандартлар, шу жумладан, уларнинг тузилишини белгиловчи стандарт; • аудиторнинг касбий одоб-ахлоқини тартибга солувчи, аудиторлик фаолияти соҳасига оид амалдаги меъёрий ҳужжатларни тўлдирувчи ва аниқлаштирувчи стандартлар; • аудиторлик ташкилотининг ички тузилмаси ва унинг фаолиятини ташкил этиш стандартлари; • фирмада аудитнинг бажарилиши бўйича сифат назоратини амалга ошириш қоидалари, шунингдек, аудиторларнинг масъулиятини тартибга солувчи стандартлар |
| Аудитни ўтказиш тартибини белгиловчи стандартлар (ишчи стандартлар) | <ul style="list-style-type: none"> • аудиторнинг жавобгарлиги; • аудитни режалаштириш тартиби; • муҳимлилик даражасини ҳисоблаш тартиби; • аудиторлик танловини аниқлаш тартиби; • ички назоратни ўрганиш ва баҳолаш тартиби; • аудиторлик далилларини олиш тартиби;• бухгалтерия ҳисобдорлиги бўйича хатолар аниқланганда аудиторнинг ҳаракатлари тартиби; • таҳлилий тартиб-таомилларни амалга ошириш тартиби; • аудитни компьютерлар ёрдамида ўтказиш тартиби; • учинчи шахслар ишидан фойдаланиш тартибига доир стандартлар. |
| Аудиторларнинг фикр-мулоҳаза ва хулосаларини шакллантириш тартибини белгилаш стандартлари (ҳисобот бериш стандартлари) | <ul style="list-style-type: none"> • аудиторлик хулосаларини тузиш тартибига ёндашув ва унинг концепциясини ифодалаш; • аудиторнинг текширилаётган иқтисодий субъект раҳбариятига ўтказилган аудит натижалари юзасидан ёзма маълумот тайёрлаш тартибини белгилаш; • бошқа аудиторлик ҳисоботларини, шу жумладан, бухгалтерлик ҳисобдорлиги билан боғлиқ ҳужжатлардаги мавжуд қўшимча маълумотлар бўйича ҳисоботларни тайёрлаш тартибини белгилаш стандартлари. |
| Махсус стандартлар | <ul style="list-style-type: none"> • кредит муассасаларида аудитни ўтказишнинг ўзига хос жиҳатларини акс эттириш; • суғурта ташкилотлари ва ўзаро суғурталаш жамиятлари, биржалар, бюджетдан ташқари жамғармалар ва инвестиция институтларида ўтказиладиган аудитнинг ўзига хос томонларини ифодалаш; • бошқа иқтисодий субъектларда аудитни ўтказишнинг тармоқ хусусиятларини акс эттириш стандартлари. • молиявий маълумотлар тузилишини тавсифлаш стандартлари, • аудиторлик фаолиятдан бошқа турдош хизматлар кўрсатиш бўйича стандартлар. • кадрларни ўқитиш ва тайёрлаш бўйича стандартлар, улар аудиторлар ва мутахассисларнинг маълумоти ва касбий тайёргарлик даражасига қўйиладиган талабларни белгилайди, кадрларни тайёрлаш, қайта тайёрлаш ва малакасини ошириш қоидаларини тартибга солиш стандартлари |

Ҳар бир аудиторлик ташкилоти ишни тўғри ташкил этиш ва йўлга қўйишда ички стандартларнинг аҳамияти беқиёсдир. Аудиторлик ташкилоти учун ички стандартлар мажозий маънода “ташкилотнинг қонуни” ҳисобланади ва унга ташкилот ходимлари бўйсундилар.

Муаллифнинг фикрича, ривожланган мамлакатлар аудиторлик фаолиятини таҳлил қилиш орқали аудиторлик ташкилотларига битта хўжалик юритувчи субъектнинг аудиторлик текширувини уч йилдан етти йилга узайтириш мақсадга мувофиқ (6-жадвал).

6-жадвал

Аудиторлик ташкилотлари фаолиятини такомиллаштиришга оид таклиф¹⁸

¹⁷ Тақдиротлар натижасида муаллиф томонидан ишлаб чиқилган.

¹⁸ Тақдиротлар натижасида муаллиф томонидан ишлаб чиқилган.

| Аввалги норматив-ҳуқуқий ҳужжатларга мувофиқ | Тадқиқотлар натижасида эришилган илмий-амалий натижа |
|---|--|
| <p>1. Фақат ташаббускорлик асосида аудиторлик текширувини амалга оширувчи аудиторлик ташкилотлари энг кам ойлик иш ҳақининг 1500 баробари миқдоридан кам бўлмаган устав капиталига ва штатида камида 2 нафар аудиторга эга бўлиши.</p> <p>2. Устав капитали 500 млн. сўмдан кўпроқни ташкил этган очик акциядорлик жамиятлари, банклар ва суғурта ташкилотларидан ташқари хўжалик юритувчи субъектларда ташаббускорлик асосида ва мажбурий аудиторлик текширувларини амалга оширувчи аудиторлик ташкилотлари энг кам ойлик иш ҳақининг 3000 баробари миқдоридан кам бўлмаган устав капиталига ва штатида камида 4 нафар аудиторга, уларнинг биттаси халқаро бухгалтер сертификатига эга бўлиши.</p> <p>3. Барча хўжалик юритувчи субъектларда аудиторлик текширувини ўтказувчи аудиторлик ташкилотлари энг кам ойлик иш ҳақининг 5000 баробари миқдоридан кам бўлмаган устав капитали ва штатида камида 6 нафар аудиторга, уларнинг иккитаси халқаро бухгалтер сертификатига эга бўлиши шарт.</p> | <p>Устав капитали миқдоридан қатъий назар аудиторлик ташкилотларига ягона лицензия асосида барча аудиторлик текширувларини ўтказиш ҳуқуқини бериш</p> |
| <p>Аудиторлик ташкилотлари битта хўжалик юритувчи субъектнинг аудиторлик текширувини уч йилдан ортик кетма-кет ўтказиш ҳуқуқига эга эмас</p> | <p>Аудиторлик ташкилотига айнан битта хўжалик юритувчи субъектнинг аудиторлик текширувини кетма-кет етти йилдан ортик бўлмаган муддатда ўтказиш ҳуқуқини бериш</p> |

Бу таклифларни амалиётга татбиқ этиш натижасида аудиторлик ташкилотлари ўртасида табақаланишга чек қўйилиб, улар ўртасида соғлом рақобат юзага келиши ва аудиторлик ташкилотларининг молиявий барқарорлиги ошишига хизмат қилади.

Ҳозирги кунда мамлакатимизда маҳаллий ва халқаро аудиторлик ташкилотлари, шунингдек, хорижий аудиторлик ташкилотлари билан ҳамкорликда ташкил этилган аудиторлик ташкилотлари фаолият юритмоқда. 2020 йил 1 январь ҳолатига кўра мамлакатимизда 96 та аудиторлик ташкилоти ва 558 та аудитор фаолият юритмоқда.

7-жадвал

Ўзбекистоннинг аудиторлик фаолияти бўйича таҳлили¹⁹

| Кўрсаткичлар | 2015 й. | 2016 й. | 2017 й. | 2018 й. | 2019 й. |
|--|---------|---------|---------|---------|---------|
| Аудиторлик ташкилотлари | 103 | 101 | 102 | 98 | 96 |
| Аудиторлар | 624 | 616 | 649 | 576 | 558 |
| Аудиторлик ташкилотларининг даромадлари (млрд. сўм) | 47,1 | 60,3 | 65,7 | 139,1 | 130,0 |
| Аудиторлик текшируви ўтказилган хўжалик юритувчи субъектлар сони | 4890 | 4980 | 5054 | 5214 | 5467 |

7-жадвал маълумотларининг таҳлил натижаларига кўра, 2015-2019 йиллар давомида аудиторлик ташкилотлари кичик фарқлар билан кўпайиш-камайиш тенденцияси кузатилган. Жадвалдан кузатиш мумкинки, 2015-2019 йиллар давомида фаолият юритган аудиторлар сонига сезиларли ўзгаришлар кузатилган, айниқса 2018 йилда 2017 йилга нисбатан 73 та аудиторга камайган. Аудиторлик ташкилотлари томонидан 2015 йилда 47 млрд., 2016 йилда 60 млрд., 2017 йилда 65 млрд., 2018 йилда 139 млрд. ва

¹⁹ Молия вазирлиги томонидан эълон қилинган маълумотлар асосида муаллиф томонидан тузилган.

2019 йилда 130 млрд. сўм миқдорида хизматлар кўрсатилган.

8-жадвал

“Катта тўртлик” аудиторлик ташкилотлари даромадларининг минтақалар ва аудит хизматлари бўйича тақсимланиши(млрд. АҚШ долл.)²⁰

| Кўрсатилган хизматлар | | 2015 й. | 2016 й. | 2017 й. | 2018 й. | 2019 й. |
|---|---|--------------|--------------|--------------|--------------|--------------|
| Deloitte | Европа | 11.9 | 12.3 | 12.3 | 12.5 | 14.5 |
| | Америка | 18.3 | 19.3 | 20.4 | 20.4 | 22.1 |
| | Осиё | 5.0 | 5.2 | 5.2 | 5.8 | 6.6 |
| | Даромадларининг аудит хизматлари бўйича тақсимланиши(млрд. доллар) | | | | | |
| | Аудит бўйича хизматлар | 9,8 | 9,4 | 9,4 | 10,3 | 10,2 |
| | Солиқ бўйича хизматлар | 6,7 | 6,9 | 7,3 | 7,9 | 8,3 |
| | Консалтинг хизматлари | 12,2 | 13,1 | 14,3 | 16,5 | 18,7 |
| | Бошқа хизматлар | 6,5 | 7,4 | 7,8 | 8,5 | 9,0 |
| Жами | 35,2 | 36,8 | 38,8 | 43,2 | 46,2 | |
| PwC | Европа | 13.3 | 12.9 | 13.0 | 14.6 | 15.0 |
| | Америка | 14.9 | 15.7 | 16.8 | 16.9 | 17.7 |
| | Осиё | 4.1 | 4.3 | 4.9 | 5.6 | 6.1 |
| | Даромадларининг аудит хизматлари бўйича тақсимланиши(млрд. доллар) | | | | | |
| | Аудит бўйича хизматлар | 15,1 | 15,2 | 15,9 | 17,0 | 17,3 |
| | Солиқ бўйича хизматлар | 8,9 | 9,0 | 9,4 | 10,3 | 10,6 |
| | Консалтинг хизматлари | 11,2 | 11,5 | 12,2 | 13,3 | 14,3 |
| | Бошқа хизматлар | 0,2 | 0,2 | 0,2 | 0,7 | 0,2 |
| Жами | 35,4 | 35,9 | 37,7 | 41,3 | 42,4 | |
| Ernst & Young | Европа | 11.8 | 11.7 | 12.1 | 13.9 | 14.9 |
| | Америка | 12.7 | 13.5 | 14.5 | 15.6 | 16.9 |
| | Осиё | 3.1 | 3.2 | 3.6 | 4.1 | 4.4 |
| | Даромадларининг аудит хизматлари бўйича тақсимланиши(млрд. доллар) | | | | | |
| | Аудит бўйича хизматлар | 11,3 | 11,3 | 11,6 | 12,5 | 12,7 |
| | Солиқ бўйича хизматлар | 7,4 | 7,7 | 8,1 | 8,9 | 9,5 |
| | Консалтинг хизматлари | 7,2 | 7,8 | 8,5 | 9,6 | 10,2 |
| | Бошқа хизматлар | 2,8 | 2,8 | 3,2 | 3,8 | 4,0 |
| Жами | 28,7 | 29,6 | 31,4 | 34,8 | 36,4 | |
| KPMG | Европа | 11.3 | 11.3 | 11.5 | 12.9 | 12.8 |
| | Америка | 9.3 | 10.0 | 10.4 | 11.1 | 11.7 |
| | Осиё | 3.7 | 4.0 | 4.4 | 4.8 | 5.1 |
| | Даромадларининг аудит хизматлари бўйича тақсимланиши(млрд. доллар) | | | | | |
| | Аудит бўйича хизматлар | 10,0 | 10,0 | 10,3 | 11,1 | 11,1 |
| | Солиқ бўйича хизматлар | 5,3 | 5,5 | 5,8 | 6,3 | 6,6 |
| | Консалтинг хизматлари | 9,1 | 9,7 | 10,1 | 11,4 | 11,9 |
| | Бошқа хизматлар | 0,1 | 0,1 | 0,2 | 0,1 | 0,1 |
| Жами | 24,4 | 25,4 | 26,4 | 28,9 | 29,7 | |
| “Катта тўртлик” аудиторлик ташкилотларининг жами даромадлари | | 123,7 | 127,7 | 134,3 | 148,2 | 154,7 |

8-жадвал маълумотларига кўра, “Катта тўртлик” аудиторлик ташкилотларининг асосий фаолияти аудиторлик текшируви билан чекланиб қолмай, бир қанча профессионал хизматлар кўрсатади. Мисол учун, “Deloitte” компанияси 2019 йилда аудит ўтказишдан 10.2 млрд. доллар даромад олган бўлса, консалтинг хизматлари бўйича 18.7 млрд. доллар даромад кўрган. Консалтинг хизматлари “Deloitte” компаниясига аудитдан кўра кўпроқ даромад келтирган.

“Катта тўртлик”нинг бошқа компанияларида эса аудит текширувлари уларнинг асосий даромади ҳисобланади. Солиқ бўйича кўрсатилган хизматлар аудиторлик ташкилотига бир неча миллиард доллар даромад келтиради. “Катта тўртлик” аудиторлик ташкилотларининг Америка қитъаси

²⁰ Тадқитотлар натижасида муаллиф томонидан ишлаб чиқилган.

давлатларидаги улуши Европа ва Осиё давлатлари улушига нисбатан анча юқори. 2019 йилда Америка қитъасида аудиторлик ташкилотлари орасида “Deloitte” компанияси энг кўп даромад кўрган (22,1 млрд. долл.), ундан кейинги ўринларда мос равишда “PwC” (17,7 млрд.долл.), Ernst & Young (16,9 млрд. долл.), KPMG (5,1 млрд. долл.) даромад кўрган.

ХУЛОСА

Ўзбекистонда аудиторлик фаолиятининг кўп поғонали тизимини такомиллаштириш юзасидан олиб борилган тадқиқотлар натижасида қуйидаги хулосалар шакллантирилди:

1. Тадқиқотлар натижасида аудиторлик фаолияти кўп поғонали тизими концепцияси ишлаб чиқилди. Концепцияга мувофиқ ҳар бир поғонани алоҳида таҳлил қилиш орқали аудиторлик фаолияти кўп поғонали тизимининг умумлашган модели яратилди. Шунингдек, бешта поғонадан ташкил топган моделдаги ҳар бир поғонанинг норматив-ҳуқуқий асослари, уларни тартиб солувчи органлар, уларнинг аудиторлик фаолиятидаги роли, аҳамияти, функциялари ҳамда вазифалари ўрганиб чиқилди ва тегишли хулосалар берилди.

2. Ўзбекистонда аудиторлик фаолиятини ривожлантиришга тўсқинлик қилаётган асосий муаммолар, шунингдек, ўзгартиришларнинг мақсадга мувофиқлиги Ўзбекистон Республикаси Президентининг ПҚ-3946-сонли “Ўзбекистон Республикасида аудиторлик фаолиятини янада ривожлантириш чора-тадбирлари тўғрисида”ги қарорида келтириб ўтилган. Мазкур қарорнинг асосий мазмун-моҳияти аудит хизматлари бозорини янада ривожлантириш, аудиторлик ташкилотлари ўртасида соғлом рақобат муҳитини яратиш, аудиторлик ташкилотларига ишончни ошириш, аудиторларнинг малакаси ва аудиторлик иш сифатини оширишга қаратилган.

Шунингдек, қарорга аудиторлик ташкилотларининг устав капитали асосида табақаланишини бекор қилиш таклифини амалиётга жорий этиш натижасида аудиторлик ташкилотларининг молиявий барқарорлигини ошириш билан бирга аудиторлик ташкилотлари ўртасида соғлом рақобат муҳити яратишга асос бўлди.

3. Аудиторлик фаолияти кўп поғонали тизимининг бир поғонаси ҳисобланган давлат аудити алоҳида ўрганиб чиқилди. Шунингдек, давлат аудити функциясини бажарувчи органлар – Ҳисоб палатаси, Давлат молиявий назорати бош бошқармаси, Солиқ қўмитаси, Божхона қўмитасининг кўп поғонали тизимдаги ўрни ва аҳамияти ўрганиб чиқилди ҳамда таҳлил қилинди. Шунингдек, бир неча ривожланган мамлакатларнинг давлат аудити фаолияти тадқиқ қилинди, ўзаро ўхшаш ҳамда фарқланувчи жиҳатлари бўйича умумий хулосалар ясалди.

4. Хорижий тажрибаларни ўрганиш орқали мамлакатимиздаги аудиторлар республика жамоат бирлашмалари фаолиятини кенгайтириш, уларнинг обрўсини ошириш, аудит иш сифати назоратида ваколатларини кенгайтириш бўйича тавсиялар ишлаб чиқилди.

5. Аудиторлик ташкилотининг ички стандартлари аудиторлик амалиётида янги аудит технология ва усулларини қўллаш ҳамда аудитнинг тамойилларини халқаро аудит стандартлари асосида такомиллашириш орқали аудиторлик хизматларининг сифати ва ишончилигини, олинган натижаларнинг самарадорлигини ошириш, аудиторлик ишининг мураккаблик даражаси, аудиторлик рискинни камайтириш ва бухгалтерия маълумотларидан фойдаланувчилар учун қўшимча кафолатлар яратишга эришилди.

6. Ўзбекистон аудиторлик хизматлари бозори, хусусан, 2015-2019 йиллардаги аудиторлик ташкилотлари ва аудиторлар сони, уларнинг даромадлари ўрганилди ҳамда йиллар кесимида ўсиш-камайиш тенденциялари таҳлил қилинди, шунингдек, “Катта тўртлик” аудиторлик ташкилотлари бўйича шундай кўрсаткичлар асосида таҳлил қилиш орқали мамлакатимизда фаолият юритаётган аудиторлик ташкилотларининг молиявий барқарорлигини ошириш бўйича тавсиялар ишлаб чиқилди.

**НАУЧНЫЙ СОВЕТ ПО ПРИСУЖДЕНИЮ УЧЁНЫХ СТЕПЕНЕЙ
DSc.03/30.12.2019.I.17.01 ПРИ ТАШКЕНТСКОМ ФИНАНСОВОМ
ИНСТИТУТЕ**

ТАШКЕНТСКИЙ ФИНАНСОВЫЙ ИНСТИТУТ

САТТОРОВ АЛИШЕР ХАСАН УГЛИ

**СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ МНОГОУРОВНЕВОЙ СИСТЕМЫ
АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ**

08.00.08 – «Бухгалтерский учёт, экономический анализ и аудит»

**АВТОРЕФЕРАТ
диссертации доктора философии (Doctor of Philosophy) по экономическим
наукам**

город Ташкент – 2021 год

Тема диссертации доктора философии (Doctor of Philosophy) зарегистрирована под номером B2018.1.PhD/Iqt589 в Высшей аттестационной комиссии при Кабинете Министров Республики Узбекистан.

Диссертация выполнена в Ташкентском финансовом институте.

Автореферат диссертации на трёх языках (русский, узбекский, английский (резюме)) размещен на веб-странице Научного совета (www.tfi.uz) и информационно-образовательном портале «Ziynet» (www.ziynet.uz).

Научный руководитель Ахмеджанов Каримжон Бакиджанович
доктор экономических наук, профессор

Официальные оппоненты: Пардаев Мамаюнус Каршибаевич
доктор экономических наук, профессор

Астанакулов Олим Таштемирович
кандидат экономических наук, доцент

Ведущая организация: Ташкентский государственный аграрный университет

Защита диссертации состоится «25» 01 2021 года в 14⁰⁰ часов на заседании Научного совета DSc.03/30.12.2019.1.17.01 при Ташкентском финансовом институте по адресу: 100000, г. Ташкент, ул. Амира Темура, 60А. Тел.: (99871) 234-53-34, факс: (99871) 234-46-26, e-mail: ilmiykengash@tfi.uz.

С диссертацией можно ознакомиться в Информационно-ресурсном центре Ташкентского финансового института (зарегистрировано под номером 121). Адрес: 100000, г. Ташкент, ул. Амира Темура, 60А. Тел.: (99871) 234-53-34, факс: (99871) 234-46-26, e-mail: admin@tfi.uz.

Автореферат диссертации разослан «08» 01 2021 года
(протокол реестра № 3 от «08» 01 2021 года).



Т.З.Тешабаев
Председатель Научного совета по
присуждению учёных степеней,
доктор экономических наук,
профессор

Н.Н.Калаандарова
Учёный секретарь Научного совета по
присуждению учёных степеней,
доктор философии по экономическим
наукам (PhD)

Н.Н.Кузиев
Председатель Научного семинара при
Научном совете по присуждению
учёных степеней, доктор эконо-
мических наук, профессор

ВВЕДЕНИЕ (аннотация диссертации доктора философии (PhD))

Актуальность и востребованность темы диссертации. В мире на сегодняшний день независимая и объективная аудиторская деятельность имеет неопределимое значение. В последние годы совершенствуется деятельность государственного аудита, органов, контролирующих аудиторскую деятельность, институтов внутреннего аудита, международных профессиональных ассоциаций, которые образуют в странах мира многоуровневую систему аудиторской деятельности, а количество аудиторов, осуществляющих деятельность в данной сфере из года в год растёт. В частности, «Ассоциация дипломированных сертифицированных бухгалтеров (The Chartered Association of Certified Accountants-АССА) объединяет 700 тысяч человек в более чем 178 странах»¹, «Американский институт сертифицированных общественных бухгалтеров (American Institute of Certified Public Accountants – АІСРА) – 450 тысяч человек в более чем 143 странах»², а «Международный институт внутренних аудиторов (The Institute of Internal Auditors, ІА) включает общественные объединения, которые активно участвуют в процессе регулирования аудиторской деятельности более чем 150 стран, а также более 180 тысяч членов, занятых в сфере внутреннего аудита»³. Следует отметить, что в совершенствовании многоуровневой системы аудиторской деятельности к числу наиболее актуальных и требующих изучения вопросов относятся вопросы внедрения в практику передового опыта и законодательства развитых стран, анализа аудиторских организаций и рынка аудиторских услуг.

В мировой практике проводится множество научных исследований по совершенствованию многоуровневой системы аудиторской деятельности в условиях глобализации экономики. В результате исследований, проведённых в международной аудиторской практике, соответствующими уполномоченными органами и общественными организациями особое внимание уделено повышению качества работы и эффективности аудиторской проверки аудиторских организаций. Также актуальными задачами являются создание эффективных механизмов организации многоуровневой системы аудиторской деятельности, обеспечение функциональной зависимости и последовательности между различными уровнями в этой системе, обеспечение взаимной согласованности норм и стандартов деятельности государственного аудита, органов, контролирующих аудиторскую деятельность, институтов внутреннего аудита, международных профессиональных ассоциаций, введение рычагов, обеспечивающих эффективное функционирование принципов приоритетности и подчинённости между аудиторскими организациями и ведомствами в различных условиях рыночной экономики, разработка концепции многоуровневой системы аудиторской

¹ www.accaglobal.com международный информационный сайт.

² <https://en.wikipedia.org/> международный информационный сайт.

³ www.hocktraining.com информационный сайт по международной сертификации.

деятельности, совершенствование методологии применения внутренних стандартов, обеспечивающих качество работы в аудиторских организациях, исходя из требований международных стандартов.

Проводимая в Узбекистане политика открытости и прозрачности, а также развитие нашей экономики на основе мировых стандартов, стимулирование финансового сектора и повышение его эффективности являются насущными актуальными задачами. В связи с проводимыми в Узбекистане широкомасштабными реформами, перспективным направлением развития аудита считается формирование и исследование общего механизма осуществления аудиторской деятельности и взаимосвязанности аудиторских услуг, отдельно предоставляемых аудиторскими организациями. До сегодняшнего дня данному вопросу уделено недостаточно внимания. «В частности, имеющиеся ограничения и практика проведения конкурсов по отбору аудиторских организаций нередко способствуют недобросовестной конкуренции, в том числе ценовой, вследствие чего снижаются качество аудиторских услуг и достоверность аудиторских заключений»⁴. В связи с этим, одним из наиболее актуальных вопросов является комплексное проведение теоретических и методологических направлений повышения качества оказываемых аудиторскими организациями услуг и аудиторских проверок посредством формирования многоуровневой системы аудиторской деятельности. В этой связи возрастает научный и практический интерес к расширению масштабов исследований в данной сфере.

Данное диссертационное исследование в определённой степени служит реализации задач, указанных в постановлениях Президента Республики Узбекистан №ПП-3946 «О мерах по дальнейшему развитию аудиторской деятельности в Республике Узбекистан» от 19 сентября 2018 года, №ПП-4611 «О дополнительных мерах по переходу на международные стандарты финансовой отчетности» от 24 февраля 2020 года, постановлениях Кабинета Министров Республики Узбекистан №274 «О дополнительных мерах по обеспечению дальнейшего совершенствования правовых основ деятельности аудиторских организаций» от 12 мая 2017 года и №218 «О мерах по совершенствованию порядка лицензирования аудиторской деятельности» от 13 марта 2019 года.

Соответствие исследования приоритетным направлениям развития науки и технологий республики. Данное диссертационное исследование выполнено в соответствии с приоритетным направлением развития науки и технологий республики I. «Духовно-нравственное и культурное развитие демократического и правового общества, формирование инновационной экономики».

Степень изученности проблемы. Общетеоретические аспекты возникновения и развития аудиторской деятельности изучены в научных работах учёных зарубежных стран, таких как В.И. Петрова, И.З.Утяшев,

⁴ Постановление Президента Республики Узбекистан № ПП-3946 “О мерах по дальнейшему развитию аудиторской деятельности в Республике Узбекистан” от 19 сентября 2018 года. www.lex.uz

И.В.Федоренко, М.А.Азарская, Я.В.Соколова, С.И.Жминько, И.В.Бардина, С.М. Бычкова, Р.П.Булыга, С.В. Солончев, Т.В. Ножкина, А.Д. Шеремет, Э.А.Сиротенко⁵.

В научных работах учёных-экономистов Узбекистана, таких как М.М.Тулахужаева, А.К.Ибрагимов, А.А.Каримов, Н.Ф.Каримов, Р.Д.Дусмуратов, К.Б.Ахмеджанов, И.Н. Қузиев, Б.К. Хамдамов, М.К. Пардаев, А.З. Авлокулов⁶ отражены научно-методологические и практические аспекты аудиторской деятельности, аудиторской проверки, особенностей обязательного и добровольного аудита, практического значения внутреннего аудита, ступеней нормативно-правовых документов, аудиторских организаций и оказываемых ими услуг.

Связь диссертационного исследования с планом научно-исследовательских работ высшего учебного заведения, в котором выполнена диссертация. Данное диссертационное исследование выполнено в соответствии с планом научно-исследовательских работ Ташкентского финансового института №ИТМ-3 по теме «Научные основы координации финансовой, банковской и учётной системы в условиях модернизации экономики».

Целью исследования является разработка предложений и рекомендаций по совершенствованию многоуровневой системы аудиторской деятельности.

⁵ Петрова, В.И. Концепция аудита: основные элементы / В.И. Петрова // Аудиторские ведомости. - 2009. - № 12. - С. 3-15., Утяшев, И.З. Мировой экономический кризис и современный аудит / И.З. Утяшев // Вестник БИСТ. - 2010. - № 7. - С. 59., Федоренко, И. В. Развитие аудита как науки /И.В. Федоренко, Г.И. Золотарева // Аудит и финансовый анализ. - 2010. - № 2. - С. 214., Азарская, М.А. Теория и методология обеспечения качества аудита : дис. ...д-ра. экон. наук : 08.00.12 /Азарская Майя Анатольева. – Йошкар-Ола, 2009. - 33 с., Соколов, Я.В. История бухгалтерского учета /Я.В. Соколов, В.Я. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2004. - 181 с., Жминько С.И. Этапы развития и современные виды аудита / С.И. Жминько, П.В. Бырдина // Аудитор. - 2011. - № 6. - С. 26., Бардина И.В. Бухгалтерское дело/ учебник. – Москва, 2015 г. 62 с., Булыга Р.П. Современный этап развития финансового контроля и аудита// Бухгалтерский учет, анализ и аудит: настоящее и будущее. Сборник трудов научной конференции памяти С.Б. Барнгольц. – Тольяти: ТГУ, 2009. – С. 37.,Солончева С.В. Методические основы разработки внутрифирменных стандартов аудиторской деятельности: диссертация к.э.н.: 08.00.12., Ножкина Т.В. Международный аудит [текст]. учебное пособие. – Петропавловск-Камчатский: КамчатГТУ, 2007. – 127 с. Шеремет А.Д., Суйц В.П. Аудит. Учебник. 5-е изд., перераб. и доп. – М.: ИНФРА-М, 2006. – 448 с., Сиротенко Э.А. Внутрифирменные стандарты аудита. Учеб. пособие. 2-е изд., испр. – М.: КНОРУС, 2006. – 224 с.

⁶ Тўлахўжаева М. Корхона молиявий аҳволи аудити. //Иқтисодиёт ва ҳуқуқ дунёси, 1996 й. 1936., Ибрагимов А.К. Аудитнинг халқаро стандартлари асосида тижорат банклари молиявий барқарорлиги ва ликвидлигини баҳолашни такомиллаштириш. Монография. –Т.:Молия, 2015.; Каримов А.А. Корпоратив бошқарув тизимида бухгалтерия ҳисоби ва аудитнинг такомиллаштиришнинг асосий йўналишлари.и.ф.д. илмий даражасини олиш учун ёзилган дис. автореф. Тошкент-2009. -38 бет.; Каримов Н.Ф. Тижорат банкларида ички аудитни ташкил қилиш ва уни услубиётини такомиллаштириш муаммолари: и.ф.д. илмий даражасини олиш учун дис. автореф. – Тошкент, 2007. – 39 б. Дусмуратов Р. Д. Ўзбекистонда аудиторлик фаолиятининг шаклланиши ва унинг услубиётини такомиллаштириш. Диссертация. Банк-молия академияси, 2008 й. 12 б., Ахмеджанов.К.Б. Хўжалик юритувчи субъектларда ички аудит методологиясини такомиллаштириш. Иқтисод фанлари доктори илмий даражасини олиш учун ёзилган диссертацияси. – Тошкент, 2016., Қўзиев И.Н. иқтисодиётни модернизациялаш шароитида аудиторлик ҳиботини тузиш ва умуллаштириш методологиясини такомиллаштириш: и.ф.д. илмий даражасини олиш учун ёзилган дисс. Автореф. Тошкент-2017.; Хамидов Б.Қ. Ўзбекистон иқтисодиётининг ҳисоб ва ҳисобот тизимида аудиторлик назоратини ривожлантиришнинг услубий асослари: и.ф.д. илмий даражасини олиш учун ёзилган дисс. автореф. Тошкент-2007., Пардаев М.Қ. Иқтисодиётни эркинлаштириш шароитида иқтисодий таҳлилнинг назарий ва методологик муаммолари: и.ф.д. илмий даражасини олиш учун ёзилган дисс. Автореф. –Т.: 2007., Авлокулов А.З. Молиявий натижалар ҳисоби ва аудити: назария, методология ва амалиёт. Монография. –Т.: “Iqtisod-moliya”, 2019. -192 б

Задачи исследования заключаются в следующем:

исходя из опыта развитых стран и тенденций развития национальной экономики изучение многоуровневой системы, обеспечивающей качество аудиторской деятельности, определение направлений её эффективной организации;

разработка концепции многоуровневой системы аудиторской деятельности;

совершенствование концепции внутренних стандартов, обеспечивающих качество работы в аудиторских организациях, в соответствии с требованиями международных стандартов;

разработка рекомендаций по развитию деятельности и институтов государственного аудита многоуровневой системы аудиторской деятельности;

обоснование подходов, направленных на совершенствование методологических инструментов аудита, как многоуровневой системы, на основе концепции аудиторской деятельности с целью повышения качества и эффективности аудиторской деятельности;

разработка предложений по совершенствованию оказываемых аудиторскими организациями услуг.

Объектом исследования являются организации, занимающиеся аудиторской деятельностью в Республике Узбекистан.

Предметом исследования служат экономические отношения, возникающие при совершенствовании многоуровневой системы аудиторской деятельности.

Методы исследования. В диссертации использованы методы группировки, сравнения, экономико-статистического, сравнительного анализа, изложения объектов исследования и полученных результатов.

Научная новизна исследования заключается в следующем:

обосновано обеспечение качества аудиторской работы посредством ведения аудиторской деятельности на рынке аудиторских услуг независимо от размера уставного капитала аудиторских организаций;

предложено повышение эффективности деятельности аудиторских организаций на основе ведения аудиторской деятельности на определённом хозяйствующем субъекте на срок не более семи лет подряд;

обоснована необходимость оценки эффективности аудиторской деятельности посредством проведения внешнего контроля качества аудиторской работы не менее одного раза каждые три года;

предложено формирование состава стандартов внутреннего аудита на основе разделения их на общие, рабочие, отчетные и специальные группы в соответствии с международными стандартами аудита.

Практические результаты исследования заключаются в следующем:

разработана обобщённая модель многоуровневой системы аудиторской деятельности;

усовершенствованы внутренние стандарты аудиторских организаций на

основе международных стандартов аудита;

расширена деятельность и полномочия республиканского общественного объединения аудиторов;

даны рекомендации по развитию и усилению деятельности института государственного аудита как одного из основных уровней многоуровневой системы аудиторской деятельности;

обосновано расширение состава сопутствующих услуг, оказываемых аудиторскими организациями, посредством введения услуги по разработке рекомендаций для обеспечения информационной и кибербезопасности финансовых данных;

предложено исследование ожидаемых и ретроспективных последствий в процессе принятия нормативно-правовых документов, исходя из изученного международного опыта.

Достоверность результатов исследования подтверждается использованием теоретических данных из официальных источников, целесообразностью применённых подходов и методов, тем, что исследование основано на данных аудиторских организаций, внедрением выводов, предложений и рекомендаций в практику, обоснованностью официальных статистических данных Министерства финансов Республики Узбекистан.

Научная и практическая значимость результатов исследования. Научная значимость результатов исследования заключается в том, что разработанные предложения служат для совершенствования теоретических и организационно-методологических аспектов многоуровневой системы аудиторской деятельности, исходя из международной практики и опыта.

Практическая значимость результатов исследования заключается в том, что разработанные предложения и рекомендации можно применить в повышении эффективности деятельности аудиторских организаций, в анализе деятельности аудиторских организаций общественными объединениями аудиторов, в разработке внутренних стандартов аудиторских организаций на основе международных стандартов.

Внедрение результатов исследования. На основе полученных научных результатов по совершенствованию многоуровневой системы аудиторской деятельности:

предложение по обеспечению качества аудиторской работы посредством ведения аудиторской деятельности на рынке аудиторских услуг независимо от размера уставного капитала аудиторских организаций отражено в Постановлении Президента Республики Узбекистан № ПП-3946 «О мерах по дальнейшему развитию аудиторской деятельности в Республике Узбекистан» от 19 сентября 2018 года (справка №06/04-02-01-32/1770 Министерства финансов от 6 июля 2020 года). В результате появилась возможность расширения деятельности аудиторских организаций, действующих в нашей стране, и возникновению здоровой конкуренции между ними;

предложение по повышению эффективности деятельности аудиторских организаций на основе ведения аудиторской деятельности на определённом хозяйствующем субъекте на срок не более семи лет подряд отражено в Постановлении Президента Республики Узбекистан № ПП-3946 «О мерах по дальнейшему развитию аудиторской деятельности в Республике Узбекистан» от 19 сентября 2018 года (справка №06/04-02-01-32/1770 Министерства финансов от 6 июля 2020 года). Внедрение данного предложения в практику послужило повышению финансовой устойчивости аудиторских организаций и дальнейшему развитию этого вида деятельности;

предложение по необходимости оценки эффективности аудиторской деятельности посредством проведения внешнего контроля качества аудиторской работы не менее одного раза каждые три года отражено в Постановлении Президента Республики Узбекистан №ПП-3946 «О мерах по дальнейшему развитию аудиторской деятельности в Республике Узбекистан» от 19 сентября 2018 года (справка №06/04-02-01-32/1770 Министерства финансов от 6 июля 2020 года). Внедрение данного предложения послужило повышению качества работы аудиторских организаций, обеспечению открытости и прозрачности информации.

предложение по формированию состава стандартов внутреннего аудита на основе разделения их на общие, рабочие, отчетные и специальные группы в соответствии с международными стандартами аудита использовано Палатой аудиторов Республики Узбекистан при разработке методических рекомендаций по качественному проведению аудиторских проверок (справка №26 Палаты аудиторов Республики Узбекистан от 24 июля 2020 года). Внедрение данного предложения послужило повышению качества аудиторских проверок, сокращению затрачиваемых на них времени и расходов.

Апробация результатов исследования. Результаты данного исследования прошли обсуждение на 9 республиканских и 5 международных научно-практических конференциях.

Публикация результатов исследования. По теме диссертации опубликовано всего 21 научных работ, из них 7 статей в научных изданиях, рекомендованных Высшей аттестационной комиссией Республики Узбекистан для публикации основных научных результатов докторских диссертаций, в том числе 1 научная статья в зарубежном журнале.

Структура и объём диссертации. Диссертация состоит из введения, трёх глав, заключения, списка использованной литературы и приложений. Объём диссертации составляет 138 страницы.

ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ ДИССЕРТАЦИИ

Во введении обоснована актуальность и востребованность темы исследования, охарактеризованы цель и задачи, объект и предмет исследования, показано соответствие исследования приоритетным направлениям развития национальной экономики, приведены научная новизна и практические результаты исследовательской работы, изложены научная и практическая значимость полученных результатов, приведены сведения о внедрении результатов в практику, количестве опубликованных работ и структуре диссертации.

В первой главе диссертационной работы под названием **«Теоретические основы организации многоуровневой системы аудиторской деятельности в Республике Узбекистан»** проведён анализ возникновения аудита в Республике Узбекистан, сущности аудиторской деятельности, истории её развития, видов аудита, нормативно-правовых документов, касающихся аудиторской деятельности.

В процессе стремительных изменений, происходящих на сегодняшний день в нашей республике, как и во всех сферах экономики особое внимание уделяется также аудиторской деятельности. Поэтому принятые нормативные документы, связанные с аудиторской деятельностью, постоянно совершенствуются. При этом особое место имеет обеспечение соответствия сборников нормативно-правовых документов требованиям мировой практики.

Учёный-экономист И.З.Утяшев, анализируя текущее состояние аудита, выдвинул идею о том, что: «История мирового аудита показывает, что основные его изменения обычно происходят из-за экономических кризисов или крупных корпоративных конфликтов. Поэтому глобальный экономический кризис, возникший в начале XXI века, точно станет «отправной точкой» в истории развития аудита»⁷.

Английский ученый Л.Дикси определяет аудит как работу, связанную с утверждением правильности и достоверности баланса, которая может быть выполнена посредством проверки документов и инвентаризации материальных ценностей. Дикси характеризует цель аудита как выявление мошенничества, случайных ошибок и неверной методологии учёта⁸.

Как отмечал профессор Р.Дусмуратов, рассмотрение аудиторов как ответственных лиц перед акционерами изменилось с принятием Закона «О компаниях». В соответствии с этим законом установлено, что все компании в обязательном порядке должны показывать прибыль и убытки в своей финансовой отчетности⁹.

По мнению автора, аудит – это процесс независимого анализа, оценки

⁷ Утяшев, И.З. Мировой экономический кризис и современный аудит / И.З. Утяшев // Вестник БИСТ. - 2010. - № 7. - С. 59.

⁸ Соколов, Я.В. История бухгалтерского учета / Я.В. Соколов, В.Я. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2004. - 105 с.

⁹ Дусмуратов Р.Д. Ўзбекистонда аудиторлик фаолиятининг шаклланиши ва унинг услубийетини такомиллаштириш. Диссертация. // Банк-молия академияси, 2008 й. 13-б.

финансовой отчётности хозяйствующего субъекта и выражения по ней объективного мнения.

Дальнейшее развитие аудиторской деятельности связано с изучением особенностей клиента, который подвергается аудиторской проверке, со стандартизацией всех необходимых контрольных процедур и учетом результатов апробации. Вместе с тем, в нынешних условиях продолжается процесс совершенствования разработанных и развивающихся новых профессиональных требований к оказываемым аудиторскими организациями услугам.

Многоуровневая система аудиторской деятельности – это система по регулированию аудиторской деятельности законодательными актами, анализу государством бюджетных средств посредством внешнего и внутреннего аудита, регулированию деятельности аудиторских организаций через соответствующие органы и общественные объединения, а также проведение аудиторских проверок и оказание сопутствующих услуг аудиторскими организациями.

В результате исследований разработана обобщённая модель многоуровневой системы аудиторской деятельности (рисунок 1).

Первым уровнем аудиторской деятельности является государственный аудит, который представляет собой один из видов современного аудита и стремительно развивается в последние годы.

Государственный аудит – это вид профессиональной деятельности, направленный на повышение эффективности управления национальными ресурсами, важнейшими из которых считаются государственные финансы, собственность, природные богатства, интеллектуальный капитал. Государственный аудит не ограничивается только лишь проверкой финансовой отчётности государственных структур, его основной задачей является обеспечение независимого объективного общественного контроля над деятельностью государственных органов по управлению государственными ресурсами, доверенными им от имени государства и общества.

Учёный-экономист Р.П.Булыга даёт определение государственному аудиту как «вид финансового контроля, осуществляемый специализированными органами управления, которые не зависят от органов исполнительной власти и подотчётны законодательным органам». Таким образом, по мнению данного автора, основным элементом, отличающим государственный аудит от других видов государственного контроля, является конституционно-правовой статус его органов¹⁰.

В нашей стране функции государственного аудита и контроля осуществляются Счетной палатой, Главным управлением государственного финансового контроля Министерства финансов, Налоговым и Таможенным комитетом.

¹⁰ Булыга Р.П. Современный этап развития финансового контроля и аудита. Бухгалтерский учет, анализ и аудит: Сборник трудов научной конференции памяти С.Б. Барнгольц. – Тольяти: ТГУ, 2009. С. 37.

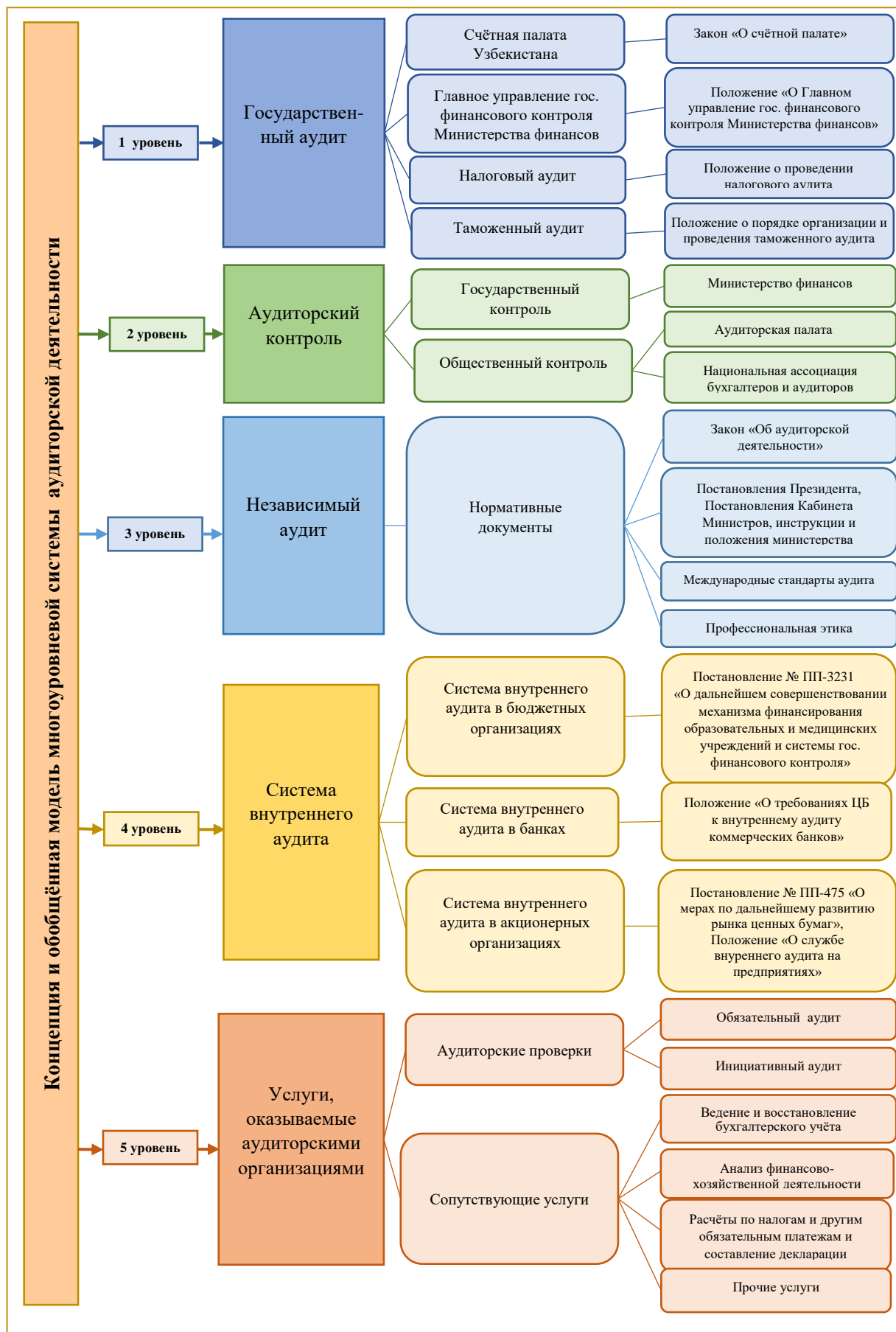


Рис. 1. Обобщённая модель многоуровневой системы аудиторской деятельности¹¹

¹¹ Разработано автором в результате исследования.

Вторым уровнем аудиторской деятельности является государственный контроль, и в нашей стране независимые аудиторские проверки регулируются государством и координируются общественными организациями. С этой целью в Узбекистане также приняты специальные законы, различные нормативные документы и созданы общественные аудиторские организации.

Задачи по регулированию и развитию внешнего контроля над аудиторской деятельностью в нашей республике выполняются Министерством финансов Республики Узбекистан, Национальной ассоциацией бухгалтеров и аудиторов Узбекистана (УзБАМА), а также Палатой аудиторов Узбекистана (УзАП).

Министерство финансов Республики Узбекистан является основным государственным органом, выполняющим задачи создания, регулирования и развития правовых основ аудиторской деятельности. Палата аудиторов Узбекистана является независимой некоммерческой общественной организацией, которая на добровольной основе объединяет независимых аудиторов, имеющих квалификационные сертификаты. Национальная ассоциация бухгалтеров и аудиторов Узбекистана участвует в создании научно-методических основ аудиторской деятельности, в разработке законодательства, нормативных актов и национальных стандартов по аудиторской деятельности, налогообложению, приватизации, рынку ценных бумаг, анализу финансово-хозяйственной деятельности предприятий и финансовому менеджменту.

Третий уровень многоуровневой системы аудиторской деятельности – это независимый аудит, основу которого составляют связанные с аудиторской деятельностью законы, постановления, положения, инструкции и стандарты аудиторской деятельности.

Нормативно-правовые акты независимого аудита аудиторской деятельности в Узбекистане подразделяются на:

1. Закон «Об аудиторской деятельности».
2. Постановления Президента, постановления Кабинета Министров, инструкции и положения министерств.
3. Международные стандарты аудита.
4. Профессиональная этика.

Четвёртым уровнем многоуровневой системы аудита является «Система внутреннего аудита», и в системе аудита нашей страны внутренний аудит имеет важное значение.

Внутренний аудит хозяйствующего субъекта – это деятельность, направленная на предоставление объективных и независимых советов и гарантий по улучшению деятельности хозяйствующего субъекта. Целью внутреннего аудита является оценка рисков, нахождение путей их снижения и повышение доходности бизнес-процессов.

Деятельность внутреннего аудита в нашей стране представлена системой внутреннего аудита в бюджетных организациях, системой внутреннего аудита в банках и системой внутреннего аудита в акционерных обществах.

Пятым уровнем многоуровневой системы аудиторской деятельности являются услуги, предоставляемые аудиторскими организациями. Аудиторские организации проводят обязательные и инициативные аудиторские проверки, а также оказывают предусмотренные законодательством сопутствующие услуги, связанные с аудиторской деятельностью. В последние годы растёт спрос на инициативные аудиторские проверки и сопутствующие услуги.

Во второй главе диссертационной работы под названием **«Зарубежный опыт организации многоуровневой системы аудиторской деятельности»** изучены аудиторская деятельность стран Европы, Америки, Азии и СНГ, их нормативно-правовые основы, деятельность государственного органа аудита, контролирующего правильное расходование государственных средств и богатств, его состав, основы функционирования и деятельности, а также деятельность аудиторских организаций развитых стран, их правовой статус и текущая деятельность, проанализированы оказанные ими услуги и разработаны соответствующие рекомендации.

Аудиторская деятельность в Великобритании в основном направлена на удовлетворение интересов кредиторов, инвесторов и хозяйствующих субъектов. Аудиторская деятельность в этой стране в большей мере регулируется общественными объединениями и институтами. Несмотря на это, функционирование данных общественных объединений не означает, что государство не выполняет никаких функций в аудиторской деятельности. Созданный при Правительстве Национальный аудиторский совет управляется Генеральным аудитором. Национальный аудиторский совет и аудиторские институты всегда ведут работы в сотрудничестве. В многоуровневой системе аудиторской деятельности основная работа осуществляется и внедряется в практику независимыми аудиторскими институтами.

Во Франции профессиональная организация аудиторской деятельности осуществляется в два этапа, объединяя на региональном уровне – региональных компаний комиссаров по счетам и на национальном уровне – Национальную компанию комиссий по счетам.

По мнению автора, особенность построения системы государственного аудита во Франции состоит в том, что первоначальный контроль осуществляется министерствами общего экономического регулирования. То есть хорошо развитая система государственного внутреннего контроля и аудита позволяет не проводить постоянные проверки, а осуществлять свою деятельность по оценке и управлению рисками.

Аудиторская деятельность в Германии осуществляется в соответствии с Законом «О профессиональном уставе аудиторов» от 24 января 2007 года. По закону аудитором является лицо, призванное публично исполнять данную профессию и подтвердившее личную и профессиональную пригодность путём сдачи соответствующего экзамена. Функциями Института аудиторов Германии являются способствование развитию аудиторской профессии и обеспечение страны аудиторами, разработка общих профессиональных принципов и норм, а также обеспечение соблюдения этих стандартов всеми

представителями аудиторской профессии. Для обсуждения проблем, возникающих в работе Института аудиторов, организованы специализированные аудиторские комитеты, в состав которых входят опытные и известные представители своей профессии.

Таблица 1

Характеристика многоуровневой системы аудиторской деятельности в странах Европы¹²

| Показатели | Великобритания | Франция | Германия | Италия | Швеция |
|---|---|---|--|--|---|
| Основные законы и нормативные документы | Закон «О компаниях» | Декрет, принятый 12 августа 1969 года, и Постановление Правительства от 24 января 1994 года | Закон «О профессиональном уставе аудиторов» | Гражданский кодекс | Закон «Об аудите» |
| Органы, регулирующие аудиторскую деятельность | Комитет дипломированных бухгалтеров и аудиторов | Министерство юстиции, Орден бухгалтеров-экспертов, Национальная палата ревизоров | Палата аудиторов | Министерство юстиции, Национальный институт аудиторов | Комиссия по аудиторской деятельности |
| Стандарты аудита | Национальные | МСА | МСА | Национальные | Национальные |
| Организация, утверждающая стандарты | проф. организация АССА | Высший совет аудиторов | Палата аудиторов | Министерство юстиции | Совет аудиторов |
| Организация предоставляющая лицензию | Министерство финансов | Высший совет аудиторов и Министерство финансов | Палата аудиторов | Министерство юстиции | Совет аудиторов |
| Организация, осуществляющая контроль | Министерство финансов | Министерство юстиции | Министерство экономики | Министерство юстиции | Совет аудиторов |
| Орган государственного аудита | Национальное аудиторское управление | Счётный суд | Счётная палата | Счётная палата | Национальное аудиторское управление |
| Основные услуги, оказываемые аудиторскими организациями | Налоговые, правовые финансовый консалтинг | Налоговые, правовые | Налоговые, финансовая отчётность | Налоговые, бухгалтерские | Налоговые, правовые |
| Лицо, занимающееся аудиторской деятельностью | Аудиторы аудиторской организации или отдельные специальные аудиторы | Аудиторы, имеющие диплом бухгалтера-эксперта, или включённые в реестр счётной комиссии | Индивидуальные аудиторы или аудиторы аудиторской организации | Аудиторы, включённые в реестр Министерства юстиции | Индивидуальные аудиторы или аудиторы, включённые в список аудиторской организации |
| Правовая форма аудиторских организаций | Открытое акционерное общество, общество с ограниченной ответственностью | Открытое акционерное общество, общество с ограниченной ответственностью | Акционерное общество, общество с ограниченной ответственностью в форме партнёрства | Открытое акционерное общество, общество с ограниченной ответственностью | Открытое акционерное общество, общество с ограниченной ответственностью |
| Требования к аудиторам | Наличие степени бакалавра по специальности финансы, бухгалтерия или управленческого бизнеса. Кроме того, крупные аудиторские организации могут требовать сертификаты как CPA, ACCA и ACA. | Наличие высшего образования или предпринимательского опыта не менее 15 лет | Наличие высшего экономического, юридического или инженерного образования и 4-летнего рабочего стажа в системе аудита | Наличие высшего экономического, юридического образования или среднего образования по специальности бухгалтерского учёта и 3-летнего стажа работы | Наличие высшего образования по специальности «Экономика» |

Преимуществом опыта США является то, что здесь процесс аудита основан на стандартах, состоящих из основных понятий, процедур и практики подотчетности. Государственное контрольное управление постоянно

¹² Разработано автором в результате исследования.

совершенствует стандарты государственного аудита, которые реализуют принципы Лимской декларации. В США нет единого монопольного контролирующего органа, который бы взял на себя все надзорные функции по отношению к государственным и общественным органам.

Таблица 2

Характеристика многоуровневой системы аудиторской деятельности в странах Америки и Азии¹³

| Показатели | США | Канада | Япония | Южная Корея |
|---|---|--|--|--|
| Основные законы и нормативные документы | Нет единого правового документа для всей страны, требования штатов различаются между собой | Закон «О Генеральном аудиторе» | Закон «Об аудиторской деятельности» | Коммерческий кодекс |
| Органы, регулирующие аудиторскую деятельность | Министерство финансов и общественные объединения | Главное аудиторское управление | Министерство финансов | Совет аудиторов |
| Стандарты аудита | Национальные | Национальные | Национальные | Национальные |
| Организация, утверждающая стандарты | Министерство финансов | Главное аудиторское управление | Министерство финансов | Институт сертифицированных бухгалтеров |
| Организация предоставляющая лицензию | Министерство финансов с профессиональными организациями | Главное аудиторское управление | Министерство финансов | Институт сертифицированных бухгалтеров |
| Орган государственного аудита | Государственное аудиторское управление | Главное аудиторское управление | Счётная палата | Управление и инспекция аудита |
| Основные услуги, оказываемые аудиторскими организациями | Налоговые, правовые, менеджмент, финансовые и бухгалтерская отчётность | Налоговые, консалтинговые услуги | Правовые, налоговые, управленческие | Налоговые, бухгалтерские |
| Лицо, занимающееся аудиторской деятельностью | Индивидуальные аудиторы, имеющие сертификат института сертифицированных общественных бухгалтеров или аудиторы, осуществляющие свою деятельность в аудиторской организации | Аудиторы, имеющие международный сертификат | Лица, полностью сдавшие квалификационные экзамены и имеющие сертификат | Аудиторы, имеющие квалификационный сертификат |
| Правовая форма аудиторских организаций | Индивидуальная собственность, партнёрство и в форме корпорации | Акционерное общество, общество с ограниченной ответственностью | Акционерное общество, общество с ограниченной ответственностью | Акционерное общество, общество с ограниченной ответственностью |
| Требования к аудиторам | 4-5 летнее обучение в колледже по специальности «Бухгалтерский учет», сдача государственного экзамена на получение бухгалтерского сертификата | Наличие диплома университета, одного из сертификатов сертифицированного главного бухгалтера (CGA), сертифицированного управленческого бухгалтера (CMA), дипломированного бухгалтера (CA) | Лица с высшим образованием, сдавшие квалификационные экзамены | Лица с высшим образованием, сдавшие квалификационные экзамены |

В Канаде законодательной основой Управления Генерального аудитора являются Закон «О Генеральном аудиторе» и Закон «Об управлении государственными финансами».

В Японии аудиторская деятельность и рынок аудиторских услуг управляется Министерством финансов и Институтом сертифицированных общественных бухгалтеров – это ассоциация самоуправления, которая считается единственной организацией для сертифицированного общественного бухгалтера: квалифицированные специалисты, целью которых является занятие практической деятельностью, должны получить звание

¹³ Разработано автором в результате исследования.

сертифицированного общественного бухгалтера и стать членом этого института. Кроме того, по результатам каждой аудиторской проверки в данный институт предоставляются отчёты с соответствующими выводами¹⁴.

Таблица 3

Характеристика многоуровневой системы аудиторской деятельности в странах СНГ¹⁵

| Показатели | Россия | Украина | Азербайджан | Казахстан | Узбекистан |
|---|---|---|---|---|---|
| Основные законы и нормативные документы | Закон «Об аудиторской деятельности» | Закон «Об аудиторской деятельности» | Закон «Об аудиторской службе» | Закон «Об аудиторской деятельности» | Закон «Об аудиторской деятельности» |
| Органы, регулирующие аудиторскую деятельность | Министерство финансов, Палата аудиторов, Комиссия по аудиторской деятельности | Палата аудиторов, Совет аудиторов | Палата аудиторов | Министерство финансов | Министерство финансов |
| Стандарты аудита | Национальные | МСА | МСА | МСА | МСА |
| Организация, утверждающая стандарты | Министерство финансов | Палата аудиторов | Палата аудиторов | IFAC, Палата аудиторов | Министерство финансов |
| Организация предоставляющая лицензию | Министерство финансов | Палата аудиторов | Палата аудиторов | Министерство финансов | Министерство финансов |
| Орган государственного аудита | Счётная палата | Государственная финансовая инспекция | Государственная служба финансового контроля | Счётный комитет | Счётная палата |
| Основные услуги, оказываемые аудиторскими организациями | Бухгалтерские, финансовая отчётность, менеджмент, правовые | Налоговые, бухгалтерские | Управленческие, финансовая отчётность | Бухгалтерские, менеджмент, финансовый учёт | Налоговые, бухгалтерские, менеджмент, финансовый учёт |
| Лицо, занимающееся аудиторской деятельностью | Аудиторы аудиторской организации и индивидуальные аудиторы | Аудиторы аудиторской организации и индивидуальные аудиторы | Лица, имеющие аудиторский сертификат и осуществляющие свою деятельность в аудиторской организации | Лица, имеющие аудиторский сертификат и осуществляющие свою деятельность в аудиторской организации | Лица, имеющие аудиторский сертификат и осуществляющие свою деятельность в аудиторской организации |
| Правовая форма аудиторских организаций | Аудиторская организация может быть организована в любой правовой форме, кроме унитарного и открытого акционерного общества | В любой правовой форме | В любой правовой форме | Общество с ограниченной ответственностью | Общество с ограниченной ответственностью |
| Требования к аудиторам | Наличие высшего или среднего образования по экономической или юридической специальности и опыт работы в сфере экономики или аудита за последние 3 года. | Наличие высшего образования по экономической или юридической специальности и опыт работы в сфере экономики, финансов, права или системе аудита за последние 3 года. | Наличие высшего образования по бухгалтерскому учету, экономике, финансам, юридической специальности и 3-летнего стажа работы. | Наличие высшего образования, стажа работы не менее трех лет в сферах экономики, финансов, контрольного осмотра, правопедения или опыта преподавания по аудиту и бухгалтерскому учету. | Наличие высшего образования, стажа работы не менее трех лет в области аудита и бухгалтерского учета или преподавания в вузах по этим направлениям; практического стажа работы в аудиторской организации не менее одного года. |

В настоящее время в России аудиторская деятельность осуществляется в соответствии с Федеральным законом №ФЗ-307 «Об аудиторской деятельности» от 30 декабря 2008 года, а также с другими регулирующими со стороны государства и с профессиональной точки зрения нормативно-правовыми документами.

Правовой основой аудиторской деятельности в Украине является Закон

¹⁴ Бухгалтерский учет, налогообложение, аудит в Российской Федерации [электронный ресурс] / режим доступа: <http://www.audit-it.ru/>, свободный.

¹⁵ Разработано автором в результате исследования.

«Об аудиторской деятельности». Согласно этому закону, в Украине аудит может проводиться только сертифицированными аудиторами. Сертификация аудиторов осуществляется Аудиторской палатой Украины.

В соответствии с Законом Азербайджанской Республики «Об аудиторской службе» № 882 от 16 сентября 1994 года на территории страны организуется государственное регулирование аудиторской деятельности.

В результате исследования общественных объединений аудиторов стран Европы, Америки, Азии и СНГ автором выявлено, что в государствах этих континентов осуществляется совместный контроль аудиторской деятельности государственными органами и общественными объединениями. По мнению автора, в результате анализа мирового опыта целесообразно также расширить полномочия общественных объединений аудиторов в нашей стране.

Таблица 4

Практическое предложение по расширению полномочий общественных объединений аудиторов¹⁶

| В соответствии с предыдущими нормативно-правовыми документами | Научные и практические результаты, полученные в результате исследований |
|--|---|
| Соблюдение аудиторскими организациями требований и условий лицензии проверялось Министерством финансов Республики Узбекистан каждые три года не менее одного раза. | Расширение полномочий по регулированию аудиторской деятельности республиканского общественного объединения аудиторов посредством проведения внешнего контроля качества работы аудиторских организаций не реже одного раза в три года и публикации информации о проведённых ими обязательных аудиторских проверках на веб-сайтах общественных объединений аудиторов. |

По мнению автора, внедрение данного предложения в практику позволит общественным объединениям аудиторов осуществлять внешний контроль над работой аудиторских организаций, будет способствовать не только расширению полномочий общественных объединений аудиторов, но и повысит авторитет общественных объединений в аудиторской деятельности, устранил единоличный контроль уполномоченного органа.

В результате исследований проведен анализ сроков внешнего контроля качества работы аудиторских организаций в странах мира. В частности, в Германии и Италии проверка проводится каждые 2 года, в США, Великобритании, России и Казахстане – 3 года, в Канаде – 4 года.

В третьей главе диссертационной работы под названием **«Совершенствование многоуровневой системы аудиторской деятельности в Узбекистане»** проведён анализ действующих в Узбекистане аудиторских организаций и аудиторов, аудиторских проверок и оказываемых аудиторскими организациями сопутствующих услуг, также осуществлён анализ деятельности аудиторских организаций «Большой четвёрки», а также разработаны рекомендации по совершенствованию внутренних стандартов аудиторских

¹⁶ Разработано автором в результате исследования.

организаций.

Таблица 5

Общая концепция внутренних стандартов аудиторских организаций¹⁷

| Группы | Состав групп |
|---|---|
| Стандарты, содержащие общие правила аудита (общие стандарты) | <ul style="list-style-type: none">• стандарты, излагающие подход и концепцию разработки внутренних стандартов, в том числе стандарт, определяющий их состав;• стандарты, регулирующие профессиональную этику аудитора, дополняющие и уточняющие действующие нормативные документы в области аудиторской деятельности;• стандарты, определяющие внутреннюю структуру аудиторской организации и организацию её деятельности;• стандарты, регулирующие правила контроля качества при проведении внутрифирменного аудита, а также ответственность аудиторов. |
| Стандарты, устанавливающие порядок проведения аудита (рабочие стандарты) | <ul style="list-style-type: none">• ответственность аудитора;• процедуры планирования аудита;• порядок расчета уровня важности;• порядок определения аудиторской выборки;• порядок изучения и оценки внутреннего контроля;• порядок получения аудиторских доказательств;• порядок действий аудитора при выявлении ошибок по бухгалтерской отчетности;• порядок проведения аналитических процедур;• порядок проведения аудита с помощью компьютеров;• стандарты по порядку использования работы третьих лиц. |
| Стандарты, устанавливающие порядок формирования мнения и заключения аудиторов (стандарты представления отчета) | <ul style="list-style-type: none">• подход к порядку составления аудиторских заключений и изложения его концепции;• стандарты, устанавливающие порядок подготовки аудитором информации в письменном виде по результатам проведенного аудита для руководства проверяемого экономического субъекта;• стандарты, устанавливающие порядок подготовки других аудиторских отчетов, в том числе отчетов по дополнительной информации, имеющейся в документах бухгалтерской отчетности. |
| Специальные стандарты | <ul style="list-style-type: none">• стандарты, отражающие специфику проведения аудита в кредитных организациях;• стандарты, отражающие специфику проведения аудита в страховых организациях и обществах взаимного страхования, биржах, внебюджетных фондах и инвестиционных институтах;• стандарты, отражающие отраслевые особенности проведения аудита в других экономических субъектах;• стандарты, характеризующие составление финансовой информации;• стандарты предоставления сопутствующих услуг, кроме аудиторской деятельности;• стандарты по подготовке и обучению кадров, определяющие требования к уровню образования и профессиональной подготовке аудиторов и специалистов, а также стандарты, регулирующие правила подготовки, переподготовки и повышения квалификации кадров. |

В правильной организации и ведении деятельности любой аудиторской организации значение внутренних стандартов безгранично. Внутренние стандарты для аудиторской организации являются, образно говоря, «законом организации», которому подчиняются сотрудники организации.

Проанализировав аудиторскую деятельность развитых стран, по мнению

¹⁷ Разработано автором в результате исследования.

автора, целесообразно продлить срок аудиторской проверки одного и того же хозяйствующего субъекта для аудиторских организаций с трёх до семи лет (таблица 6).

Таблица 6

Предложение по совершенствованию деятельности аудиторских организаций¹⁸

| В соответствии с предыдущими нормативно-правовыми документами | Научные и практические результаты, полученные в результате исследований |
|---|--|
| <p>1. Аудиторские организации, осуществляющие только инициативные аудиторские проверки, должны иметь уставный капитал не менее 1500-кратного размера минимальной заработной платы и не менее 2 штатных аудиторов.</p> <p>2. Инициативные и обязательные аудиторские проверки хозяйствующих субъектов, за исключением открытых акционерных обществ с уставным капиталом более 500 млн. сум, банков и страховых организаций, должны иметь уставный капитал не менее 3000-кратного размера минимальной заработной платы и не менее 4 штатных аудиторов, из которых не менее одного аудитора — с наличием международного сертификата бухгалтера.</p> <p>3. Аудиторские проверки всех хозяйствующих субъектов должны иметь уставный капитал не менее 5000-кратного размера минимальной заработной платы и не менее 6 штатных аудиторов, из которых не менее двух аудиторов — с наличием международного сертификата бухгалтера.</p> | <p>Предоставление аудиторским организациям, независимо от размера уставного капитала, права проведения всех аудиторских проверок на основе единой лицензии</p> |
| <p>Аудиторские организации не вправе проводить аудиторские проверки одного и того же хозяйствующего субъекта более трех лет подряд.</p> | <p>Предоставление аудиторской организации права проведения аудиторской проверки одного и того же хозяйствующего субъекта не более семи лет подряд</p> |

Внедрение данных предложений, по мнению автора, устраним дифференциацию между аудиторскими организациями, послужит формированию здоровой конкуренции между ними и повышению финансовой устойчивости аудиторских организаций.

В нашей стране на сегодняшний день ведут свою деятельность отечественные и международные аудиторские организации, а также аудиторские организации, созданные в сотрудничестве с иностранными аудиторскими организациями. По состоянию на 1 января 2020 года в стране осуществляют профессиональную деятельность 96 аудиторских организаций и 558 аудиторов.

Таблица 7

Анализ аудиторской деятельности в Узбекистане¹⁹

| Показатели | 2015 г. | 2016 г. | 2017 г. | 2018 г. | 2019 г. |
|---------------------------------------|---------|---------|---------|---------|---------|
| Аудиторские организации | 103 | 101 | 102 | 98 | 96 |
| Аудиторы | 624 | 616 | 649 | 576 | 558 |
| Доходы аудиторских организаций | 47,1 | 60,3 | 65,7 | 139,1 | 130,0 |

¹⁸ Разработано автором в результате исследования.

¹⁹ Составлено автором на основе данных Министерства финансов.

| (млрд. сум) | | | | | |
|--|------|------|------|------|------|
| Количество хозяйствующих субъектов, в которых проведена аудиторская проверка | 4890 | 4980 | 5054 | 5214 | 5467 |

Результаты анализа данных таблицы 7 показывают, что за период 2015-2019 годы наблюдалась тенденция то увеличения, то уменьшения количества аудиторских организаций с незначительной разницей. Из таблицы видно, что в течение 2015-2019 гг. наблюдались существенные изменения в количестве действующих аудиторов, особенно в 2018 году по сравнению с 2017 годом их количество уменьшилось на 73 аудитора. Аудиторскими организациями в 2015 году оказано услуг на сумму 47 млрд. сумов, в 2016 году – 60 млрд. сумов, в 2017 году – 65 млрд. сумов, в 2018 году – 139 млрд. сумов и в 2019 году – 130 млрд. сумов.

Таблица 8

Распределение доходов аудиторских организаций «Большой четвёрки» по регионам и аудиторским услугам (в млрд. долл. США)²⁰

| Оказанные услуги | | 2015 г. | 2016 г. | 2017 г. | 2018 г. | 2019 г. |
|------------------|--|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|
| Deloitte | Европа | 11.9 | 12.3 | 12.3 | 12.5 | 14.5 |
| | Америка | 18.3 | 19.3 | 20.4 | 20.4 | 22.1 |
| | Азия | 5.0 | 5.2 | 5.2 | 5.8 | 6.6 |
| | Распределение доходов по аудиторским услугам (в млрд. долларах) | | | | | |
| | Услуги по аудиту | 9,8 | 9,4 | 9,4 | 10,3 | 10,2 |
| | Услуги по налогам | 6,7 | 6,9 | 7,3 | 7,9 | 8,3 |
| | Консалтинговые услуги | 12,2 | 13,1 | 14,3 | 16,5 | 18,7 |
| | Прочие услуги | 6,5 | 7,4 | 7,8 | 8,5 | 9,0 |
| | Всего | 35,2 | 36,8 | 38,8 | 43,2 | 46,2 |
| PwC | Европа | 13.3 | 12.9 | 13.0 | 14.6 | 15.0 |
| | Америка | 14.9 | 15.7 | 16.8 | 16.9 | 17.7 |
| | Азия | 4.1 | 4.3 | 4.9 | 5.6 | 6.1 |
| | Распределение доходов по аудиторским услугам (в млрд. долларах) | | | | | |
| | Услуги по аудиту | 15,1 | 15,2 | 15,9 | 17,0 | 17,3 |
| | Услуги по налогам | 8,9 | 9,0 | 9,4 | 10,3 | 10,6 |
| | Консалтинговые услуги | 11,2 | 11,5 | 12,2 | 13,3 | 14,3 |
| | Прочие услуги | 0,2 | 0,2 | 0,2 | 0,7 | 0,2 |
| | Всего | 35,4 | 35,9 | 37,7 | 41,3 | 42,4 |
| Ernst & Young | Европа | 11.8 | 11.7 | 12.1 | 13.9 | 14.9 |
| | Америка | 12.7 | 13.5 | 14.5 | 15.6 | 16.9 |
| | Азия | 3.1 | 3.2 | 3.6 | 4.1 | 4.4 |
| | Распределение доходов по аудиторским услугам (в млрд. долларах) | | | | | |
| | Услуги по аудиту | 11,3 | 11,3 | 11,6 | 12,5 | 12,7 |
| | Услуги по налогам | 7,4 | 7,7 | 8,1 | 8,9 | 9,5 |
| | Консалтинговые услуги | 7,2 | 7,8 | 8,5 | 9,6 | 10,2 |
| | Прочие услуги | 2,8 | 2,8 | 3,2 | 3,8 | 4,0 |
| | Всего | 28,7 | 29,6 | 31,4 | 34,8 | 36,4 |
| KPMG | Европа | 11.3 | 11.3 | 11.5 | 12.9 | 12.8 |
| | Америка | 9.3 | 10.0 | 10.4 | 11.1 | 11.7 |
| | Азия | 3.7 | 4.0 | 4.4 | 4.8 | 5.1 |
| | Распределение доходов по аудиторским услугам (в млрд. долларах) | | | | | |
| | Услуги по аудиту | 10,0 | 10,0 | 10,3 | 11,1 | 11,1 |
| | Услуги по налогам | 5,3 | 5,5 | 5,8 | 6,3 | 6,6 |
| | Консалтинговые услуги | 9,1 | 9,7 | 10,1 | 11,4 | 11,9 |
| | Прочие услуги | 0,1 | 0,1 | 0,2 | 0,1 | 0,1 |

²⁰ Разработано автором в результате исследования.

| | | | | | | |
|--|---|--------------|--------------|--------------|--------------|--------------|
| | Всего | 24,4 | 25,4 | 26,4 | 28,9 | 29,7 |
| | Всего доходов аудиторских организаций «Большой четвёрки» | 123,7 | 127,7 | 134,3 | 148,2 | 154,7 |

Из данных таблицы 10 видно, что основная деятельность аудиторских организаций «Большой четвёрки» не ограничивается аудиторскими проверками, они оказывают целый ряд профессиональных услуг. Например, компания «Deloitte» в 2019 году получила доход от проведения аудита в размере 10,2 млрд. долларов, а от оказания консалтинговых услуг – 18,7 млрд. долларов. Компании «Deloitte» консалтинговые услуги принесли больше доходов, чем от проведения аудита. А в других компаниях «Большой четвёрки» аудиторские проверки являются основным источником их дохода. Услуги по налогам приносят доход аудиторской организации в несколько миллиардов долларов. Доля аудиторских организаций «Большой четвёрки» в государствах Американского континента намного выше, чем в странах Европы и Азии. В 2019 году среди аудиторских организаций компания «Deloitte» получила наибольший доход на Американском континенте (22,1 млрд. долл. США), за ней соответственно получили доход PwC (17,7 млрд. долл. США), Ernst&Young (16,9 млрд. долл. США) и KPMG (5,1 млрд. долл. США).

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

В результате проведённых исследований по совершенствованию многоуровневой системы аудиторской деятельности в Узбекистане сформулированы следующие выводы:

1. В результате исследований разработана концепция многоуровневой системы аудиторской деятельности. Согласно концепции, посредством анализа каждого уровня в отдельности создана обобщённая модель многоуровневой системы аудиторской деятельности. Также изучены нормативно-правовая база, органы регулирования, их роль, значение, функции и задачи в аудиторской деятельности каждого уровня модели, состоящей из пяти уровней, и сформулированы соответствующие выводы.

2. Основные проблемы, препятствующие развитию аудиторской деятельности в Узбекистане, а также целесообразность преобразований приведены в Постановлении Президента Республики Узбекистан №ПП-3946 «О мерах по дальнейшему развитию аудиторской деятельности в Республике Узбекистан». Основная сущность данного постановления заключается в дальнейшем развитии рынка аудиторских услуг, создании здоровой конкурентной среды среди аудиторских организаций, росте доверия к аудиторским организациям, повышении квалификации аудиторов и качества аудиторской работы. Также в результате внедрения предложения об отмене дифференциации аудиторских организаций по размеру уставного капитала в данное постановление наряду с повышением финансовой устойчивости аудиторских организаций создано основание для формирования здоровой конкурентной среды среди аудиторских организаций.

3. Государственный аудит, являющийся одним из уровней многоуровневой системы аудиторской деятельности, исследован отдельно. Также изучены и проанализированы роль и значение в многоуровневой системе органов, выполняющих функции государственного аудита – Счётной палаты, Главного управления государственного финансового контроля, Налогового комитета, Таможенного комитета. Кроме того, исследована деятельность государственного аудита нескольких развитых стран и сформулированы общие выводы о схожих и отличительных аспектах.

4. На основе изучения зарубежного опыта разработаны рекомендации по расширению в нашей стране деятельности республиканских общественных объединений аудиторов, повышению их авторитета, расширению их полномочий по контролю качества аудита.

5. Посредством внутренних стандартов аудиторской организации путём применения новых технологий и методов аудита в аудиторской практике и совершенствования принципов аудита на основе международных стандартов аудита достигнуто повышение качества и надежности аудиторских услуг, эффективности полученных результатов, снижение уровня сложности аудиторской работы, уменьшение аудиторского риска и создание дополнительных гарантий пользователям бухгалтерских данных.

6. Изучен рынок аудиторских услуг Узбекистана, в частности, количество аудиторских организаций и аудиторов за период 2015-2019 годы, их доходы, а также проведён анализ тенденций роста и снижения по годам, осуществлён анализ аудиторских организаций «Большой четвёрки» и на основе тех же показателей разработаны рекомендации по повышению финансовой устойчивости аудиторских организаций, действующих в нашей стране.

**THE SCIENTIFIC COUNCIL DSc.03/30.12.2019.I.17.01
AWARDING SCIENTIFIC DEGREES AT THE TASHKENT INSTITUTE
OF FINANCE**

TASHKENT INSTITUTE OF FINANCE

SATTOROV ALISHER KHASAN UGLI

**IMPROVEMENT OF THE MULTI-LEVEL SYSTEM OF AUDIT
ACTIVITY**

08.00.08 – «Accounting, economic analysis and audit»

**DISSERTATION ABSTRACT
of the doctor of philosophy (Doctor of Philosophy) on economics**

Tashkent city – 2021 year

The theme of the doctoral dissertation (Doctor of Philosophy) was registered at the Supreme Attestation Commission of the Cabinet of Ministers of the Republic of Uzbekistan under № B2018.1.PhD/Iqt589.

The dissertation has been prepared at the Tashkent Institute of Finance.

The abstract of the dissertation is published in three languages (Uzbek, Russian and English (summary)) on the website of the Scientific Council (www.tfi.uz) and on the website «Ziyonet» Information and educational portal (www.ziyonet.uz).

Scientific supervisor: **Akhmedjanov Karimjon Bakidjanovich**
Doctor of Economic science, Professor

Official opponents: **Pardaev Mamayunus Karshibayevich**
Doctor of Economic science, Professor

Astanakulov Olim Tashtemirovich
Candidate of economic sciences, associate professor

Leading organization: **Tashkent State Agrarian University**

The defense of the dissertation will take place on 01 «25», 2021 at 19⁰⁰ at the meeting of the Scientific Council DSc.03/30.12.2019.I.17.01 at the Tashkent Institute of Finance. Address: 100000, 60A, Amir Temur Street, Tashkent city; Phone: (99871) 234-53-34, fax: (99871) 234-46-26, e-mail: ilmiykengash@tfi.uz.

The dissertation is available at the Information resource center of the Tashkent Institute of Finance (registered number 181). Address: 100000, 60A, Amir Temur Street, Tashkent city. Phone: (99871) 234-53-34, fax: (99871) 234-46-26, e-mail: admin@tfi.uz

The abstract of the dissertation was distributed on «01» 01 2021.
(mailing report № 3 dated «01» 01 2021).



T.Z. Teshabaev
T.Z. Teshabaev
Chairman of the Scientific Council for awarding in scientific degrees, Doctor of science in economics, Professor

N.N. Kalandarova
N.N. Kalandarova
Scientific Secretary of the Scientific Council for awarding of scientific degrees, Doctor of Philosophy in economics (PhD)

I.N. Kuziev
I.N. Kuziev
Chairman of the Scientific seminar under the Scientific Council for awarding of scientific degrees, Doctor of science in economics, Professor

INTRODUCTION (abstract of the thesis of the (PhD))

The aim of the research work is to develop proposals and recommendations on improvement of multi-level system of audit activity.

Research objectives are as following:

study audit activity in accordance with economic reforms in the process of liberalization of national economy;

study a multi-level system that ensures the quality of audit activity, determining the directions of its effective organization;

develop a concept of multi-level system of audit activity;

improve the concept of internal standards that ensure the quality of work in audit organizations, in accordance with the requirements of international standards;

develop the recommendations for development of activities and institutions of state audit of multi-level system of audit activity;

in order to improve the quality and effectiveness of audit activity, substantiate approaches aimed at improving the methodological tools of audit, as a multi-level system, based on the concept of audit activity;

develop proposals for improvement of services provided by audit organizations.

The research object is organizations, which are engaged in audit activity in the Republic of Uzbekistan

The scientific novelty of the research is as follows:

ensuring the quality of audit work by conducting audit activities in the market of audit services, regardless of the size of the authorized capital of audit organizations was justified;

increasing the efficiency of audit organizations on the basis of conducting audit activities at a certain business entity for a period of no more than seven years in a row was proposed;

necessity to assess effectiveness of audit activities through external quality assurance of audit performance at least once every three years was justified;

formation of internal audit standards on the basis of their division into general, working, reporting and special groups in accordance with international audit standards was proposed.

Implementation of the research results. Based on the scientific results obtained to improve multi-level system of audit activity:

the proposal to ensure the quality of audit work by conducting audit activities in the market of audit services, regardless of the size of the authorized capital of audit organizations is reflected in Presidential Decree No.3946 "On measures for the further development of audit activity in the Republic of Uzbekistan" of September 19, 2018 (Reference No.06/ 04-02-01-32/1770 of the Ministry of Finance of 6 July, 2020). As a result of the implementation of the proposal into practice the expansion of activity of audit organizations operating in our country and the emergence of healthy competition between them became possible;

the proposal to increase the efficiency of audit organizations on the basis of conducting audit activities at a certain business entity for a period of no more than

seven years in a row is reflected in Presidential Decree No.3946 "On measures for the further development of audit activity in the Republic of Uzbekistan" of September 19, 2018 (Reference No.06/04-02-01-32/1770 of the Ministry of Finance of 6 July, 2020). The implementation of this proposal into practice has served to increase the financial sustainability of audit organizations and the further development of this type of activity;

the proposal of necessity to assess effectiveness of audit activities through external quality assurance of audit performance at least once every three years was implemented in Presidential Decree No.3946 "On measures for the further development of audit activity in the Republic of Uzbekistan" of September 19, 2018 (Reference No.06/ 04-02-01-32/1770 of the Ministry of Finance of 6 July, 2020). The implementation of this proposal served to improve the quality of the work of audit organizations, ensuring openness and transparency of information;

the proposal to form internal audit standards on the basis of their division into general, working, reporting and special groups in accordance with international audit standards used in practice by the Court of Auditors of the Republic of Uzbekistan in development methodological recommendations for high-quality audits (Reference No.26 of the Court of Auditors of the Republic of Uzbekistan of 24 July, 2020). The implementation of this proposal has improved the quality of audits and reduced involved time and costs.

Approbation of scientific results. The results of the research were discussed at 9 republican and 5 international scientific and practical conferences.

Publication of the research results. 21 academic papers have been published on the topic of the thesis, including 7 articles in scientific journals which are recommended by the Supreme Attestation Commission of the Republic of Uzbekistan, including 1 scientific article in foreign journal.

Scope and structure of the dissertation. The dissertation consists of an introduction, three chapters, conclusion, a list of references and appendixes. The volume of the dissertation is 138 pages.

ЭЪЛОН ҚИЛИНГАН ИШЛАР РЎЙХАТИ
СПИСОК ОПУБЛИКОВАННЫХ РАБОТ
LIST OF PUBLISHED WORKS

I бўлим (часть I; part I)

1. Сатторов А.Х. Prospects for the development of a multilateral auditing system in case of Uzbekistan. “International Journal of Economics, commerce and management” // Vol. VII, Issue 8, August 2019. ISSN 2348-0386, Pp 172-179 (№23; SJIF-6,597).

2. Сатторов А.Х. Европа мамлакатларида аудиторлик фаолиятини ўрганиш тажрибаси. // “Иқтисодиёт ва инновацион технологиялар” илмий электрон журнали. – Тошкент, 2020. №1. (08.00.00; №10).

3. Sattorov A. Kh. Development and implementation of internal standards by audit organizations// Zamonaviy fan, ta’lim va tarbiyaning dolzarb muammolari (Mintaqada zamonaviy fan, ta’lim va tarbiyaning dolzarb muammolari) (Elektron ilmiy to‘plam), June, 2020-3. 1-7 pages // ISSN 2181-9750 (08.00.00; №22).

4. Сатторов А.Х. Америка ва Осиё мамлакатларида аудиторлик фаолиятини ўрганиш тажрибаси. // “Молия ва Банк иши” илмий журнали. ISSN 2081-8495. – Тошкент, 2020. №3. 160-168 б. (08.00.00; №17).

5. Сатторов А.Х. Аудиторлик фаолияти ва уни ривожлантиришнинг назарий асослари. // “Бизнес-Эксперт” илмий-амалий журнали. 2018 йил №10. 39-41 б. (08.00.00; №3).

6. Sattorov A. Kh. Function and purpose of internal standards of the audit organization // “Дистанционные возможности и достижения науки” сборник научных публикаций. ISSN: 2524-0935. Украина-2020. Май. 60-62 б.

7. Сатторов А.Х. МДХ давлатларида аудиторлик фаолиятини ўрганиш тажрибаси: Россия Федерацияси мисолида // “Ўзбекистонда рақамли иқтисодиётни шакллантиришда менежмент ва корпоратив бошқарувнинг аҳамияти” халқаро илмий-амалий конференцияси маъруза тезислари тўплами. – Т.: ТДИУ. 2020 й. 20 май. 280-283 б.

8. Сатторов А.Х. Аудиторлик фаолиятининг кўп поғонали тизимида давлат аудитининг ўрни // “Ўзбекистонда банк фаолиятини инновацион ривожлантириш ва банк операцияларида янги технологияларини қўллаш: муаммо ва ечимлар” республика миқёсида ўтказилган илмий-амалий конференция материаллари тўплами. – Т.: ТМИ. 2019 й. 26 апрель. 412-413 б.

9. Сатторов А.Х. Аудиторлик фаолиятининг кўп поғонали тизимида ички аудитнинг ўрни // “Қишлоқ хўжалиги маҳсулотлари рақобат-бардошлигини оширишда халқаро стандартларни жорий этиш: муаммо ва ечимлар” республика илмий-амалий конференцияси тезислар тўплами. – Т.: ТДИУ. 2018 й. 18 декабрь. 405-407 б.

II бўлим (часть II; part II)

10. Сатторов А.Х. Ўзбекистонда аудиторлик фаолиятини ташкил этишнинг меъёрий-ҳуқуқий асослари. // “Иқтисодиёт ва таълим” илмий журнали. – Тошкент, 2019. №1. (08.00.00; №11).

11. Сатторов А.Х. Ўзбекистонда аудиторлик фаолиятини ривожлантиришда МДХ тажрибаси. // Молия илмий журнали. 2020 йил №4. 39-54 б. (08.00.00; №12).

12. Сатторов А.Х. Америка Қўшма Штатларида аудиторлик фаолиятининг ташкил топиши ва ривожланиши // “Ўзбекистонда солиқ ва молия тизимини ривожлантиришнинг концепцияларини амалга ошириш истқболлари” республика илмий-амалий анжумани материаллари тўплами. – Т.: ТДИУ. 2019 й. 9 ноябрь. 129-130 б.

13. Сатторов А.Х. Аудиторлик ташкилотларида ички стандартларнинг ўрни ва аҳамияти // Ўзбекистонда илмий-амалий тадқиқотлар мавзусидаги конференциялар тўплами. – Т.: Tadqiqot.uz. 2020 й. № 15 сон. 254-256 б.

14. Сатторов А.Х. Канаданинг аудиторлик фаолиятини ўрганиш тажрибаси // «Иқтисодиёт тармоқлари ва соҳаларига инновацияларни жорий этиш механизмларини такомиллаштириш» мавзусидаги республика илмий-амалий конференцияси тезислар тўплами. – Т.: Банк-молия академияси, 2020 й. 15 май. 456-458 б.

15. Сатторов А.Х. МДХ давлатларида аудиторлик фаолиятини ўрганиш тажрибаси: Қозоғистон мисолида // “Тафаккур ва талқин” мавзусидаги илмий-амалий онлайн конференцияси тўплами. – Бухоро, 2020 й. 15 май. 877-879 б.

16. Сатторов А.Х. МДХ давлатларида аудиторлик фаолиятини ўрганиш тажрибаси: Украина мисолида // “Олий таълим: муаммо ва ечимлар” республика илмий-амалий конференцияси илмий мақола ва тезислар тўплами. – Т.: ТДИУ, 2020 й. 25 май. 105-107 б.

17. Сатторов А.Х. Буюк Британиянинг аудиторлик фаолиятини ўрганиш тажрибаси // “Бухоронинг ислом цивилизациясидаги ўрни ва унга қўшган ҳиссаси” мавзуидаги халқаро илмий-амалий анжуман (видеоконференция) материаллари тўплами. Бухоро давлат университети, 2020 й. 28-29 май. 1224-1226-б.

18. Сатторов А.Х. Аудиторлик фаолиятининг кўп поғонали тизимида мажбурий аудитнинг ўрни ва аҳамияти. // “Корпоратив бошқарувнинг замонавий стандартларини жорий этишда акционерларнинг ролини кучайтириш йўллари” халқаро илмий-амалий конференцияси тезислар тўплами. – Т.: ТМИ, 2018 й. 14 декабрь. 73-75-б.

19. Сатторов А.Х. Ўзбекистонда аудиторлик фаолиятини ташкил этишнинг меъёрий-ҳуқуқий асослари // “Ўзбекистон Республикасини ривожлантиришнинг бешта йўналиши бўйича ҳаракатлар стратегиясини амалга оширишда иқтисодиётни ривожлантириш ва либераллаштириш масалалари” халқаро илмий-амалий конференцияси тезислар тўплами. – Т.:

ДБА, 2018 й. 27 апрель. 78-80-б.

20. Сатторов А.Х. Германиянинг аудиторлик фаолиятини ўрганиш тажрибаси. // Ўзбекистонда илмий-амалий тадқиқотлар мавзусидаги конференциялар тўплами. – Т.: Tadqiqot.uz, 2020 й. № 16 сон. 235-237-б.

21. Сатторов А.Х. Осиё мамлакатларида аудиторлик фаолиятини ўрганиш тажрибаси: Япония ва Жанубий Корея. // “Суғурта компанияларининг инвестицион фаолиятини ривожлантиришнинг долзарб масалалари” мавзусидаги республика илмий-амалий онлайн конференцияси материаллари тўплами. – Т.: ЎМУ, 2020 й. 7 май. 294-296-б.

Автореферат “Молия” журналида таҳрирдан ўтказилди
(07.01.2021)

Босишга рухсат этилди: 07.01.2021 йил.
Бичими 60x84 1/16, «Times New Roman»
гарнитурда рақамли босма усулида босилди.
Шартли босма табағи 3,2. Адади: 100. Буюртма: № 5.

«HUMOYUNBEK-ISTIQLOL MO‘JIZASI» МЧЖ
босмахонасида чоп этилди.
100000, Тошкент, Амир Темури кўчаси, 60А.