



The concept of audit activity and its legal nature

Jaloliddin ASKAROV¹

Tashkent State University of Law

ARTICLE INFO

Article history:

Received December 2022

Received in revised form

15 December 2022

Accepted 20 January 2023

Available online

15 February 2023

Keywords:

audit activity,

audit,

law,

control,

voluntary audit,

mandatory audit.

ABSTRACT

In this state, the concept of audit accountability and its basic aspects are analyzed and studied. It is also defined by the type of auditor's analysis and analysis of basic features. Certain basic legal regulations of auditor's work and service and author's opinions.

2181-1415/© 2023 in Science LLC.

DOI: <https://doi.org/10.47689/2181-1415-vol4-iss1/S-pp74-79>

This is an open access article under the Attribution 4.0 International (CC BY 4.0) license (<https://creativecommons.org/licenses/by/4.0/deed.ru>)

Auditorlik faoliyati tushunchasi va uning yuridik xususiyati

Kalit so'zlar:

auditorlik faoliyati,

auditorlik,

huquq,

nazorat,

ixtiyoriy auditorlik,

majburiy audirotlilik.

ANNOTATSIYA

Mazkur maqolada auditorlik faoliyati tushunchasi va uning asosiy jihatlarini tahlil qilinib, olimlarning qarashlari o'rganildi. Shuningdek, auditorlik faoliyatining turlari aniqlandi va asosiy xususiyatlari tahlil etildi. Auditorlik faoliyati va xizmatlarini huquqiy tartibga solishning asoslari aniqlandi va mualliflik xulosalari berildi.

Понятие аудиторской деятельности и ее правовая природа

Ключевые слова:

аудиторская

деятельность,

аудит,

право,

контроль,

добровольный аудит,

обязательный аудит.

АННОТАЦИЯ

В данной статье были проанализированы понятие аудиторской деятельности и ее основные аспекты, изучены мнения ученых. Также были определены виды аудиторской деятельности и проанализированы основные особенности. Определены основы правового регулирования аудиторской деятельности и услуг и даны авторские выводы.

¹ Senior Lecturer, Department of Business Law, Tashkent State University of Law, Tashkent, Uzbekistan.
E-mail: j.askarov@tsul.uz, businesslawmaster@gmail.com

Ma'lumki, har qanday voqea, hodisa, buyum qaysi zamonda va makonda paydo bo'lishidan qat'iy nazar, ma'lum zaruriyat tufayli yuzaga keladi. Auditga oid manbalarda ta'kidlanishicha, uni quyidagi shart-sharoitlar keltirib chiqargan, ya'ni axborot yetkazib beruvchilar (ma'muriyat) bilan axborotlardan foydalanuvchilar (davlat organlari, banklar, aksiyadorlar, kreditorlar) manfaatlarining mos kelmasligi, natijada, ular o'rtasida ziddiyatli vaziyatlar yuzaga kelganida ma'muriyat tomonidan noto'g'ri ma'lumotlar berilishi, noto'g'ri axborotlarga asoslangan holda xo'jalik qarorlarining qabul qilinishi natijasida noqulay iqtisodiy ahvolga tushib qolinishi yoki inkirozga yuz tutilishi, iqtisodiy axborotlarning haqqoniyligini tasdiqlash uchun zarur maxsus bilimlarga ehtiyoj, axborotlardan foydalanuvchilarda ma'lumotlarni bevosita baholash va sifatini aniqlash uchun maxsus malaka, vaqt va materiallarning yetishmasligi hamda mana shu muammolarni hal qilishga yordam beradigan auditorlik xizmatlari shakllana boshladi. Uning asosiy vazifasi axborotlardan foydalanuvchilarga taqdim qilinadigan hisobotlar to'g'risida xolis fikr-mulohazalar bildirish edi. Bundan tashqari, ular korxona ma'muriyatiga bo'ysunmaydigan va uning tazyiqlaridan xoli edi [1, 7-b].

Ayrim manbalarga ko'ra, buxgalter-auditor kasbi XVII asrning o'rtalarida Yevropaning aksiyadorlik kompaniyalarida aksiyadorlar, kreditorlar va soliq xizmati xodimlari o'rtasidagi munozarali masalalarni hal qilib berish zarurati tufayli shakllana boshlagan. O'sha paytlarda mustaqil faoliyat ko'rsatib, korxonaning ishlab chiqarish, moliya faoliyati to'g'risida aniq xulosa beradigan mutaxassislariga ehtiyoj kuchaygan. Natijada, 1862-yili Angliyada, 1867-yili Fransiyada, 1937-yili esa AQSHda "Majburiy audit to'g'risida"gi qonunlar qabul qilingan [2, 39-b].

Bozor iqtisodiyoti asoslarining shakllanishi davlat nazorat organlarining bevosita ishtirokisiz amalga oshiriladigan moliyaviy nazoratning turlari rolini oshiradi. Yuqorida qayd etilganidek, moliyaviy nazoratning nodavlat turlarini ichki firmaviy (korporativ) nazorat, tijorat banklar tomonidan mijoz-tashkilotlar ustidan nazorat, auditorlik nazoratlari tashkil qiladi [3]. Ichki firmaviy moliyaviy nazorat korxona, muassasa, firma, korporatsiyalar o'zining iqtisodiy xizmatlari, ya'ni buxgalteriya, moliya bo'limi, moliyaviy menejment xizmatlari va boshqalar tomonidan o'z korxonasi, filiallari va shu'ba tuzilmalarining moliyaviy faoliyati ustidan nazorat amalga oshiriladi. Ichki nazorat xizmatlari doimiy ravishda pul mablag'larini (shaxsiy, qarz, jalb etilgan) ishlatilishining samaradorligi va maqsadga muvofiqligini kuzatadi, rejalashtirgan moliyaviy natijalar bilan haqiqiy moliyaviy natijalarni qiyoslab, tahlil qiladi, investitsion loyihalarning natijalariga moliyaviy baho beradi, korxonaning moliyaviy holatini nazorat qiladi. Ichki nazorat kapitalni investitsiyalashtirishning butun jarayonini kuzatib boradi. Ichki nazoratning ko'rinishlaridan biri bo'lgan va "postaudit" nomini olgan nazorat biznes-rejaning moliya bo'limidagi ishlab chiqarish-investitsiya faoliyatining har bir bosqichida rejalashtirilgan moliyaviy natijani haqiqiy holat bilan taqqoslash, ularni nomuvofiq kelishi sabablarini aniqlash va bartaraf etish, chiqimlarni kamaytirish va moliyaviy rejalashtirish metodlarini yaxshilash yo'llarini qidirishni anglatadi [3].

Moliyaviy nazorat qiymat shaklida amalga oshiriladigan nazorat bo'lganligi uchun ijtimoiy takror ishlab chiqarish jarayonining barcha sohalarida amalga oshiriladi va pul fondlari harakatining barcha jarayonlarida, shu jumladan, moliyaviy natijalarni idrok etish jarayonida ham kuzatiladi. Shuning uchun ham moliyaviy nazoratning ob'yekti pul munosabatlari hisoblanadi.

Moliyaviy nazoratning predmeti quyidagi moliyaviy ko'rsatkichlardan iborat:

- turli darajadagi budjetlarning daromadlari va xarajatlari;
- soliq to'lovlarining hajmlari (miqdorlari, o'lchamlari);
- xo'jalik yurituvchi sub'yektlarning daromadlari;
- xo'jalik yurituvchi sub'yektlarning muomala xarajatlari va boshqalar [4, 89-b].

Moliyaviy nazoratning predmeti hisoblangan yuqoridagi ko'satkichlarning ko'plari hisobli ko'rsatkichlar hisoblanadi va bu narsa, o'z navbatida, ularning amaldagi normativ hujjatlarga muvofiq ravishda hisoblanishining to'g'riligi va ishonchliligini tekshirishni (nazorat qilishni) taqozo etadi [3]. Moliyaviy nazorat moliya funksiyalarining amalga oshirilish shakli bo'lib xizmat qiladi. U ham davlatning va ham boshqa barcha iqtisodiy sub'yektlarning manfaatlari va huquqlarini ta'minlashga qaratilgan.

Iqtisodiy jihatdan taraqqiy etgan mamlakatlarda moliyaviy nazorat, bir tomondan, o'zaro ta'sirchan va ikkinchi tomondan, alohidalashgan (mustaqil bo'lgan) ikki sohaga bo'linadi: 1) davlat moliyaviy nazorati; 2) nodavlat moliyaviy nazorati.

Davlat moliyaviy nazorati bu davlatning asosiy qonunlariga tayanadigan va hokimiyat hamda boshqaruv konkret organlari iqtisodiy-huquqiy harakatining kompleksli va maqsadga yo'naltirilgan tizimidir. Moliyaviy nazoratni tashkil etishda mamlakatning Konstitutsiyasi hal qiluvchi rolni o'ynaydi. Uning huquqiy reglamenti davlatning tipiga, uning ijtimoiy-siyosiy yo'naltirilganligiga, iqtisodiy taraqqiyot darajasiga, mulkchilik shakllarining nisbatiga bog'liq. Davlat moliyaviy nazorati YaIM taqsimlanishining qiymat proporsiyalarini kuzatishga qaratilgan. Bu nazorat davlat moliyaviy resurslarini shakllantirish, ularning to'liq va o'z vaqtida tushib turishi va ulardan maqsadli foydalanish bilan bog'liq bo'lgan pul resurslari harakatining barcha kanallariga (tarqatiladi) tegishli hisoblanadi [3].

Hozirgi paytda bozor iqtisodiyoti rivojlangan mamlakatlarda o'zining tashkiliy huquqiy infratuzilmalariga ega bo'lgan audit institutlari faoliyat ko'rsatmoqda. Auditorlik kasbi turli xil mamlakatlarda turlicha nomlanib kelingan [5, 232-b]. Masalan, Amerikada jamoatchi-buxgalter, Fransiyada buxgalter ekspert yoki schyotlar bo'yicha komissar, Germaniyada xo'jalik nazoratchisi yoki kitoblar nazoratchisi, kagor anglo-saksoniya mamlakatlarida kompaniyaning moliyaviy faoliyatini nazorat qiladigan taftishchi kabilardir.

Auditorlik faoliyatining rivojlanishiga 1929–1933-yillarda jahon iqtisodiy tanazzuli katta turtki bo'ldi. Bu davrda aksiyadorlik jamiyatlari va boshqa korxonalarining ko'pchiligi inqirozga yuz tutdi. Natijada hisobotlarni, xususan, balans, foyda va zararlar to'g'risidagi hisobot ma'lumotlarini tasdiqlash tartibini qat'iy belgilash, ularning to'g'riligi va haqqoniyligini mustaqil auditorlar tomonidan tekshirish ehtiyoji yuzaga kelgan.

Demak, "audit" tushunchasi lotincha so'z bo'lib, "auditing" – aynan tarjimai "u eshitayapti", "eshituvchi" degan ma'nolarni bildiradi [6, 91-b]. Professor M.M. To'laxo'jayevaning "O'zbekiston Respublikasida moliyaviy nazorat tizimi" nomli kitobida auditga quyidagicha ta'rif berilgan: "Audit – bu mustaqil malakali mutaxassislar tomonidan korxonaning moliyaviy hisobotini yoki u bilan bog'liq moliyaviy axborotni ushbu hisobot yoki axborotning qonun va boshqa normativ hujjatlarga muvofiqlik darajasi to'g'risida xulosa chiqarish maqsadida tadqiq etilishidir".

Auditorlik faoliyati va auditorlik kasbining ta'rifi O'zbekiston Respublikasining yangi tahrirdagi "Auditorlik faoliyati to'g'risida"gi Qonunida quyidagicha keltirilgan bo'lib, Qonunning 3-moddasiga ko'ra, auditorlik faoliyati – auditorlik tashkilotlarining

auditorlik xizmatlarini ko'rsatish bo'yicha tadbirkorlik faoliyatidir hamda auditorlik tashkiloti – auditorlik tekshiruvlarini o'tkazish va turdosh xizmatlar ko'rsatish bo'yicha auditorlik faoliyatini amalga oshiruvchi tijorat tashkiloti bo'lib, auditor – auditorning malaka sertifikatiga ega bo'lgan jismoniy shaxs hisoblanadi [7]. Auditorlik faoliyati deganda auditorlik tashkilotlarining auditorlik tekshiruvlarini o'tkazish va qonunda nazarda tutilgan professional xizmatlar ko'rsatish borasidagi tadbirkorlik faoliyatini tushunishimiz mumkin.

Shunga ko'ra, auditorlik faoliyatini normativ-huquqiy tartibga solish jihatidan amaliyotda ikki xil usul mavjud bo'lib, birinchi usul qonunchilik yo'li bilan huquqiy tartibga solish; ya'ni qonun qabul qilib, uning asosida mavjud auditorlik faoliyati bilan bog'liq munosabatlarni huquqiy tartibga solish bo'lsa, ikkinchi usul shartnomaviy-huquqiy tartibga solish, auditor va mijoz o'rtasida vujudga keladigan munosabatlarni ular o'rtasida tuziladigan shartnoma asosida huquqiy tartibga solishdir [8, 12-b].

Xususan, "audit" tushunchasi deganda umumiy atama shaklida iqtisodchi va huquqshunos olimlar tadbirkorlik faoliyati hisoblangan mustaqil auditorlik tekshiruvini nazarda tutadilar. Qonunchilik va ilmiy adabiyotlar, amaliyot tahlili, qolaversa, xorijiy mamlakatlar qonunchiligi tahlili asosida, audit ikki xil ma'noda qo'llanilishi mumkin: birinchisi, audit – bu umumiy auditorlik tekshiruvi va auditorlik faoliyati tarkibiga kiruvchi barcha xizmatlarning umumiy nomi, ikkinchisi, audit – bu auditorlik tekshiruvidir.

Auditorlik xizmatining umumiy xizmatlarga xos xususiyat va belgilaridan tashqari, faqat o'ziga xos bo'lgan xususiyatlari borligi ta'kidlanib, ular auditorlik xizmatini o'zga xizmat turlaridan ajratib turishi ta'kidlanadi. Hozirgi davrda mazkur xizmatlarning ro'yxati kengayib borayotganligi, jumladan, forenzik – korporativ boshqaruv va tashkiliy huquqiy, moliyaviy holatlardagi kelishmovchiliklar hamda firibgarliklarni aniqlash xizmati, dyu dilidjens – kompaniya moliyaviy holatining bashorati xizmati kabilar keng tarqalmoqda. Shu o'rinda mazkur turdagi xizmat turlarining huquqiy asoslarini yaratish va tartibga solish muammosi yuzaga kelmoqda [8, 13-b].

Banklarning tashqi auditorlar tomonidan tekshirilishi va moliyaviy hisobotning ishonchliligi bozor iqtisodiyoti sharoitida har tomonlama ishonchli bank xizmatining mavjudligini ko'rsatib beruvchi omillardandir. Bu borada bank nazorati bo'yicha Bazeli qo'mitasining tashqi auditga oid talablar va bank nazoratiga oid standartlarni ishlab chiqishi, SWOT tahlili, CAMEL reyting, BOPEC – the Feds Bhs rating system, milliy reyting agentligi "Axbor-reyting" kabi banklarning reytingini aniqlovchi turli mezonlarning yaratilganligi bank tizimidagi faoliyat va uning moliyaviy hisobotining shaffofligi muhimligini ko'rsatadi. Har bir bank uning yillik moliyaviy hisobotining natijasiga qarab, reyting qilinadi va bunda auditorlik xizmati va tekshiruvining ahamiyati va roli kattaligi ayondir. Shu jihatdan ham bank va banklar guruhi auditorlik tekshiruvining maqsadi amaldagi buxgalteriya hisobi to'g'risidagi qonun hujjatlari hamda moliyaviy hisobotlarga oid xalqaro standartlarga muvofiqligini, bankning moliyaviy axboroti hamda boshqa moliyaviy ma'lumotlari to'g'riligini aniqlashdan iborat bo'lishi lozim.

Xalqaro auditorlik kompaniyalari (Deloitte "Optix" analitik dasturi, KPMG "Watson", "Clara" smart audit platformasi, shuningdek, Microsoft Excel bilan birgalikda SAAT, GAS, ASL, Outlier Analysis, Benfords Law Analysis dasturlari) faoliyatida keng qo'llanayotgan dronlar, raqamli audit, data mining, audit operatsiyalarini robotlashtirish, blokcheyn, suniy aql, analitik dasturlar kabi ilg'or texnologiyalar va ularning auditorlik tekshiruvlaridagi samaralari o'rganilib, milliy auditorlik tashkilotlari amaliyotida ulardan foydalanish mumkin.

Xususan, yangi tahrirdagi “Auditorlik faoliyati to’g’risida”gi Qonunning qabul qilinishidan maqsad – O’zbekistonda auditorlik faoliyatini tartibga soluvchi hujjatlarni yagona me’yoriy hujjatga birlashtirish va tizimlashtirish edi. Shunga ko’ra, ushbu Qonunga binoan auditorning malaka sertifikatiga ega bo’lgan jismoniy shaxs auditor deb tan olingan. Shuningdek, auditorlik tashkilotlarining faoliyatini tavsiflovchi muayyan ko’rsatkichlar bo’yicha guruhlarga ajratilgan auditorlik tashkilotlarining tartibga solingan ro’yxatini shakllantirishni nazarda tutuvchi “renking” yangi tushunchasi ham kiritilgan. Auditorlik faoliyati sohasidagi tamoyillar – mustaqillik, xolislik, va halollik kasbiy salohiyat va axborotning maxfiyligi, shuningdek, auditorlik faoliyati faqat audit, sifat nazorati, tahliliy tekshiruvlar, ishonchni ta’minlaydigan topshiriqlar, turdosh xizmatlarning xalqaro standartlari asosida amalga oshirilishi belgilandi. Standartlar Xalqaro buxgalterlar federatsiyasining Audit va ishonchni ta’minlaydigan topshiriqlarning xalqaro standartlari bo’yicha kengashi tomonidan e’lon qilingan [7]. Auditning xalqaro standartlarini O’zbekiston hududida qo’llash uchun ularni tan olish tartibi O’zbekiston Respublikasi Vazirlar Mahkamasi tomonidan belgilanadi. Auditorlik tekshiruvlarini o’tkazish va turdosh xizmatlarni ko’rsatish bo’yicha auditorlik faoliyatini amalga oshiradigan tijorat tashkiloti Auditorlik tashkiloti hisoblanadi. Ushbu tashkilotlar o’z huquq va majburiyatlariga, soliq to’lovchining identifikatsiya raqamiga ega bo’ladi.

Qonun bilan quyidagilar, ya’ni auditorlar ishi sifatining ichki nazorati – auditorlar va xodimlar faoliyatining ushbu Qonun talablariga rioya etilishini ta’minlashga qaratilgan tashkiliy chora-tadbirlar tizimi, shuningdek, auditorlik tashkiloti ishi sifatining tashqi nazorati – vakolatli davlat organi auditorlarning respublika jamoat birlashmalari bilan birgalikda amalga oshiradigan auditorlik tashkilotlari tomonidan ushbu Qonun talablari va auditorlik faoliyati standartlari buzilishini aniqlash va keyinchalik oldini olishga qaratilgan chora-tadbirlar tizimi kiritildi [7].

O’zbekiston Respublikasi Moliya vazirligi auditorlik faoliyati sohasidagi vakolatli davlat organidir. Bunda vazirlik auditorlik faoliyati sohasidagi davlat siyosatini amalga oshiradi, auditorlik faoliyati sohasidagi xalqaro tashkilotlarda O’zbekiston Respublikasining manfaatlarini ifodalaydi, o’z vakolatlari doirasida auditorlik faoliyatini tartibga soluvchi normativ-huquqiy hujjatlarni ishlab chiqadi, tasdiqlaydi va amalga oshiradi, malaka komissiyasining ish tartibi va reglamentini belgilaydi, auditorlarning respublika jamoat birlashmalari ishtirokida malaka imtihonini o’tkazadi, auditorning malaka sertifikatini beradi, qayta rasmiylashtiradi, uning amal qilish muddatini uzaytiradi va tugatadi, auditorlarning respublika jamoat birlashmalari bilan birgalikda auditorlar malakasini oshirishning namunaviy dasturini tasdiqlaydi, Auditorlik tashkilotlarining reyestrini va Auditorlar reyestrini yuritadi, auditorlik tashkilotlari va auditorlarning respublika jamoat birlashmalari bilan elektron tarzda hamkorlik qilish uchun mo’ljallangan “Audit” dasturiy majmuining axborot tizimi takomillashtirilishini ta’minlaydi, auditorlarning respublika jamoat birlashmalari bilan birgalikda auditorlik tashkilotlarining ishi sifatini tashqi nazoratdan o’tkazadi, auditorlik xizmatlari rivojlanishini tahlil qiladi.

Yuqoridagilarga asosan xulosa qiladigan bo’lsak, audit, auditorlik faoliyatining vujudga kelishi va rivojlanishi tarixiy jarayonlar bilan uzviy bog’liq bo’lib, o’zining rivojlanish evolyutsiyasi davomida siyosiy-huquqiy, moliyaviy-iqtisodiy talablarga mos ravishda ko’rinishlari, shakllari, turlarini o’zgartirib kelgan. Audit va auditorlik faoliyatining vujudga kelishi hamda rivojlanishi har bir davlat uchun o’ziga xosdir.

Auditorlik faoliyati tadbirkorlik faoliyati sifatida o'ziga xos belgi va hususiyatlarga egadir. Shu sababli O'zbekiston Respublikasi qonunchiligiga ko'ra auditorlik faoliyatini faqatgina majburiy va tashabbus tarzidagi auditorlik tekshiruvlari, shuningdek, professional xizmatlar kabi turlarga bo'lish mumkin. Lekin auditorlik faoliyatini ichki va tashqiqa bo'lish mantiqqa zid. Sababi, "ichki audit" tadbirkorlik faoliyati hisoblanmaydi, auditorlik faoliyati yuqorida aytib o'tilganidek, tadbirkorlik faoliyati sanaladi. Chunki Vazirlar Mahkamasining 2006-yil 16-oktabrdagi 215-sonli qarori bilan tasdiqlangan "Korxonalaridagi ichki audit xizmati to'g'risida"gi Nizomda "ichki audit" korxonaning tarkibiy bo'linmasi tomonidan amalga oshirilishi belgilab qo'yilgan va bu o'z-o'zidan tadbirkorlik faoliyati hisoblanmaydi. Yuqoridagilarni inobatga olgan holda "auditorlik faoliyati"ni emas, balki "audit"ni ichki va tashqi audit turlariga bo'lish mumkin.

FOYDALANILGAN ADABIYOTLAR RO'YXATI:

1. R.T. Do'smurotov. "Audit asoslari". Darslik. "O'zbekiston Milliy ensiklopediyasi" Davlat ilmiy nashriyoti. Toshkent. 2003-yil. – 7 bet.
2. A. Karimov, F. Islomov va A. Avloqulov: Xalqaro audit. Darslik. Toshket – 2015. – 39 bet.
3. <http://staff.tiiame.uz/storage/users/58/presentations/dlkhesBswk0TaT3douWQ2vS7AiFGnVZYT0a0app.pdf>
4. Moliya huquqi: Ma'ruzalar kurai / E. Xojiyev, O. Kamalov, B. Ortiqov. – T.: O'zbekiston Respublikasi IIB Akademiyasi, 2012. – 89.
5. Askarov, Jaloliddin. "Theoretical and legal aspects of audit activity in Uzbekistan" Web of Scientist: International Scientific Research Journal 3.8 (2022): 234–240.
6. K. Axmedjanov, I. Yakubov. Audit asoslari. Darslik. Toshkent. – 2010-y. – 91-bet.
7. O'zbekiston Respublikasining "Auditorlik faoliyati to'g'risida"gi Qonuni. Qonun hujjatlari ma'lumotlari milliy bazasi, 26.02.2021-y., 03/21/677/0155-son. <https://lex.uz/docs/5307886>
8. X.X. Saydivaliyeva. "Auditorlik faoliyatini shartnomaviy-huquqiy tartibga solish", ... Avtoreferat. – Toshkent, 2020. – 12-b.
9. Jumagulov A.E. "Stages of development of the legislation on investment funds in Uzbekistan" Herald pedagogiki. Nauka i Praktyka 1.5 (2021).
10. Alisher, Jumagulov "Investment Funds in Uzbekistan: Legal Analysis". The American Journal of Political Science Law and Criminology 2.09 (2020): 87–98.