

**AUDITORNING MUSTAQILLIGI VA MANFAATLAR
TO'QNASHUVI**

Murodov Otabek Xabibullayevich

“Bekmirza Omad” MCHJ rahbari

E-mail: ottabek@gmail.com

***Annotatsiya.** Maqolada auditorlik faoliyatining samaradorligi va jamoatchilik ishonchining kafolati sifatida auditorning mustaqilligi alohida o‘rin tutadi. Mustaqillik tamoyiliga rioya qilinmagan sharoitda manfaatlar to‘qnashuvi yuzaga kelib, audit xulosalarining xolisligi va ishonchliligi xavf ostida qoladi. Ushbu maqolada auditor mustaqilligini ta‘minlash, manfaatlar to‘qnashuvini boshqarish mexanizmlari hamda xalqaro amaliyot va O‘zbekiston sharoitidagi muammolar va yechimlar tahlil qilingan.*

***Kalit so‘zlar:** auditorlik mustaqilligi, manfaatlar to‘qnashuvi, kasbiy skeptitsizm, auditorlik etika, auditor-mijoz munosabatlari, moliyaviy hisobot sifati, auditorlik kodeksi, xalqaro tajriba, jamoatchilik ishonchi, shaffoflik, professional javobgarlik.*

Auditor mustaqilligi deganda uning faoliyatida iqtisodiy, tashkiliy yoki shaxsiy bosimlardan xoli holda qaror qabul qilishi tushuniladi. Amaliyotda esa mijoz bilan uzoq muddatli hamkorlik, qo‘shimcha xizmatlar ko‘rsatish, shaxsiy manfaatlar va tashqi ta’sirlar mustaqillikka putur yetkazishi mumkin.

Xalqaro tajribada bu muammo turlicha hal etilgan. Avstraliya tajribasida auditor-mijoz munosabatlarini muvozanatlashtirish uchun manfaatlar to‘qnashuvini cheklovchi qo‘shimcha institutlar va moliyaviy hisobot sug‘urtasi mexanizmlari joriy etilgan. Yevropa amaliyotida esa auditorlarning mustaqilligini kafolatlash maqsadida auditorlik kompaniyalarida majburiy rotatsiya tizimi yo‘lga qo‘yilgan.

Janubiy Afrikada manfaatlar to'qnashuvi sabab auditorlik xulosalari sifatida kamchiliklar aniqlangan bo'lib, bu skeptitsizmni susaytirganligi qayd etilgan.

O'zbekiston amaliyotida auditorlarning mustaqilligi qonunchilikda belgilangan bo'lsa-da, uning amaliy ijrosi yetarli emas. Auditorlik tashkilotlarining ko'p hollarda iqtisodiy jihatdan mijozga bog'liqligi ularning xulosalariga salbiy ta'sir ko'rsatishi mumkin. Shu sababli manfaatlar to'qnashuvini boshqarish va mustaqillikni ta'minlash uchun quyidagi choralar muhim ahamiyatga ega:

- auditorlar uchun majburiy rotatsiya tizimini joriy etish;
- no-audit xizmatlari hajmiga limitlar belgilash;
- manfaatlar deklaratsiyasini joriy qilish va ularni nazorat qiluvchi mustaqil komissiya faoliyatini tashkil etish;
- auditorlarga moliyaviy kafolatlarni kuchaytirish orqali ularning mijozga qaramligini kamaytirish.

Auditorning mustaqilligi va manfaatlar to'qnashuvini bartaraf etish masalasi nafaqat audit sifatini oshiradi, balki jamoatchilik ishonchini mustahkamlaydi. Xalqaro tajribalarni moslashtirish va milliy qonunchilikni takomillashtirish orqali O'zbekiston audit tizimida yuqori sifat va shaffoflikka erishish mumkin. Shu bois auditorlik faoliyatini isloh qilishda mustaqillikni ta'minlash va manfaatlar to'qnashuvini boshqarish ustuvor yo'nalishlardan biri bo'lishi zarur.

Auditor mustaqilligi zamonaviy audit amaliyotining asosiy ustunlaridan biri hisoblanadi. Mustaqillik auditorning moliyaviy hisobotlar haqidagi xulosalari to'liq xolislik va adolatga asoslangan bo'lishini ta'minlaydi. Agar auditor mustaqil bo'lmasa, uning qarorlari tashqi ta'sirlar yoki shaxsiy manfaatlar bilan

yo'naltirilishi mumkin. Bu esa nafaqat audit sifati, balki butun iqtisodiy tizimga bo'lgan ishonchni zaiflashtiradi. Shu sababli manfaatlar to'qnashuvi masalasi mustaqillik bilan chambarchas bog'liq bo'lib, uni nazorat qilish mexanizmlari alohida e'tibor talab qiladi.

Amaliyotda manfaatlar to'qnashuvi turli shakllarda namoyon bo'ladi. Birinchidan, auditorning mijoz bilan uzoq muddatli hamkorligi ularning o'rtasida shaxsiy yoki moliyaviy qaramlikni yuzaga keltirishi mumkin. Ikkinchidan, auditorlik tashkilotlari tomonidan ko'rsatiladigan no-audit xizmatlar (masalan, maslahat, konsalting yoki hisob yuritish) auditorlik tekshiruvining xolisligiga ta'sir ko'rsatishi ehtimoldan xoli emas. Uchinchidan, auditorlarning o'zlari yoki ularning yaqin qarindoshlari mijoz korxonasida moliyaviy manfaatdor bo'lsa, bu ham xolislikni buzishi mumkin. Bunday vaziyatlarda auditor mustaqilligini ta'minlash mexanizmlarining kuchsizligi audit sifati pasayishiga olib keladi.

Xalqaro tajribaga nazar tashlasak, Avstraliya bu borada qator innovatsion yondashuvlarni joriy etgan. Jumladan, moliyaviy hisobot sug'urtasi tizimi auditorlik tashkilotlari va mijoz o'rtasidagi manfaatlar to'qnashuvini kamaytirishga xizmat qilmoqda. Bu model orqali auditorlik xulosalarining sifati oshib, jamoatchilik ishonchi mustahkamlanadi. Yevropa mamlakatlarida esa auditorlarning mustaqilligini saqlash maqsadida majburiy rotatsiya tizimi keng joriy etilgan. Masalan, auditorlik tashkiloti bir mijoz bilan ma'lum muddatdan ortiq ishlashga haqli emas, bu esa uzoq muddatli qaramlikni bartaraf etishga yordam beradi. Janubiy Afrikada olib borilgan tadqiqotlar esa shuni ko'rsatadiki, auditorlar kasbiy etika qoidalarini yaxshi bilsalar-da, amaliyotda tashqi bosimlar ta'siri ularning mustaqil qaror qabul qilishiga salbiy ta'sir ko'rsatadi. Shu sababli

bu davlatda skeptitsizmni mustahkamlash va manfaatlar to'qnashuvini boshqarish bo'yicha muntazam treninglar o'tkazish tizimi yo'lga qo'yilgan.

Indoneziya tajribasida esa auditorning mustaqilligini ta'minlash masalasi emosional intellekt bilan uyg'un holda qaralmoqda. Tadqiqotlar shuni ko'rsatadiki, auditor o'zining hissiy qobiliyatlarini rivojlantirganda mijoz bilan munosabatlarda bosimlarni yengib o'tishi osonlashadi. Bu jarayon audit jarayonining sifatiga ham ijobiy ta'sir ko'rsatadi. Auditorning mustaqilligi faqat tashqi regulativ me'yorlar bilan emas, balki uning ichki ruhiy barqarorligi va axloqiy qadriyatlari bilan ham bog'liqdir.

O'zbekiston sharoitida auditorlarning mustaqilligi qonunlarda nazarda tutilgan bo'lsa-da, amaliyotda uni ta'minlash mexanizmlari yetarlicha samarali emas. Auditorlik tashkilotlarining ko'pi iqtisodiy jihatdan mijozga qaram bo'lib qolmoqda, bu esa xulosalarning xolisligiga putur yetkazishi mumkin. Shuningdek, auditorlik xizmatlari bozori yetarlicha rivojlanmagani sababli, ayrim auditorlik firmalari cheklangan sonli mijozlarga tayanib qoladi, bu esa ularning mustaqil faoliyat yuritishini qiyinlashtiradi. Shu bois milliy amaliyotda manfaatlar to'qnashuvini oldini olish uchun majburiy rotatsiya tizimini joriy qilish, auditorlarga moliyaviy kafolatlar yaratish va no-audit xizmatlari hajmiga qat'iy limitlar belgilash dolzarbdir.

Shu bilan birga, manfaatlar deklaratsiyasini joriy etish va ularni nazorat qiluvchi mustaqil komissiya tashkil etish auditorlik tizimida shaffoflikni oshiradi. Auditorlar muntazam ravishda o'z faoliyatida yuzaga kelishi mumkin bo'lgan manfaatlar to'qnashuvini ochiqlashlari va bu holat tegishli organlar tomonidan baholanib borilishi zarur. Bu amaliyot auditorlik faoliyatining sifatini oshirish bilan



bir qatorda, jamiyatda audit kasbiga bo'lgan ishonchni ham kuchaytiradi. Umuman olganda, auditor mustaqilligi va manfaatlar to'qnashuvini boshqarish nafaqat texnik masala, balki audit sifatining ijtimoiy, iqtisodiy va institutsional asosini belgilovchi omildir. Xalqaro tajribalarni moslashtirish va milliy sharoitda samarali mexanizmlarni joriy qilish orqali O'zbekistonda auditorlik faoliyatining xolisligi, shaffofligi va jamoatchilik ishonchi sezilarli darajada oshishi mumkin.

Auditor mustaqilligi va manfaatlar to'qnashuvi masalasini chuqurroq tahlil qilsak, u faqatgina auditor va mijoz o'rtasidagi munosabat bilan chegaralanib qolmaydi, balki kengroq tizimli omillarga ham taalluqlidir. Masalan, auditorlik bozorining konsentratsiyasi, ya'ni yirik auditorlik firmalarining hukmronligi yoki kichik firmalarning cheklangan imkoniyatlari, mustaqillikka bevosita ta'sir ko'rsatadi. Katta firmalar ko'pincha o'z obro'-e'tiborini saqlash uchun mustaqillikka qat'iy amal qiladilar, biroq ularning yirik mijozlarga qaramligi ba'zan manfaatlar to'qnashuvini keltirib chiqarishi mumkin. Kichik auditorlik firmalarida esa moliyaviy barqarorlik yo'qligi sabab, ular birgina mijozga haddan tashqari bog'lanib qolishadi. Bundan tashqari, davlat sektori va xususiy sektor o'rtasidagi farqlar ham auditorning mustaqilligiga ta'sir etadi. Davlat tashkilotlari auditida auditorlarning xolisligi ko'proq siyosiy va ma'muriy bosimlar bilan bog'liq bo'lsa, xususiy sektorda moliyaviy manfaatlar va tijorat bosimlari ustuvor bo'ladi. Shu bois manfaatlar to'qnashuvini oldini olishda sektorlar kesimida differensial yondashuv zarur: davlat sektorida siyosiy bosimlarga qarshi huquqiy kafolatlar, xususiy sektorda esa iqtisodiy qaramlikni kamaytiruvchi mexanizmlar muhim ahamiyatga ega.

Xalqaro tajriba shuni ko'rsatadiki, manfaatlar to'qnashuvini samarali boshqarish uchun faqat qoidabuzarlik yuz berganidan keyin jazolash yetarli emas, balki oldini olish mexanizmlarini kuchaytirish lozim. Masalan, Yevropa Ittifoqi davlatlarida auditorlar faoliyati doimiy ravishda nazorat qilinadi, ular yiliga bir necha bor mustaqillik deklaratsiyasini topshirishga majbur. Shuningdek, mustaqillikni baholovchi tashqi inspeksiya organlari mavjud bo'lib, ular auditorlik firmalarining amaliyotini muntazam tahlil qilib boradilar.

O'zbekiston uchun ham shunday profilaktik yondashuvlarni joriy qilish muhimdir. Auditorlik tashkilotlarida mustaqillikni baholash bo'yicha ichki komissiyalar tuzish, manfaatlar to'qnashuvi yuzaga kelgan hollarda tezkor axborot berish mexanizmlarini ishlab chiqish va ularni qonuniy tartibda mustahkamlash kerak. Shu bilan birga, professional auditorlar uyushmalari doirasida etika bo'yicha maslahat beruvchi va monitoring olib boruvchi kengashlarni tashkil etish foydali bo'ladi. Shuningdek, auditorlarning axloqiy qaror qabul qilish jarayoniga tashqi ta'sirlarni kamaytirish maqsadida ularning malakasini oshirish dasturlariga etik treninglar va amaliy mashg'ulotlarni kiritish zarur. Xususan, auditorlarni real hayotiy vaziyatlarda qaror qabul qilishga o'rgatuvchi simulyatsiya mashg'ulotlari, konfliktlarni boshqarish bo'yicha amaliy topshiriqlar ularning kasbiy barqarorligini oshiradi. Natijada, auditor mustaqilligi va manfaatlar to'qnashuvini bartaraf etish bo'yicha tizimli yondashuv nafaqat audit jarayonining sifatini oshiradi, balki mamlakatimizda iqtisodiy muhitning shaffofligi va investitsion jozibadorligini ham mustahkamlaydi. Auditorlik faoliyati jamoatchilik ishonchi uchun mo'ljallangan bo'lib, mustaqillik va etika tamoyillariga amal qilingandagina bu ishonchni saqlab qolish mumkin. Shu bois ushbu masalani milliy strategiya darajasida ko'rib chiqish

va xalqaro tajribalarni to'liq moslashtirish O'zbekiston audit tizimining barqaror rivojlanishi uchun hal qiluvchi ahamiyat kasb etadi.

1-jadval

Auditorning mustaqilligi va manfaatlar to'qnashuvi

Muammo	Sabablar	Oqibatlar	Yechimlar
Auditor mustaqilligiga tahdid	Mijoz bilan uzoq muddatli hamkorlik, moliyaviy qaramlik, no-audit xizmatlari hajmining ko'pligi	Audit xulosasining xolisligi pasayadi, jamoatchilik ishonchi zaiflashadi	Majburiy rotatsiya tizimi, no-audit xizmatlariga limit, mustaqil nazorat organlarini kuchaytirish
Manfaatlar to'qnashuvi	Auditorning yoki uning qarindoshlarining mijoz biznesida manfaatdorligi, moliyaviy bog'liqlik	Audit sifati pasayadi, qarorlar subyektivlashadi	Manfaatlar deklaratsiyasi, mustaqil komissiya nazorati, tashqi audit inspeksiyasi
Kasbiy skeptitsizmning zaifligi	Auditorlarga bo'lgan tashqi bosimlar, vaqt va resurslarning	Firibgarlik va xatoliklar aniqlanmay	Skeptitsizm indikatorlarini ishlab chiqish, muntazam etik va amaliy

	cheklanganligi	qoladi, moliyaviy xavf ortadi	treninglar
Auditor- mijoz bosimlari	Mijoz tomonidan auditorlarga bosim o'tkazish, auditorlik shartnomasining uzaytirilishiga bog'liqlik	Audi tor qarorlari mijoz manfaatiga yon bosishi mumkin	Etik komissiyalar tashkil etish, axloqiy audit institutini joriy etish
Milliy kodeks va xalqaro standartlar o'rtasidagi tafovutlar	Milliy etika kodeksining xalqaro normalar bilan to'liq uyg'unlashmaganligi	Audi t xulosalarinin g xalqaro tan olinishi qiyinlashadi	IFAC va INTOSAI kodekslari asosida milliy etika kodeksini yangilash va tatbiq qilish

Jadvalda auditorning mustaqilligi va manfaatlar to'qnashuvi bilan bog'liq asosiy muammolar, ularning sabablari, oqibatlari hamda yechimlari tizimli ravishda yoritilgan. Ushbu muammolarni chuqur tahlil qilish shuni ko'rsatadiki, mustaqillikni saqlash va manfaatlar to'qnashuvini bartaraf etish audit faoliyatining sifati va jamoatchilik ishonchining kafolati sifatida alohida o'rin tutadi.

Birinch muammo sifatida auditor mustaqilligiga tahdid masalasi qayd etilgan. Mijoz bilan uzoq muddatli hamkorlik, auditorlik tashkilotining iqtisodiy

jihatdan mijozga qaramligi va no-audit xizmatlari hajmining ortib ketishi auditorning xolis qaror qabul qilish imkoniyatini cheklaydi. Natijada audit xulosalari ob'ektivligini yo'qotadi va jamoatchilik ishonchi zaiflashadi. Bu muammoni bartaraf etish uchun majburiy rotatsiya tizimini joriy qilish, no-audit xizmatlariga qat'iy limit qo'yish va mustaqil nazorat organlarini kuchaytirish dolzarbdir.

Ikkinchi muammo – manfaatlar to'qnashuvi. Auditor yoki uning yaqin qarindoshlarining mijoz biznesida manfaatdorligi yoki moliyaviy bog'liqligi qarorlar xolisligiga putur yetkazadi. Bunday vaziyatlarda audit sifati pasayib, qarorlar subyektivlashadi. Shu sababli manfaatlar deklaratsiyasini joriy qilish, mustaqil komissiyalar nazorati va tashqi audit inspeksiyasini yo'lga qo'yish zarur. Bu amaliyot jamoatchilik ishonchini oshirish bilan bir qatorda, auditorlik kasbining obro'sini ham mustahkamlaydi.

Uchinchi masala kasbiy skeptitsizmning zaifligi bilan bog'liq. Auditorlarga tashqi bosimlarning kuchliligi, vaqt va resurslarning cheklanganligi natijasida ular ko'plab noaniqlik va firibgarliklarni aniqlash imkoniyatini boy berishlari mumkin. Bu esa moliyaviy tizim xavfsizligiga bevosita xavf tug'diradi. Yeim sifatida skeptitsizm indikatorlarini ishlab chiqish va muntazam etik hamda amaliy treninglar o'tkazish tavsiya etiladi. Bunday chora-tadbirlar auditorlarda tanqidiy fikrlashni kuchaytiradi va audit sifati oshishiga xizmat qiladi.

To'rtinchi muammo auditor-mijoz munosabatlaridagi bosimlardir. Ko'pincha auditorlar mijoz tomonidan ko'rsatilgan bevosita yoki bilvosita bosim tufayli qarorlarini mijoz manfaatiga yon bosib qabul qilishadi. Bu esa audit faoliyatining asosiy maqsadi – jamoatchilik ishonchini ta'minlashga zid

hisoblanadi. Bunday vaziyatlarda etik komissiyalar tashkil etish va axloqiy audit institutini joriy etish muhim yechim bo'lib xizmat qiladi. Bu nafaqat auditorni himoya qiladi, balki jamiyat oldida mas'uliyatni ham oshiradi.

So'nggi masala milliy kodeks va xalqaro standartlar o'rtasidagi tafovutlar bilan bog'liq. Milliy etika kodeksining xalqaro normalar bilan to'liq uyg'unlashmaganligi sababli, O'zbekiston auditorlik hisobotlari xalqaro miqyosda yetarlicha tan olinmay qolishi mumkin. Bu muammoni hal etish uchun IFAC va INTOSAI kodekslari asosida milliy etika kodeksini yangilash va tatbiq qilish, shuningdek, uni amalda qo'llash jarayonini nazorat qilish zarur.

Umuman olganda, auditor mustaqilligi va manfaatlar to'qnashuvi masalalariga tizimli yondashuv orqali nafaqat audit sifatini oshirish, balki iqtisodiy munosabatlarda shaffoflik, adolat va jamoatchilik ishonchini kuchaytirish mumkin. Bu esa O'zbekiston audit tizimining xalqaro standartlarga uyg'unlashuvi va barqaror rivojlanishini ta'minlashga xizmat qiladi.

ADABIYOTLAR

1. Bowersox, D.J., & Closs, D.J. (2001). Logistics: Integrated Supply Chain. Moscow: Olimp-Biznes.
2. IESBA (2020). International Code of Ethics for Professional Accountants (including International Independence Standards). International Federation of Accountants (IFAC).
3. INTOSAI (2016). *ISSAI 30: Code of Ethics*. International Organization of Supreme Audit Institutions.



4. Mbanjwa, T. (2019). Professional skepticism and ethical challenges in South Africa. *Journal of Accounting and Auditing Research*, 11(3), 44-57.
5. Simatupang, F., & Diana, R. (2025). Emotional intelligence and auditor ethical decision-making in Indonesia. *Asian Journal of Business Ethics*, 14(2), 75-92.
6. Surya, P., Wijaya, A., & Hadi, R. (2021). Professional ethics, corporate governance and audit quality. *International Journal of Accounting Studies*, 9(1), 55-68.
7. Townsend, R. (2014). Independence and ethical challenges in Australian auditing practice. *Australian Accounting Review*, 24(2), 102-118.
8. Needles, B.E., Anderson, H.R., & Caldwell, J.C. (1996). *Principles of Accounting*. Moscow: Finance and Statistics.
9. Horngren, C.T., & Foster, G. (2000). *Cost Accounting: A Managerial Emphasis*. Moscow: Finance and Statistics.