MOLIYACHI
MA'LUMOTNOMASI BYULLETENI

СПРАВОЧНИК
ФИНАНСОВОГО
РАБОТНИКА БЮЛЛЕТЕНЬ

2022 3 (123)



WWW.tcmf.uz
ISSN 2181-6069

MOLIYACHI
MA'LUMOTNOMASI
BYULLETENI
www.finans.uz
СПРАВОЧНИК
ФИНАНСОВОГО
РАБОТНИКА
БЮЛЛЕТЕНЬ

MUNDARIJA

BUDJET TIZIMI

**Dilshod PULATOV,
Xabibulla XAMIDOV**

"Ochiq budjet" axborot portalida "Mening yo'lim" loyihasi ishga tushirildi 2

BUXGALTERIYA HISOBI VA HISOBOTI

Otabek BARAKAYEV

Auditning xalqaro standartlari asosida auditorlik fikrini shakllantirish va auditorlik xulosasini tuzish (700 VA 705-SON AXS) 5

Azamat JABBOROV

Davlat moliyaviy nazorati transformatsiyasi: moliyaviy nazorat va audit 13

DAVLAT MOLIYASI

Kamilla URAYEVA

"Yashil" iqtisodiyotga "yashil" moliya orqali 20

PENSIYA TIZIMI VA IJTIMOIY HIMOYA

Sherzod RAJABOV

Pensiya tizimining rivojlanish tendensiyalari va moliyaviy barqarorligini ta'minlash muammolari 24

SOLIQ VA SOLIQQA TORTISH

Sherzod QIYOSOV

Soliq ma'muriyatchiligi sifatini oshirish – jismoniy shaxslar daromadlaridan soliqni isloh qilish vazifalari ijrosini ta'minlash 30

ILMIY-TADQIQOT VA TAKLIFLAR

Sanjar BOLTAYEV

Davlat xaridlari sohasida korrupsiyani oldini olish 37

Diyorbek BAXODIROV

BIG DATA va uning jahon iqtisodiyotida tutgan o'rni 44

SAVOLLAR VA JAVOBLAR

Sanjar BOLTAYEV 47

СОДЕРЖАНИЕ

БЮДЖЕТНАЯ СИСТЕМА

**Дилшод ПУЛАТОВ,
Хабибулла ХАМИДОВ**

На информационном портале «Открытый бюджет» запущен проект «Моя дорога» 49

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ И ОТЧЕТНОСТЬ

Отабек БАРАКАЕВ

Формирование аудиторского мнения на основе международных стандартов аудита и составление аудиторского заключения (МСА 700 И 705) 52

Азамат ЖАББОРОВ

Трансформация государственного финансового контроля: финансовый контроль и аудит 61

ГОСУДАРСТВЕННЫЕ ФИНАНСЫ

Камилла УРАЕВА

К «Зеленой» экономике через «зеленые» финансы 68

ПЕНСИОННАЯ СИСТЕМА И СОЦИАЛЬНАЯ ЗАЩИТА

Шерзод РАЖАБОВ

Тенденции развития пенсионной системы и проблемы обеспечения финансовой стабильности 72

НАЛОГИ И НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ

Шерзод КИЁСОВ

Повышение качества налогового администрирования – обеспечение выполнения задач налоговой реформы на доходы физических лиц 78

НАУЧНЫЕ ИССЛЕДОВАНИЯ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ

Санжар БОЛТАЕВ

Предупреждение коррупции в сфере государственных закупок 85

Диёрбек БАХОДИРОВ

Big data и её роль в мировой экономике 92

ВОПРОСЫ И ОТВЕТЫ

Санжар БОЛТАЕВ 95

AUDITNING XALQARO STANDARTLARI ASOSIDA AUDITORLIK FIKRINI SHAKLLANTIRISH VA AUDITORLIK XULOSASINI TUZISH (700 VA 705-SON AXS)



Otabek BARAKAYEV,
Moliya vazirligi Audit uslubiyoti va auditorlik tashkilotlari ishi sifatini tashqi nazoratdan o'tkazish bo'limi boshlig'i (PhD)

Annotatsiya. Maqolada mamlakatimizda auditorlik bozorining hozirgi holati tahlili, O'zbekiston Respublikasida auditning xalqaro standartlariga o'tishning zarurati va huquqiy asoslari, auditorlik xulosasi va auditorlik fikriga doir auditning xalqaro standartlari, auditorlik xulosasi va auditorlik fikrining tuzilishi, turlari, shakllari, rasmiylashtirilishi va namunaviy shakllari keltirilgan.

Kalit so'zlar: audit, audit bozori, auditning xalqaro standartlari (AXS), auditorlik xulosasi, auditorlik fikri.

Аннотация. В статье анализируется современное состояние рынка аудита в стране, необходимость перехода на международные стандарты аудита в Республике Узбекистан и его правовая база, международные стандарты аудита по аудиторскому заключению и аудиторскому мнению, структура, виды, формы, оформление и стандартные формы аудиторского заключения и аудиторского мнения.

Ключевые слова: аудит, аудиторский рынок, международные стандарты аудита (МСА), аудиторское заключение, аудиторское мнение.

Abstract. The article analyzes the current state of the audit market in the country, the need to switch to international auditing standards in the Republic of Uzbekistan and its legal framework, international auditing standards on the audit report and audit opinion, structure, types, forms, design and standard forms of the audit report and audit opinion.

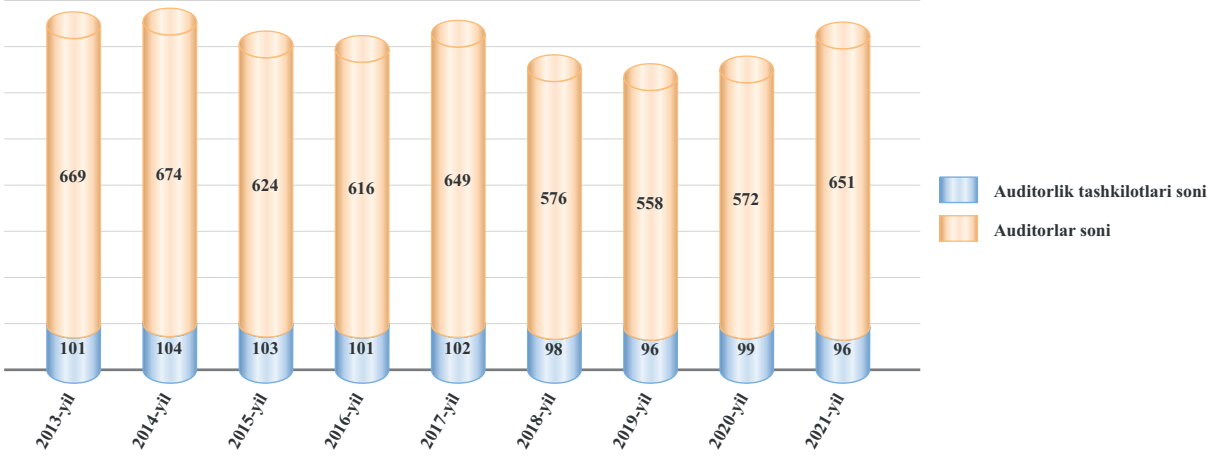
Key words: audit, audit market, international standards on auditing (ISA), audit report, audit opinion.

Global bozorning shiddat bilan o'sishi rivojlanishning tubdan yangilangan bosqichiga o'tdi va auditning xalqaro standartlariga (AXS) zarurat tug'ildi. Dunyo tobora integratsiyalashib, xalqaro investitsiyalar miqdorining oshishi, umumiy xalqaro standartlar to'plamidan foydalanish investorlar, regulyatorlar va auditorlik tashkilotlari uchun ulkan imkoniyat va ko'mak bermoqda. O'zbekistonda ham so'nggi yillarda korporativ boshqaruvni takomillashtirish va investorlarning ishonchini oshirish, shuningdek, moliya bozorini rivojlantirish bo'yicha qator ishlar amalga oshirilmoqda. Buning uchun auditning xalqaro standartlarini joriy etish va investorlarga shaffof va tushunarli auditorlik xulosasini taqdim qilish orqali mamlakatimizning investitsiya jozibadorligini oshirish mumkin.

Auditning xalqaro standartlarini joriy etish auditni xalqaro masshtabda birxillashtirishni ta'minlaydi

va korporativ boshqaruv sifatini oshiradi. Bu orqali respublikada auditorlik faoliyati to‘g‘risidagi qonun hujjatlarining takomillashuviga, auditorlik xizmatlari sifatining oshishiga va ishbilarmonlar hamjamiyatining auditorlik tashkilotlari ishi natijalariga ishonchini ta’minlashga olib keladi.

Respublikamizda auditorlik faoliyatini tartibga solishning umumiy tavsiflariga ko‘ra 2022-yilning 1-yanvar holatiga 96 ta auditorlik tashkilotlari faoliyat ko‘rsatib kelmoqda, auditorlar soni 651 kishini tashkil qiladi (1-rasm). 19 ta mahalliy auditorlik tashkilotlari yirik xalqaro tarmoq va assotsiatsiyalarning a’zolari hisoblanadi. Shuningdek, katta to‘rtlik (Big-4) xalqaro auditorlik tashkilotlarining sho‘ba jamiyatlari faoliyat olib bormoqda: “Ernst&Young”, “PricewaterhouseCoupers”, “Deloitte and Touche” va “KRMG”.



1-rasm. Auditorlik tashkilotlari va auditorlar soni[1].

Zamonaviy talablar va auditni tartibga solish sohasidagi tekshirilgan xalqaro amaliyot prinsiplariga asoslangan[2] auditorlik faoliyatini tartibga solishning samarali tashkiliy-huquqiy mexanizmini yaratish, auditorlik faoliyatini tartibga soladigan qoida va normalarni hamda me’yoriy hujjatlarni yagona normativ-huquqiy hujjatda unifikatsiyalash va tizimlashtirish maqsadida **O‘zbekiston Respublikasining 2021-yil 25-fevraldagi O‘RQ–677-son “Auditorlik faoliyati to‘g‘risida”gi Qonuni** qabul qilindi.

Auditning yakuniy jarayoni bu auditorlik fikri bilan tuzilgan **auditorlik xulosasini** berish bilan yakunlanadi. Qonunning 39-moddasiga muvofiq moliyaviy hisobotning ishonchliligi va buxgalteriya hisobi to‘g‘risidagi qonunchilik talablariga muvofiqligi to‘g‘risida auditorlik tashkilotining yozma shaklda ifodalangan fikrini o‘z ichiga olgan hujjat **auditorlik xulosasidir**.

Auditorlik xulosasi raqamlangan, har bir sahifasi auditorlik tekshiruvini amalga oshirgan auditor (auditorlar) va auditorlik tashkilotining rahbari tomonidan imzolangan hamda unga auditorlik tashkilotining fikri qaysi moliyaviy hisobotga nisbatan ifodalangan bo‘lsa, o‘sha moliyaviy hisobot ilova qilingan bo‘lishi kerak.

Auditorlik xulosasining shakli va mazmuni auditorlik faoliyati standartlari bilan belgilanadi.

Qonunning 9-moddasiga muvofiq auditorlik faoliyati faqat **Auditning xalqaro standartlari** asosida amalga oshirilishi belgilangan.

Auditning xalqaro standartlari Xalqaro buxgalterlar federatsiyasi (XBF, IFAC)ning Audit va ishonch bildirishning xalqaro standartlari kengashi (IAASB) tomonidan ishlab chiqiladi.

Xalqaro Buxgalterlar Federatsiyasi a’zolarining muvofiqlashtirish dasturi tomonidan yig‘ilgan ma’lumotlar shuni ko‘rsatadiki, bugungi kunda Audit va ishonch bildirish xalqaro standartlari kengashi tomonidan ishlab chiqilgan AXS dunyo bo‘ylab ko‘pgina mamlakatlarda qabul qilinmoqda.

Bugungi kunda jami 48 ta AXSlar bo‘lib, ularga muvofiq auditorlik xizmatlari ko‘rsatiladi. Mazkur AXSlardan **700–799-sonli auditorning xulosalari va hisobotlari bo‘limi** quyidagi standartlarni o‘zi ichiga qamrab oladi:

700-son “Moliyaviy hisobot to‘g‘risida fikr shakllantirish va xulosa berish” (tahrirlangan) AXS;

701-son “Mustaqil auditor xulosasida asosiy audit masalalarida axborot almashish” AXS;

705-son “Mustaqil auditor xulosasida fikrni modifikatsiyalash” (tahrirlangan) AXS;

706-son “Mustaqil auditor xulosasida tushuntirish

[1] Auditorlik tashkilotlari va auditorlar reyestrining ma’lumotlari bo‘yicha tayyorlangan.

[2] Directive 2014/56/EU of the European Parliament and of the Council of 16 April 2014 amending Directive 2006/43/EC on statutory audits of annual accounts and consolidated accounts Text with EEA relevance, Межпарламентская Ассамблея государств – участников Содружества Независимых Государств Модельный закон О внутреннем аудите в организациях государственного сектора, от 16.04.2015 г. № 42–13. Межпарламентская Ассамблея государств – участников, Sarbanes-Oxley Act of 2002, Public Law 107–204, 107th Congress, USA.

bandlari va boshqa masalalar bo‘yicha bandlar” (tahrirlangan) AXS;

710-son “Qiyosiy axborot – qiyosiy ko‘rsatkichlar va qiyosiy moliyaviy hisobotlar” AXS;

720-son “Boshqa ma’lumotlarga nisbatan auditorning javobgarligi” (tahrirlangan) AXS.

Mazkur standartlardan ijobiy fikr bilan ifodalangan auditorlik xulosasi 700-sonli AXS, modifikatsiyalashgan (ijobiydan tashqari) fikr (izohlar bilan, salbiy va fikr berishdan voz kechish) fikri bilan ifodalangan auditorlik xulosasi 705-sonli AXSda bayon etilgan.

700-son “Moliyaviy hisobot to‘g‘risida fikr shakllantirish va xulosa berish” (tahrirlangan) auditning xalqaro standarti (AXS) auditorning moliyaviy hisobot to‘g‘risida fikrni shakllantirish javobgarligini belgilaydi. Shuningdek, u moliyaviy hisobotni auditdan o‘tkazish natijasida beriladigan auditorlik xulosasining shakli va mazmunini tavsiflaydi. Mazkur AXS umumiy maqsaddagi moliyaviy hisobot to‘liq to‘plamining auditiga nisbatan qo‘llanadi.

“Haqqoniy taqdim etish asosi” iborasi shunday moliyaviy hisobotni taqdim etish asosiga nisbatan qo‘llaniladiki, u mazkur asos qoidalariga muvofiqlikni talab etadi va:

(i) Moliyaviy hisobotning haqqoniy taqdim etilishiga erishish uchun tashkilot rahbariyat tomonidan maxsus talab qilinadigan yoritishlarni taqdim etish zarur bo‘lishi mumkinligini bevosita yoki bilvosita tan oladi; yoki

(ii) Moliyaviy hisobotni haqqoniy taqdim etish maqsadiga erishish uchun tashkilot rahbariyat mazkur asos talablaridan chetga chiqishi talab etilishi mumkinligini bevosita tan oladi. Bunday chetga chiqishlar faqat kamdan-kam uchraydigan vaziyatlardagina talab etilishi mumkin.

“Muvofiqlik asosi” iborasi shunday moliyaviy hisobotni taqdim etish asosiga nisbatan qo‘llaniladiki, u mazkur asos qoidalariga muvofiqlikni talab etadi, biroq yuqorida (i) yoki (ii) bandlarda keltirilganlarni o‘z ichiga olmaydi.

Modifikatsiyalanmagan fikr (ijobiy) – auditor moliyaviy hisobot barcha muhim jihatlari bo‘yicha moliyaviy hisobotni taqdim qilish uchun qo‘llaniladigan konseptual asosga muvofiq tayyorlangan, degan xulosaga kelganida bildiriladigan fikr.

Mazkur AXSda “moliyaviy hisobot”ga havola “Umumiy foydalanish uchun mo‘ljallangan moliyaviy hisobotlarning to‘liq to‘plami”ni anglatadi. Amaldagi moliyaviy hisobot tizimining talablari moliyaviy hisobotlarning to‘liq to‘plamini tashkil etuvchi moliyaviy hisobotning taqdim etilishi, tuzilishi va mazmunini belgilaydi.

Mazkur AXSda “Moliyaviy hisobotning xalqaro standartlari”ga havola Buxgalteriya hisobining xalqaro standartlari bo‘yicha Kengash tomonidan chiqarilgan Moliyaviy hisobotning xalqaro standartlarini (MHXS), “Davlat sektorida buxgalteriya hisobining xalqaro standartlari”ga havola esa Davlat sektorida buxgalteriya hisobining xalqaro standartlari bo‘yicha Kengash tomonidan chiqarilgan Davlat sektorida buxgalteriya hisobining xalqaro standartlarini (DSBHXS) anglatadi.

Auditor moliyaviy hisobotlar barcha muhim jihatlarda moliyaviy hisobotlarni taqdim etish uchun qo‘llaniladigan asosga muvofiq tayyorlangani to‘g‘risida fikr **shakllantirishi** lozim. Mazkur fikr shakllantirish uchun auditor moliyaviy hisobotda firibgarlik yoki xato tufayli yuzaga kelgan muhim buzib ko‘rsatishlar bor yoki yo‘qligi to‘g‘risida oqilona ishonchga asoslangan xulosa chiqarishi lozim. Bunday xulosada quyidagilar hisobga olinishi kerak:

330-son “Baholangan tavakkalchiliklarga javoban auditorning harakatlari” AXSga muvofiq, yetarlicha tegishli auditorlik dalillari olinganligi to‘g‘risidagi auditorning xulosasi;

450-son “Audit o‘tkazish jarayonida aniqlangan xatolarni baholash” AXSga muvofiq, tuzatilmagan buzib ko‘rsatishlar muhim, alohida yoki jamlanganligi auditorning to‘g‘risidagi xulosasi; va

700-son AXSning tegishli bandlariga muvofiq talab etiladigan baholashlar.

Auditor, agar u moliyaviy hisobot barcha muhim jihatlarda moliyaviy hisobotni taqdim etish uchun qo‘llaniladigan konseptual asosga muvofiq tayyorlangan degan xulosaga kelgan bo‘lsa, **modifikatsiyalanmagan (ijobiy) fikr** bildiradi.

Agar auditor:

olingan auditorlik dalillari asosida moliyaviy hisobotlar muhim buzib ko‘rsatishlardan xoli emas, degan xulosaga kelgan bo‘lsa; yoki

unga moliyaviy hisobotda muhim buzib ko‘rsatishlar mavjud emas, degan xulosaga kelish imkonini beruvchi yetarlicha tegishli auditorlik dalillarini olish imkoniyatiga ega bo‘lmasa, auditor **705-son (tahrirlangan)** AXSga muvofiq auditorlik xulosasidagi fikrni **modifikatsiyalashi (izohlar bilan)** lozim.

Agar haqqoniy taqdim etish asosi talablariga muvofiq tayyorlangan moliyaviy hisobotlar haqqoniy taqdim etishni ta’minlamasa, auditor bu masalani tadbirkorlik subyekti rahbariyati bilan muhokama qilishi va moliyaviy hisobotni taqdim etish uchun qo‘llaniladigan asos talablariga va masala qanday hal qilinganiga qarab, auditorlik xulosasidagi fikrni 705-son (tahrirlangan) AXSga muvofiq modifikatsiyalashi (izohlar bilan) zarurligini aniqlashi lozim.

700-son AXSga muvofiq **auditorlik xulosasi** yozma shaklda taqdim etilishi lozim.

Auditning xalqaro standartlariga muvofiq o‘tkazilgan audit bo‘yicha auditorlik xulosasi tarkibi quyidagilardan iborat.

1. Sarlavha.

Auditorlik xulosasi mazkur xulosa mustaqil auditorning xulosasi hisoblanishini aniq ko‘rsatadigan sarlavha bo‘lishi lozim.

2. Adresat.

Auditorlik xulosasi shartnoma shartlariga muvofiq tegishli adresat ko‘rsatilgan holda tuzilishi lozim.

3. Auditorlik fikri.

Auditorlik xulosasining birinchi qismi auditorlik fikrini o‘z ichiga oladi va unda “Auditorning fikri” degan sarlavhasi bo‘lishi lozim.

Auditorlik xulosasining fikr qismida:

audit qaysi tashkilotning moliyaviy hisobotlari bo‘yicha o‘tkazilganligini qayd etish;

mazkur moliyaviy hisobot bo‘yicha audit o‘tkazilganini qayd etish;

moliyaviy hisobot tarkibiga kiruvchi har bir hisobot nomini qayd etish;

hisob siyosati asosiy qoidalarining qisqacha tavsifiga va izohlarga havola etish; va

moliyaviy hisobotni hosil qiluvchi har bir moliyaviy hisobotda aks ettirilgan sana yoki davr aniq ko‘rsatilishi lozim.

Haqqoniy taqdim etish asosida tuzilgan moliyaviy hisobot bo‘yicha **modifikatsiyalanmagan (ijobiy) fikr bildirilganda,** auditorlik fikri, agar qonun yoki qonun hujjatlarida boshqacha qoida nazarda tutilgan bo‘lmasa, muqobil sifatida quyidagi iboralardan birini qo‘llashi kerak:

*Moliyaviy hisobot **barcha muhim jihatlarda,** ... [moliyaviy hisobotlarni taqdim etish uchun qo‘llaniladigan asos]ga muvofiq **haqqoniy taqdim etadi**; yoki*

*Moliyaviy hisobot ... [moliyaviy hisobotlarni taqdim etish uchun qo‘llaniladigan asos]ga muvofiq **to‘g‘ri va haqqoniy tasavvur beradi.***

4. Auditorning fikri uchun asos.

Auditorlik xulosasi to‘g‘ridan-to‘g‘ri “Auditorlik fikri” bo‘limidan keyingi “Auditorning fikri uchun asos” sarlavhali bo‘limi quyidagilarni o‘z ichiga olishi kerak:

audit AXSga muvofiq o‘tkazilganligini bildiradi;

auditorlik xulosasining AXSga muvofiq auditorlik majburiyatlarini tavsiflovchi qismiga havola qiladi;

auditorning auditga taalluqli tegishli axloqiy talablarga muvofiq tashkilotdan mustaqil ekanligi va ushbu talablarga muvofiq auditorning boshqa axloqiy majburiyatlarini bajarganligi haqidagi bayonotni o‘z ichiga oladi. Bayonotda tegishli axloqiy talablarning kelib chiqish yurisdiksiyasi aniqlanishi yoki Buxgalterlar uchun Kengashning Professional buxgalterlar uchun xalqaro odob-axloq standartlariga (jumladan, Xalqaro mustaqillik standartlari) (BKXOAS kodeksi) havola qilishi kerak;

auditor auditorlik fikrining asosi bo‘lishi uchun auditor tomonidan olingan auditorlik dalillari yetarli va maqsadga muvofiqligini bildirishi lozim.

5. Faoliyatning uzluksizligi.

Tegishli hollardagina auditor 570-son “Faoliyatning uzluksizligi” (tahrirlangan) AXSga muvofiq xulosa berishi lozim.

6. Auditning asosiy masalalari.

Ro‘yxatga olingan (listing) tashkilotlarning umumiy maqsadli moliyaviy hisobotining to‘liq to‘plamining auditdan o‘tkazish uchun auditor 701-son “Mustaqil auditor xulosasida asosiy audit masalalarida axborot almashish” AXSga muvofiq auditorlik xulosasida auditning asosiy masalalarini bayon qilishi lozim.

Agar auditor qonun yoki me’yoriy hujjatlar bilan boshqacha tartib nazarda tutilgan bo‘lsa yoki auditorlik xulosasida asosiy audit masalalarini bildirishga qaror qilsa, auditor buni 701-son AXSga muvofiq amalga oshirishi kerak.

7. Boshqa ma’lumotlar.

Tegishli hollardagina auditor 720-son “Boshqa ma’lumotlarga nisbatan auditorning javobgarligi” (tahrirlangan) AXSga muvofiq xulosa berishi lozim.

8. Moliyaviy hisobotni tayyorlash uchun javobgarlik.

Auditorlik xulosasida **“Moliyaviy hisobotlar bo‘yicha rahbariyatning javobgarligi”** sarlavhali bo‘limi bo‘lishi kerak. Auditorlik xulosasi muayyan yurisdiksiyadagi huquqiy baza matniga mos keladigan tushunchani ishlatishi kerak va aynan “menejment (rahbariyat)” tushunchasini qo‘llashi shart emas. Ba’zi yurisdiksiyalarda mazkur tushuncha korporativ boshqaruvga mas’ul bo‘lgan shaxslar tushunchasi qo‘llanishi mumkin.

Auditorlik xulosasi ushbu bo‘lim rahbariyatining quyidagilar uchun javobgarligini ifodalashi lozim:

moliyaviy hisobotni amaldagi moliyaviy hisobot talabiga muvofiq tayyorlashi va rahbariyat tomonidan zarur deb hisoblagan ichki nazorat uchun moliyaviy hisobotlarni firibgarlik yoki xatolik tufayli jiddiy noto‘g‘ri ma’lumotlardan xoli bo‘lishi uchun tayyorlashi; va

tashkilot faoliyatini uzluksiz davom ettirish imkoniyatini baholashi va buxgalteriya hisobining uzluksizligi asosini ta’minlash maqsadga muvofiqligi, shuningdek, agar mavjud bo‘lsa, tashkilotning uzluksizligi bilan bog‘liq masalalarni yoritib berishi. Rahbariyatning ushbu baholash bo‘yicha javobgarligi tushuntirilishi buxgalteriya hisobining uzluksizligi tamoyilidan qachon foydalanish maqsadga muvofiqligi tavsifini o‘z ichiga olishi kerak.

Agar moliyaviy hisobot haqqoniy taqdim etish talablariga muvofiq tuzilgan bo‘lsa, auditorlik xulosasida moliyaviy hisobot bo‘yicha javobgarlik bo‘limida “ushbu moliyaviy hisobotlarni tayyorlash va haqqoniy taqdim etish” yoki “to‘g‘ri va haqqoniy tasavvur beradigan moliyaviy hisobotni tayyorlash” tushunchalariga havola etilishi lozim.

9. Moliyaviy hisobot auditida auditorning javobgarligi.

Auditorlik xulosasi “Moliyaviy hisobot auditida auditorning javobgarligi” degan sarlavhali bo‘limni o‘z ichiga olishi lozim.

Auditorlik xulosasining mazkur bo‘limi:

a) auditorning vazifalari quyidagilardan iborat ekanligi ko‘rsatiladi:

moliyaviy hisobotda firibgarlik yoki xatolik tufayli muhim buzib ko‘rsatilgan ma’lumotlar yo‘qligi to‘g‘risida oqilona ishonchga ega bo‘lish; va

auditorlik fikrini o‘z ichiga olgan auditorlik xulosasini berish;

b) oqilona ishonch yuqori darajadagi ishonch ekanligini, lekin AXSga muvofiq o‘tkazilgan audit har doim ham muhim xatolikni aniqlashiga kafolati emasligini bildirish; va

d) buzib ko‘rsatish firibgarlik yoki xatolik natijasida yuzaga kelishi mumkinligi va:

agar ulardan foydalanuvchilarning ushbu moliyaviy hisobot asosida qabul qilingan iqtisodiy qarorlariga alohida yoki jamlanma ta’sir qilsa, ular muhim deb hisoblanishini izohlash; yoki

amaldagi moliyaviy hisobot talabiga muvofiq muhimlikning ta’rifi yoki tavsifini keltirishi.

Auditorlik xulosasining **“Moliyaviy hisobotni auditorlik tekshiruvida auditorning javobgarligi”** bo‘limida quyidagilar ham bo‘lishi lozim:

auditor korporativ boshqaruvga mas’ul bo‘lgan shaxslar bilan boshqa masalalar bilan bir qatorda, auditning rejalashtirilgan hajmi va muddatlari hamda muhim audit natijalari, shu jumladan, audit davomida aniqlagan ichki nazoratdagi har qanday muhim kamchiliklar to‘g‘risida xabardor qilishi;

ro‘yxatga olingan (listing) tashkilotlarning moliyaviy hisoboti auditi uchun auditor korporativ boshqaruvga mas’ul bo‘lgan shaxslarga auditorning mustaqilligiga oid tegishli axloqiy talablarga rioya qilganligi to‘g‘risida bayonot berishini va ular bilan barcha munosabatlar va auditorning mustaqilligi va agar kerak bo‘lsa, qo‘llaniladigan tahdidlar yoki himoya choralarini bartaraf etish bo‘yicha ko‘rilgan choralarni hisobga olish, asosli tegishli holda mumkin bo‘lgan boshqa masalalarni xabardor qilishi; va

701-son “Mustaqil auditor xulosasida asosiy audit masalalarida axborot almashish” AXSga muvofiq auditning asosiy masalalari e’lon qilingan ro‘yxatga olingan tashkilotlar (listing) va har qanday boshqa tashkilotlarning moliyaviy hisoboti auditi uchun auditor korporativ boshqaruvga mas’ul bo‘lgan shaxslarga taqdim etilgan masalalardan joriy davr moliyaviy hisoboti auditida muhim ahamiyatga ega va shuning uchun asosiy audit masalalari hisoblangan eng muhimi bo‘lgan masalalarni aniqlashi.

700-son AXSning 39–40-bandlarida talab qilinadigan moliyaviy hisobot auditi bo‘yicha auditorning javobgarligi izohi kiritilishi lozim:

auditorlik xulosasining mazmuni doirasida;

auditorlik xulosasiga ilova doirasida, bu holda auditorlik xulosasida ilovaning joylashgan joyiga havola bo‘lishi kerak; yoki

auditorlik xulosasida bunday izohning tegishli organning veb-saytida joylashgan joyiga aniq havola orqali, agar qonunlar, qoidalar yoki milliy audit standartlari auditorga buni amalga oshirishga aniq ruxsat bergan bo‘lsa.

10. Topshiriq (audit) bo‘yicha rahbarning nomi.

Topshiriq (audit) bo‘yicha rahbarning nomi, agar kamdan-kam hollarda bunday yoritish shaxsiy xavfsizlikka jiddiy tahdidga olib kelishi kutilmasa, ro‘yxatga olingan (listing) tashkilotlarning moliyaviy hisoboti bo‘yicha auditorlik xulosasiga yozilish lozim. Kamdan-kam hollarda auditor auditorlik xulosasiga topshiriq bo‘yicha rahbarning nomini kiritishni reja qilmasa, auditor shaxsiy xavfsizlikka jiddiy tahdidning ehtimoli va jiddiyligi to‘g‘risida auditor bahosini xabardor qilish uchun ushbu rejani boshqaruvga mas’ul bo‘lgan shaxslar bilan muhokama qilishi kerak.

11. Auditorning imzosi.

Auditorlik xulosasi imzolangan bo‘lishi lozim.

12. Auditor (tashkiloti)ning manzili.

Auditorlik xulosasida auditor faoliyat yuritadigan yurisdiksiyadagi manzil ko‘rsatilish lozim.

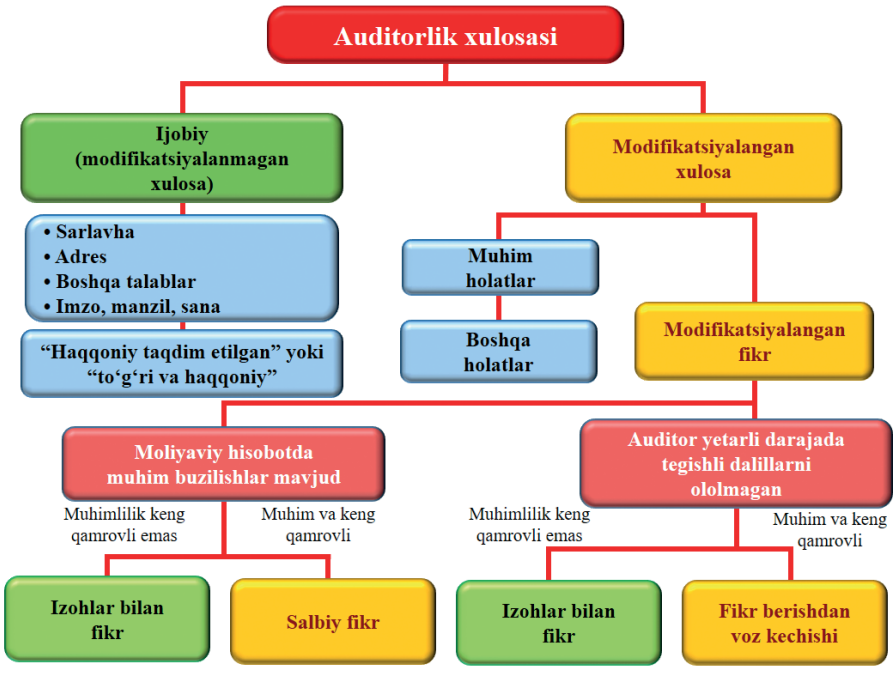
13. Auditorlik xulosasining sanasi.

Auditorlik xulosasining sanasi auditor moliyaviy hisobot bo‘yicha berilgan auditorning fikri uchun asos bo‘lgan yetarlicha tegishli auditorlik dalillari, shu jumladan, quyidagilar xususida dalillar olingan sanadan oldin bo‘lmasligi lozim:

moliyaviy hisobotni tashkil etuvchi barcha hisobotlar, shu jumladan, ilova qilinadigan izohlar tayyorlangan sanadan; va

tegishli vakolatlarga ega bo‘lgan shaxslar mazkur moliyaviy hisobot uchun javobgarlikni o‘z bo‘yniga olganini tasdiqlagan sanadan.

Yuqoridagilarga hamda 700-son va 705-son AXSga muvofiq auditorlik xulosasining tarkibi va tuzilishini quyidagicha aks ettirish mumkin (2-rasm).



2-rasm. Auditorlik xulosasi va auditorlik fikrining tuzilishi hamda tarkibi.

700-son AXSda belgilangan talablarga muvofiq tuzilgan auditorlik xulosalari ijobiy (modifikatsiyalanmagan) fikr bo'ladi. Moliyaviy hisobotda muhim buzib ko'rsatishlarning mavjudligi yoki auditorlik tekshiruvida auditor uchun yetarli darajada tegishli dalillarning olinmasligi natijasida auditor fikrini modifikatsiyalashi (izohlar bilan) lozim bo'ladi. Mazkur ikki holatda ham muhimlilik darajasi asosiy rolni bajaradi.

705-son AXSda modifikatsiyalangan fikrning uch shakli, xususan, izohlar bilan fikr, salbiy fikr va fikr bildirishdan voz kechish belgilangan. Turli holatlarga mos keladigan modifikatsiyalangan fikr shaklini aniqlash quyidagilarga bog'liq:

fikrni modifikatsiyalashni talab qilgan masalaning xususiyatiga, ya'ni moliyaviy hisobotda muhim buzib ko'rsatishlar bor-yo'qligiga, yoki yetarlicha tegishli auditorlik dalillarini olish mumkin bo'lmagan holda, moliyaviy hisobotda muhim buzib ko'rsatishlar bo'lishi mumkinligi yoki mumkin emasligiga; va

mazkur masalaning moliyaviy hisobotga ta'siri keng qamrovliligi yoki uning ta'sir ko'rsatish ehtimoli to'g'risida auditorning mulohazasiga.

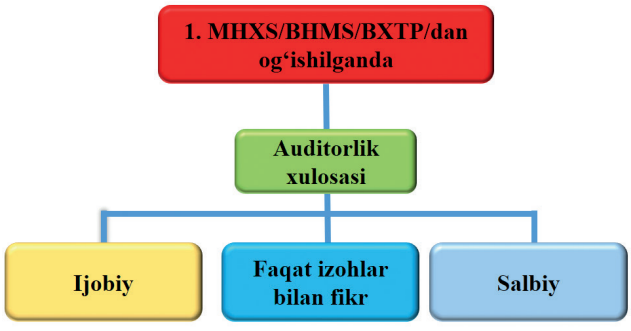
Keng qamrovlilik – bu buzib ko'rsatishlarga nisbatan qo'llanilib, buzib ko'rsatishlarning moliyaviy hisobotga ta'sirini yoki auditorlik dalillariga tegishli va ularni yetarli to'plashning imkoni mavjud emasligi sababli topilmagan har qanday buzib ko'rsatishning moliyaviy hisobotga o'tkazishi mumkin bo'lgan ta'sirini ta'riflash uchun foydalaniladi. Moliyaviy hisobotlarga keng qamrovli ta'sir deb, auditorning fikri bo'yicha quyidagilar hisoblanadi:

maxsus elementlar, schyotlar yoki moliyaviy hisobotning moddalari bilan chegaralanmagan; yoki

agar chegaralangan bo'lsa, moliyaviy hisobotning salmoqli qismini qamrab oladigan yoki qamrab olishi mumkin bo'lgan; yoki

yoritib berishga nisbatan, foydalanuvchilarning moliyaviy hisobotni tushunishi uchun fundamental bo'lgan ta'sir.

Agar moliyaviy hisobotda buzib ko'rsatishlar mavjud bo'lsa, biroq uning qamrovi keng ta'sir darajada bo'lmasa auditor ijobiy yoki izohlar bilan fikr beradi (3-rasm).



3-rasm. Moliyaviy hisobotda buzib ko'rsatishlar mavjud bo'lganda beriladigan auditorlik fikrlar.

Agar moliyaviy hisobotda buzib ko'rsatishlar mavjudligi hamda uning qamrovi keng va muhim ta'sir darajada bo'lsa, bunda auditor salbiy fikr beradi.

Auditor fikr shakllantirishda, audit davomida yetarli darajada dalillarni yig'a olmasa, auditorlik tekshiruvi qamrovining cheklangan hollarda mazkur holatning muhimlilik darajasiga qarab ijobiy izohlar yoki xulosa berishdan voz kechish bilan fikr berishiga to'g'ri keladi (4-rasm).



4-rasm. Audit davomida yetarli darajada dalillar yig'ilmaganda, qamrov cheklangan hollarda beriladigan auditorlik fikrlar.

Auditor quyidagi hollarda fikrni izohlar bilan ifodalashi lozim:

yetarlicha tegishli auditorlik dalillarini olgach, auditor buzib ko'rsatishlar alohida-alohida yoki umumiy holda moliyaviy hisobot uchun muhim hisoblanadi, lekin ular keng qamrovli emas, degan xulosaga kelgan bo'lsa; yoki

auditor fikr shakllantirish imkonini beradigan yetarlicha tegishli auditorlik dalillarini olish imkoniyatiga ega bo'lmasa, biroq u topilmagan buzib ko'rsatishlar (agar ular mavjud bo'lsa) moliyaviy hisobotga ko'rsatishi joiz hisoblangan ta'siri muhim bo'lishi mumkin, ammo keng qamrovli bo'lishi mumkin emas, degan xulosaga kelgan bo'lsa.

Auditor, agar u yetarlicha tegishli auditorlik dalillarini olgach, buzib ko'rsatishlar alohida-alohida yoki umumiy holda moliyaviy hisobot uchun ham muhim, ham keng qamrovli hisoblanadi, degan xulosaga kelgan bo'lsa, salbiy fikr bildirishi lozim.

Auditor, agar u fikr shakllantirish imkonini beradigan yetarlicha tegishli auditorlik dalillarini olish imkoniyatiga ega bo'lmasa va topilmagan buzib ko'rsatishlar (agar ular mavjud bo'lsa) moliyaviy hisobotga ko'rsatishi mumkin bo'lgan ta'siri ham muhim, ham keng qamrovli bo'lishi mumkin degan xulosaga kelgan bo'lsa, **fikr bildirishdan voz kechishi** lozim.

Auditor, agar u (ko'p sonli noaniqliklardan iborat bo'lgan kamdan-kam hollarda) noaniqlikning har bir jihati xususida yetarlicha tegishli dalillar olinganiga qaramay, noaniqlik jihatlarining potensial o'zaro aloqasi va ular umumiy holda moliyaviy hisobotga ta'sir ko'rsatishi mumkinligi tufayli moliyaviy hisobotlar bo'yicha fikrni hosil qilish mumkin emas, degan xulosaga kelgan bo'lsa, **fikr bildirishdan voz kechishi** lozim.

Agar auditor auditorlik fikrini modifikatsiyalayotgan bo'lsa, u fikr bildiriladigan paragraf uchun (vaziyatga qarab) "Izohlar bilan fikr", "Salbiy fikr" yoki "Fikr bildirishdan voz kechish" degan sarlavhalardan foydalanishi lozim.

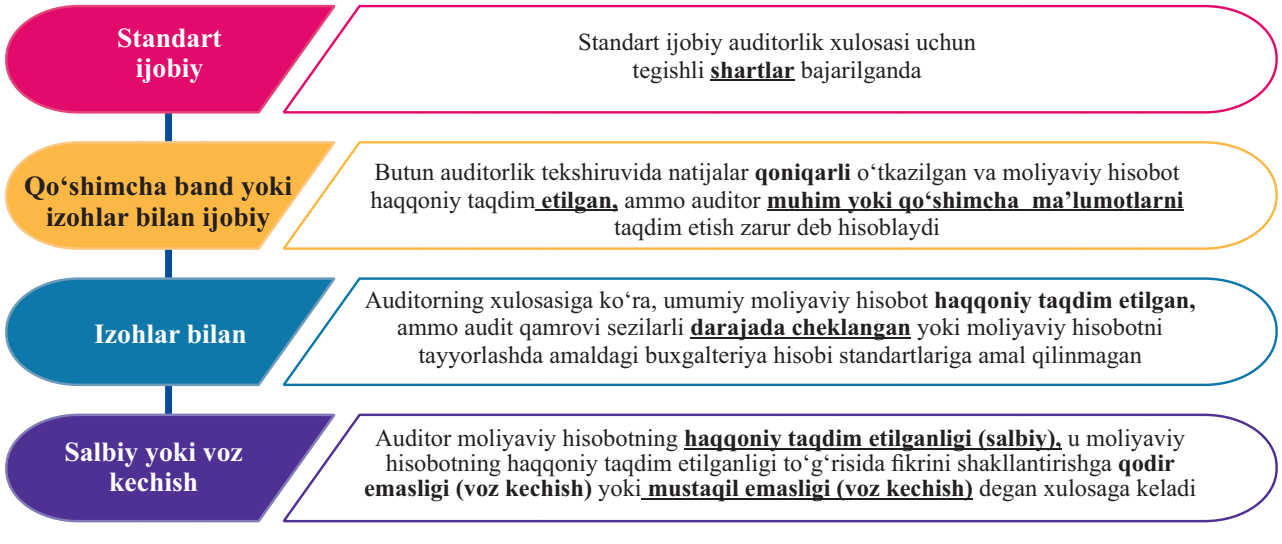
Quyida keltirilgan 1-jadvalda auditorning modifikatsiyaga talab paydo bo'lishiga olib kelgan jihatning xususiyati va uning moliyaviy hisobotga ta'siri yoki u ko'rsatishi mumkin bo'lgan ta'sirning keng qamrovligi to'g'risidagi mulohazasini bildirish lozim bo'lgan fikr shaklini qanday belgilashi ko'rsatilgan.

1-jadval

Muhimlik darajasi	Kerakli foydalanuvchilarning qarorlari nuqtayi nazaridan ahamiyati	Fikr turi
Muhim emas	Foydalanuvchilarning qarorlariga ta'siri dargumon	Ijobiy
Muhim	Foydalanuvchilarning qarorlariga ta'sir qilishi mumkin	Izohlar bilan
O'ta muhim	Foydalanuvchilarning qarorlariga sezilarli ta'sir qilishi mumkin	Salbiy yoki voz kechish

Moliyaviy hisobot bo'yicha fikrni bildirish maqsadida 700-son AXSda auditordan moliyaviy hisobotda muhim buzib ko'rsatishlar yo'qligiga oqilona ishonch hosil qilingani xususida xulosalar chiqarish talab qilinadi. 705-son AXSda 450-son "Audit o'tkazish jarayonida aniqlangan xatolarni baholash" AXSga muvofiq moliyaviy hisobotda tuzatilmagan buzib ko'rsatishlarga (agar ular mavjud bo'lsa) auditor tomonidan berilgan baho e'tiborga olinadi.

Quyidagi 5-rasmda auditorlik xulosasining shakllanishi uchun asoslar bilan umumlashtirilgan turlari keltirilgan.



5-rasm. Auditorlik xulosalarining shakllanish asoslari.

Adabiyotlar:

1. O'zbekiston Respublikasining 2021-yil 25-fevraldagi O'RQ–677-son "Auditorlik faoliyati to'g'risida"gi Qonuni.
2. O'zbekiston Respublikasi Prezidentining 2021-yil 4-avgustdagi PQ–5210-son "Auditorlarni sertifikatlashtirish tizimini takomillashtirish bo'yicha qo'shimcha chora-tadbirlar to'g'risida"gi Qarori.
3. O'zbekiston Respublikasi Prezidentining 2018-yil 19-sentabrdagi PQ–3946-son "O'zbekiston Respublikasida auditorlik faoliyatini yanada rivojlantirish chora-tadbirlari to'g'risida"gi Qarori.
4. Arens A., Elder R. & Beasley M. (2012). Auditing and Assurance Services, 14th ed., Prentice-Hall, Englewood Cliffs, NJ.
5. Cohen J.R., Krishnamoorthy G. & Wright A.M. (2008). Form versus substance: The implications for auditing practice and research of alternative perspectives on corporate governance. Auditing: A Journal of Practice & Theory, 27(2), 181-198. https://doi.org/10.2308/aud.2008.27.2.181.
6. O.O. Barakayev. Zamonaviy korporativ boshqaruv tizimida audit: nazariya, metodologiya va amaliyot. Ilmiy monografiya. – T.: "Chinor fayzi baland", 2021. – 288 b.
7. https://www.ifac.org.

ФОРМИРОВАНИЕ АУДИТОРСКОГО МНЕНИЯ НА ОСНОВЕ МЕЖДУНАРОДНЫХ СТАНДАРТОВ АУДИТА И СОСТАВЛЕНИЕ АУДИТОРСКОГО ЗАКЛЮЧЕНИЯ (МСА 700 И 705)



Отабек БАРАКАЕВ,
начальник отдела методологии аудита и внешнего контроля качества работы аудиторских организаций Министерства финансовы (PhD)

Аннотация. В статье анализируется современное состояние рынка аудита в стране, необходимость перехода на международные стандарты аудита в Республике Узбекистан и его правовая база, международные стандарты аудита по аудиторскому заключению и аудиторскому мнению, структура, виды, формы, оформление и стандартные формы аудиторского заключения и аудиторского мнения.
Ключевые слова: аудит, аудиторский рынок, международные стандарты аудита (МСА), аудиторское заключение, аудиторское мнение.

Annotatsiya. Maqolada mamlakatimizda auditorlik bozorining hozirgi holati tahlili, O‘zbekiston Respublikasida auditning xalqaro standartlariga o‘tishning zarurati va huquqiy asoslari, auditorlik xulosasi va auditorlik fikriga doir auditning xalqaro standartlari, auditorlik xulosasi va auditorlik fikrining tuzilishi, turlari, shakllari, rasmiylashtirilishi va namunaviy shakllari keltirilgan.
Kalit so‘zlar: audit, audit bozori, auditning xalqaro standartlari (AXS), auditorlik xulosasi, auditorlik fikri.

Abstract. The article analyzes the current state of the audit market in the country, the need to switch to international auditing standards in the Republic of Uzbekistan and its legal framework, international auditing standards on the audit report and audit opinion, structure, types, forms, design and standard forms of the audit report and audit opinion.
Key words: audit, audit market, international standards on auditing (ISA), audit report, audit opinion.

Стремительный рост глобального рынка перешел на качественно новый уровень развития, вследствие чего появилась потребность в разработке международных стандартов аудита (МСА). Мир становится все более интегрированным, рост международных инвестиций, использование общего набора международных стандартов дает большие возможности и поддержку для инвесторов, регуляторов и аудиторских фирм. В последние годы Узбекистан также работает над улучшением корпоративного управления и повышением доверия инвесторов, а также над развитием финансового рынка. С этой целью можно повысить инвестиционную привлекательность нашей страны за счет внедрения международных стандартов аудита и предоставления инвесторам прозрачного и четкого аудиторского заключения.

Внедрение международных стандартов аудита обеспечит унификацию аудита в международ-

ном масштабе и повысит качество корпоративного управления. Это приведет к совершенствованию законодательства об аудиторской деятельности в стране, повысит качество аудиторских услуг и обеспечит доверие бизнес-сообщества к результатам работы аудиторских организаций.

В соответствии с общими характеристиками упорядочения аудиторской деятельности в республике по положению на 1 января 2022 года действуют 96 аудиторских организаций, количество аудиторов составляет 651 человек (рис. 1). 19 местных аудиторских организаций являются членами крупных международных сетей и ассоциаций. Также ведут деятельность дочерние общества международных аудиторских организаций большой четверки (Big-4): “Ernst &Young”, “PricewaterhouseCoupers”, “Deloitte and Touche” и “KPMG”.

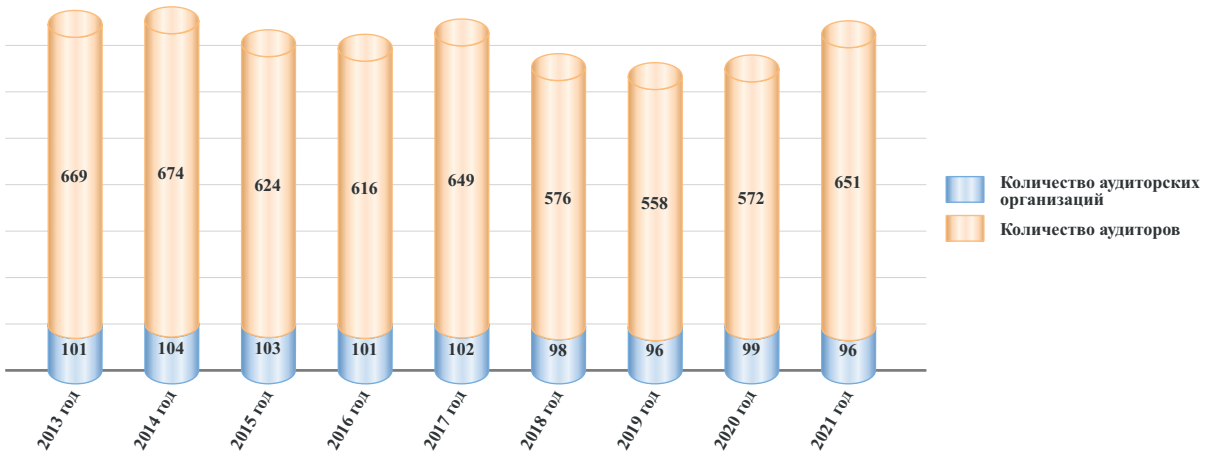


Рисунок 1. Количество аудиторских организаций и аудиторов[1].

В целях формирования эффективных организационно-правовых механизмов регулирования аудиторской деятельности, основанного на проверенных принципах в сфере современных требований и упорядочения аудита[2], унификации и систематизации правил и норм регулирования аудиторской деятельности в едином акте принят Закон Республики **Узбекистан от 25 февраля 2021 года ЗРУ-677 «Об аудиторской деятельности».**

Завершающий этап процесса аудита состоит из выдачи **аудиторского заключения**. В соответствии со статьей 39 закона, аудиторское заключение является документом, содержащим выраженное в письменной форме мнение аудиторской организации о достоверности и соответствии финансовой отчетности требованиям законодательства о бухгалтерском учете.

Аудиторское заключение должно быть пронумеровано, постранично подписано аудитором (аудиторами), осуществлявшим аудиторскую проверку, и руководителем аудиторской организации с приложением к нему финансовой отчетности, в отношении которой выражено мнение аудиторской организации.

Форма и содержание аудиторского заключения определяются стандартами аудиторской деятельности.

В соответствии со статьей 9 Закона, аудиторская деятельность осуществляется только на основании **Международных стандартов аудита.**

Международные стандарты аудита разрабатываются Комитетом по международным стандартам аудита и подтверждения достоверности информации (IAASB) Международной федерации бухгалтеров (МФБ, IFAC).

Данные, собранные программой координации членов Международной федерации бухгалтеров, показывают, что сегодня МСА, разработанные Комитетом по международным стандартам аудита и подтверждения достоверности информации, приняты во многих странах мира.

На сегодняшний день существуют всего 48 МСА, в соответствии с которыми и оказываются аудиторские услуги. Так, раздел **№700–799 “Заключения и отчеты аудиторов”** включает следующие стандарты:

МСА №700 (пересмотренный) «Формирование мнения и составление заключения о финансовой отчетности»;

[1] Подготовлено на основании данных Реестра аудиторских организаций и аудиторов.

[2] Directive 2014/56/EU of the European Parliament and of the Council of 16 April 2014 amending Directive 2006/43/EC on statutory audits of annual accounts and consolidated accounts Text with EEA relevance, Межпарламентская Ассамблея государств – участников Содружества Независимых Государств. Модельный закон О внутреннем аудите в организациях государственного сектора, от 16.04.2015 г. № 42–13. Межпарламентская Ассамблея государств – участников, Sarbanes-Oxley Act of 2002, Public Law 107–204, 107th Congress, USA.

МСА № 701 Информирование о ключевых вопросах аудита в аудиторском заключении»;

МСА №705 (пересмотренный) «Модифицированное мнение в аудиторском заключении»;

МСА №706 (пересмотренный) «Разделы «Важные обстоятельства» и «Прочие сведения» в аудиторском заключении»;

МСА №710 «Сравнительная информация - сопоставимые показатели и сравнительная финансовая отчетность»;

МСА №720 (пересмотренный) «Обязанности аудитора, относящиеся к прочей информации».

Среди этих стандартов положительное аудиторское заключение изложено в МСА № 700, модифицированное (с комментариями, негативное и выражающее отказ от высказывания мнения) изложено в МСА №705.

МСА №700 (пересмотренный) «Формирование мнения и составление заключения о финансовой отчетности» устанавливает обязанности аудитора по формированию мнения о финансовой отчетности. Кроме того, в нем описываются форма и содержание аудиторского заключения, выпущенного в результате аудита финансовой отчетности. Данный МСА применяется по отношению к аудиту полного комплекта финансовой отчетности общего назначения.

Термин **«концепция достоверного представления»** используется для обозначения концепции подготовки финансовой отчетности, которая предусматривает соответствие требованиям этой концепции, а также:

(i) признает в явной форме или подразумевает, что обеспечение достоверного представления финансовой отчетности может потребовать от руководства раскрытия информации в большем объеме, чем предусмотрено этой концепцией, или

(ii) признает в явной форме, что от руководства может потребоваться отступление от требований концепции, чтобы обеспечить достоверное представление финансовой отчетности. Предполагается, что такие отступления могут потребоваться только в исключительно редких обстоятельствах.

Термин «концепция соответствия» используется для обозначения концепции подготовки финансовой отчетности, которая предусматривает соответствие требованиям этой концепции, но не содержит утверждений, изложенных выше в пунктах (i) или (ii);

(б) немодифицированное (положительное) мнение – выраженное аудитором мнение, в котором сделан вывод о том, что финансовая отчетность во всех существенных аспектах подготовлена в соответствии с требованиями применимой концепции подготовки финансовой отчетности

Термин «финансовая отчетность» в настоящем стандарте означает «полный комплект финансовой отчетности общего назначения с соответствующими примечаниями». Форма и содержание финансовой отчетности, а также состав полного комплекта финансовой отчетности определяются требованиями применимой концепции подготовки финансовой отчетности.

Ссылка на Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО) в настоящем стандарте означает Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО), выпущенные Советом по международным стандартам финансовой отчетности, а ссылка на Международные стандарты финансовой отчетности для организаций государственного сектора означает Международные стандарты финансовой отчетности для организаций общественного сектора (МСФОГС), выпущенные Советом по международным стандартам финансовой отчетности для организаций государственного сектора.

Аудитор должен **сформировать мнение** о том, подготовлена ли финансовая отчетность во всех существенных аспектах в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности. Для того чтобы сформировать данное мнение, аудитор должен сделать вывод о том, получена ли в ходе аудита разумная уверенность, что финансовая отчетность не содержит существенных искажений вследствие недобросовестных действий или ошибок. При этом следует принять во внимание: выводы аудитора о том, были ли получены достаточные надлежащие аудиторские доказательства в соответствии с МСА 330;

выводы аудитора о том, являются ли неисправленные искажения, взятые в отдельности или в совокупности, существенными в соответствии с МСА 450;

результаты оценки, которые требуются в соответствии с соответствующими пунктами МСА 700.

Аудитор должен выразить немодифицированное (положительное) мнение, если он приходит к выводу о том, что финансовая отчетность во всех существенных аспектах подготовлена в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности.

Если аудитор: на основании полученных аудиторских доказательств делает вывод о том, что финансовая отчетность, рассматриваемая в целом, содержит существенные искажения; или не может получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства, чтобы сделать вывод о том, что финансовая отчетность, рассматриваемая в целом, не содержит существенных искажений, он должен модифицировать мнение в аудиторском заключении в соответствии с положениями МСА 705 (пересмотренного).

Если финансовая отчетность, подготовленная в соответствии с требованиями концепции достовер-

ного представления, не обеспечивает достоверного представления, то аудитор должен обсудить это обстоятельство с руководством и в зависимости от требований применимой концепции подготовки финансовой отчетности и от того, как будет решен данный вопрос, определить, есть ли необходимость модифицировать мнение в аудиторском заключении в соответствии с МСА 705 (пересмотренным).

Аудиторское заключение должно быть в письменной форме согласно МСА 700.

Содержание аудиторского заключения, составленного по аудиту, проведенному в соответствии с международными стандартами аудита включает следующее.

1. Заголовок.

Аудиторское заключение должно иметь заголовок, четко указывающий на то, что этот документ является заключением независимого аудитора.

2. Адресат.

Адресат аудиторского заключения должен быть обозначен надлежащим образом в соответствии с условиями аудиторского задания.

3. Мнение аудитора.

Первый раздел аудиторского заключения должен включать мнение аудитора и иметь заголовок «Мнение».

В разделе «Мнение» аудиторского заключения также необходимо:

указать организацию, в отношении финансовой отчетности которой проведен аудит;

указать на факт проведения аудита данной финансовой отчетности;

указать название каждого отчета, который входит в состав финансовой отчетности;

дать ссылку на примечания, включая краткий обзор основных положений учетной политики;

указать дату или период, охваченный каждым финансовым отчетом, входящим в состав финансовой отчетности

При выражении **немодифицированного мнения** о финансовой отчетности, подготовленной в соответствии **с концепцией достоверного представления,** мнение аудитора, если иное не предусмотрено законом или нормативным актом, должно содержать одну из следующих формулировок, которые рассматриваются как равноценные:

прилагаемая финансовая отчетность **отражает достоверно во всех существенных аспектах** [...] в соответствии с [применимой концепцией подготовки финансовой отчетности] или

прилагаемая финансовая отчетность **дает правдивое и достоверное представление** о [...] в соответствии с [применимой концепцией подготовки финансовой отчетности].

4. Основание для выражения мнения аудитора.

Аудиторское заключение должно включать раздел с заголовком «Основание для выражения мнения», следующий непосредственно за разделом «Мнение», а также:

содержать заявление о том, что аудит был проведен в соответствии с Международными стандартами аудита;

содержать ссылку на раздел аудиторского заключения, описывающий обязанности аудитора в соответствии с Международными стандартами аудита;

включать заявление о том, что аудитор независим по отношению к организации согласно соответствующим этическим требованиям, применимым к аудиту, и выполнил прочие этические обязанности аудитора в соответствии с данными требованиями. Это заявление должно указывать на юрисдикцию, в которой приняты соответствующие этические требования, или содержать ссылку на Кодекс этики профессиональных бухгалтеров Совета по международным стандартам этики для бухгалтеров (Кодекс СМСЭБ);

содержать заявление о том, считает ли аудитор, что полученные им аудиторские доказательства являются достаточными и надлежащими, чтобы служить основанием для выражения мнения аудитора.

5. Непрерывность деятельности.

Во всех применимых случаях аудитор должен предоставлять заключение в соответствии с МСА 570 (пересмотренным).

6. Ключевые вопросы аудита.

В случае аудита полного комплекта финансовой отчетности общего назначения организаций, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам, аудитор должен в аудиторском заключении сообщать информацию о ключевых вопросах аудита в соответствии с МСА 701.

Если от аудитора иным образом, например в соответствии с законом или нормативным актом, требуется или аудитор решает сообщить информацию о ключевых вопросах аудита в аудиторском заключении, он должен сделать это в соответствии с МСА 701.

7. Прочая информация.

Во всех применимых случаях аудитор должен предоставлять заключение в соответствии с МСА 720 (пересмотренным).

8. Ответственность за финансовую отчетность

Аудиторское заключение должно включать раздел, озаглавленный «Ответственность руководства за финансовую отчетность». В аудиторском заключении должен быть использован термин, уместный в контексте нормативно-правовой базы конкретной юрисдикции, а использование термина «руко-

водство» не является обязательным. В некоторых юрисдикциях может быть приведено указание на лиц, отвечающих за корпоративное управление.

В этом разделе аудиторского заключения должна быть описана ответственность руководства за следующее:

за подготовку данной финансовой отчетности в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности и за систему внутреннего контроля, которая, по мнению руководства, необходима для подготовки финансовой отчетности, не содержащей существенных искажений вследствие недобросовестных действий или ошибок;

за оценку способности организации продолжать непрерывно свою деятельность и уместности применения допущения о непрерывности деятельности, используемого в бухгалтерском учете, а также надлежащего характера раскрытия, если применимо, сведений, относящихся к непрерывности деятельности. Разъяснение ответственности руководства за выполнение этой оценки должно включать описание того, в каких случаях применение допущения о непрерывности деятельности, используемого в бухгалтерском учете, уместно.

Если финансовая отчетность подготовлена в соответствии с концепцией достоверного представления, описание ответственности руководства за подготовку финансовой отчетности в аудиторском заключении должно содержать указание на «подготовку и достоверное представление данной финансовой отчетности» или «подготовку финансовой отчетности, дающей правдивое и достоверное представление», в зависимости от обстоятельств.

9. Ответственность аудитора за аудит финансовой отчетности.

Аудиторское заключение должно включать раздел, озаглавленный **«Ответственность аудитора за аудит финансовой отчетности»**.

Этот раздел аудиторского заключения должен содержать заявления о том, что:

(а) цель аудитора состоит в том, чтобы:

получить разумную уверенность в том, что финансовая отчетность не содержит существенных искажений вследствие недобросовестных действий или ошибок; выпустить аудиторское заключение, включающее аудиторское мнение;

(б) разумная уверенность представляет собой высокую степень уверенности, но не является гарантией того, что аудит, проведенный в соответствии с Международными стандартами аудита, всегда может выявить имеющееся существенное искажение;

(с) искажения могут возникать в результате недобросовестных действий или ошибок, в связи с этим аудитор должен:

либо пояснять, что они считаются существенными, если можно достаточно обоснованно предположить, что в отдельности или в совокупности они могут повлиять на экономические решения, принимаемые пользователями на основе этой финансовой отчетности;

либо предоставить определение или описание существенности в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности.

Раздел «Ответственность аудитора за аудит финансовой отчетности» аудиторского заключения должен также;

указывать на то, что аудитор осуществляет информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление, доводя до их сведения, помимо прочего, информацию о запланированном объеме и сроках аудита и о значимых вопросах, выявленных в ходе аудита, в том числе о значительных недостатках системы внутреннего контроля, которые аудитор выявляет в процессе аудита;

при аудите финансовой отчетности организаций, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам, указывать на то, что аудитор предоставляет лицам, отвечающим за корпоративное управление, заявление о том, что он выполнял все соответствующие этические требования в отношении независимости и довел до их сведения информацию обо всех взаимоотношениях и прочих вопросах, которые можно обоснованно счесть оказывающими влияние на независимость аудитора, и, если необходимо, обо всех соответствующих мерах предосторожности;

при аудите финансовой отчетности организаций, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам, и других организаций, в отношении которых в соответствии с МСА 701 сообщается информация о ключевых вопросах аудита, указывать на то, что из числа вопросов, доведенных до сведения лиц, отвечающих за корпоративное управление, аудитор выбирает вопросы, являющиеся наиболее значимыми для аудита финансовой отчетности за текущий период и, следовательно, представляющие собой ключевые вопросы аудита. Аудитор раскрывает эти вопросы в аудиторском заключении, кроме случаев, когда публичное раскрытие информации об этих вопросах запрещено законом или нормативным актом, или когда, в крайне редких случаях, аудитор приходит к выводу о том, что информация о каком-либо вопросе не должна быть сообщена в аудиторском заключении, так как можно с достаточным основанием предположить, что отрицательные последствия сообщения такой информации превысят общественно значимую пользу от ее сообщения.

Описание ответственности аудитора за аудит финансовой отчетности, требуемое согласно пунктам 39-40, МСА 700 должно быть включено:

в текст аудиторского заключения;

в приложение к аудиторскому заключению, причем в этом случае аудиторское заключение должно включать ссылку на расположение этого приложения, или

путем размещения в аудиторском заключении специальной ссылки на расположение такого описания на сайте соответствующего уполномоченного органа в тех случаях, когда закон, нормативный акт или национальные стандарты аудита в явной форме разрешают аудитору сделать это.

10. Имя руководителя аудита.

Имя руководителя аудита должно быть указано в аудиторском заключении при проведении аудита полного комплекта финансовой отчетности общего назначения организаций, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам, за исключением редких случаев, когда можно обоснованно ожидать, что такое раскрытие информации может создать угрозу личной безопасности. В тех редких случаях, когда аудитор намерен не указывать имя руководителя аудита в аудиторском заключении, он должен обсудить это намерение с лицами, отвечающими за корпоративное управление, чтобы довести до их сведения оценку вероятности существования значительной угрозы личной безопасности и серьезности этой угрозы.

11. Подпись аудитора.

Аудиторское заключение должно быть подписано.

12. Адрес аудитора (организации).

В аудиторском заключении должно быть указано место нахождения аудитора в юрисдикции, где он осуществляет свою деятельность

13. Дата аудиторского заключения.

Аудиторское заключение не должно быть датировано более ранним числом, чем дата получения аудитором достаточных надлежащих аудиторских доказательств, на которых основано мнение аудитора о финансовой отчетности, включая доказательства того, что:

подготовлены все отчеты, составляющие финансовую отчетность с соответствующими примечаниями;

лица, имеющие полномочия, подтвердили, что несут ответственность за данную финансовую отчетность.

В соответствии с изложенным, а также с МСА700 и 705 структуру и содержание аудиторского заключения можно отразить следующим образом (рис. 2).



Рисунок 2. Структура и содержание аудиторского заключения и аудиторского мнения.

Аудиторские заключения, составленные в соответствии с требованиями, установленными в МСА 700 выражают немодифицированное (положительное) мнение. В результате наличия существенных искажений в финансовой отчетности или не получения достаточных для аудитора фактов при аудиторской проверке надлежит модифицировать аудиторское мнение. В

обоих случаях асновную роль играет уровень важности.

В МСА 705 определяется три типа модифицированного мнения, а именно: мнение с оговоркой, отрицательное мнение и отказ от выражения мнения. Решение о том, какой тип модифицированного мнения является надлежащим, зависит:

от характера вопроса, послужившего основанием для выражения модифицированного мнения, то есть имеются ли существенные искажения в финансовой отчетности или, в случае невозможности получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства, есть ли вероятность наличия таких существенных искажений;

суждения аудитора в отношении всеобъемлющего характера влияния, в том числе возможного, такого вопроса на финансовую отчетность.

Всеобъемлющий - термин используется применительно к искажениям для описания влияния, оказываемого искажениями на финансовую отчетность, или возможного влияния на финансовую отчетность искажений, если такие имеются, которые остаются невыявленными вследствие невозможности получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства. Влияние, оказываемое на финансовую отчетность, считается всеобъемлющим, если, по мнению аудитора, оно:

не ограничивается отдельными элементами, счетами или статьями финансовой отчетности;

затрагивает или может затрагивать существенную часть финансовой отчетности, если влияние ограничивается отдельными элементами, или

имеет первостепенное значение для понимания финансовой отчетности ее пользователями в плане раскрытия информации;

Если в финансовой отчетности имеются искажения, однако ее охват не находится на всеобъемлющем уровне, то аудитор дает или положительное, или мнение с оговоркой (рис. 3)



Рисунок 3. Аудиторские мнения, высказываемые при наличии искажений в финансовой отчетности.

Аудитор должен выразить отрицательное мнение в тех случаях, когда в финансовой отчетности имеются искажения, которые являются существенными и всеобъемлющими.

Аудитор отказывается выразить мнение или дать заключение в том случае, когда он не может получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства для обоснования своего мнения и приходит к выводу о том, что возможное влияние на финансовую отчетность невыявленных искажений, если такие имеются, может быть одновременно существенным и всеобъемлющим (рис. 4).

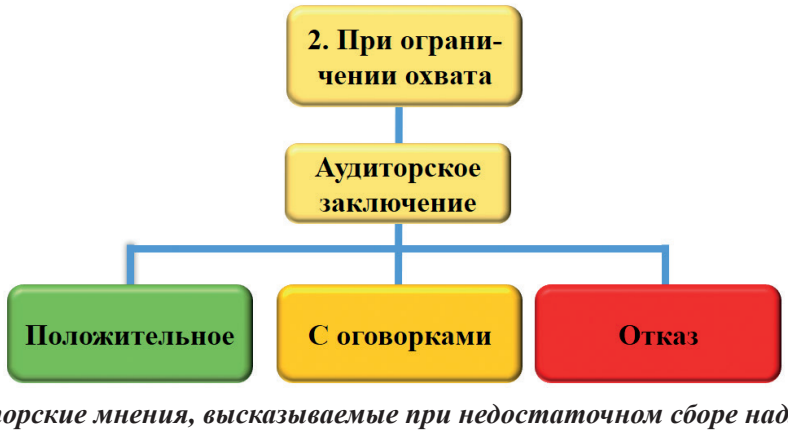


Рисунок 4. Аудиторские мнения, высказываемые при недостаточном сборе надлежащих доказательств, при ограничениях охвата аудита.

Аудитор выражает мнение с оговоркой в тех случаях, когда:

аудитор, получив достаточные надлежащие аудиторские доказательства, приходит к выводу о том, что искажения в отдельности или в совокупности являются существенными для финансовой отчетности, но не всеобъемлющими, или

аудитор не может получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства для обоснования своего мнения, но приходит к выводу о том, что возможное влияние на финансовую отчетность невыявленных искажений, если такие имеются, может быть существенным, но не всеобъемлющим.

Аудитор **должен выразить отрицательное** *мнение* в тех случаях, когда, получив достаточные надлежащие аудиторские доказательства, он приходит к выводу о том, что искажения в отдельности или в совокупности являются существенными и всеобъемлющими для финансовой отчетности.

Аудитор, агар у фикр шакллантириш имконини берадиган етарлича тегишли аудиторлик далилларини олиш имкониятига эга бўлмаса ва топилмаган бузиб кўрсатишлар (агар улар мавжуд бўлса) молиявий ҳисоботга кўрсатиши мумкин бўлган таъсири ҳам муҳим, ҳам кенг қамровли бўлиши мумкин деган хулосага келган бўлса, **фикр билдиришдан воз кечиши** лозим.

Аудитор **отказывается выразить мнение** в том случае, когда в исключительно редких ситуациях, связанных с наличием многочисленных факторов неопределенности, он приходит к выводу о том, что, несмотря на полученные достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении каждого фактора неопределенности, невозможно сформировать мнение о финансовой отчетности вследствие потенциального воздействия факторов неопределенности друг на друга и их возможного совокупного влияния на финансовую отчетность.

Когда аудитор выражает модифицированное мнение, он должен использовать для раздела, в котором излагается его мнение, заголовок «Мнение с оговоркой», «Отрицательное мнение» или «Отказ от выражения мнения» в зависимости от обстоятельств.

В приведенной 1-таблице указано, как должен обозначить аудитор в своем мнении особенности аспекта, приведшего к потребности в модификации и его влияния на финансовую отчетность или масштаба влияния, которое он может оказать.

1-таблица

Уровень существенности	Значение с точки зрения решений нужных пользователей	Вид мнения
Не существенно	Сомнительное воздействие на решения пользователей	Положительное
Существенно	Может иметь влияние на решения пользователей	С оговорками
Крайне существенно	Может иметь значительное влияние на решения пользователей	Отрицательное или отказ

В целях высказывания мнения о финансовой отчетности в МСА700 от аудитора требуется выразить заключение об отсутствии в финансовой отчетности важных искажений. В МСА 705 принимается во внимание оценка, данная аудитором неисправленным искажениям в отчетности согласно МСА “Оценка искажений, выявленных в ходе аудита” (если они имеются).

В приведенном 5-рисунке отражены обобщенные виды формирования аудиторского заключения.

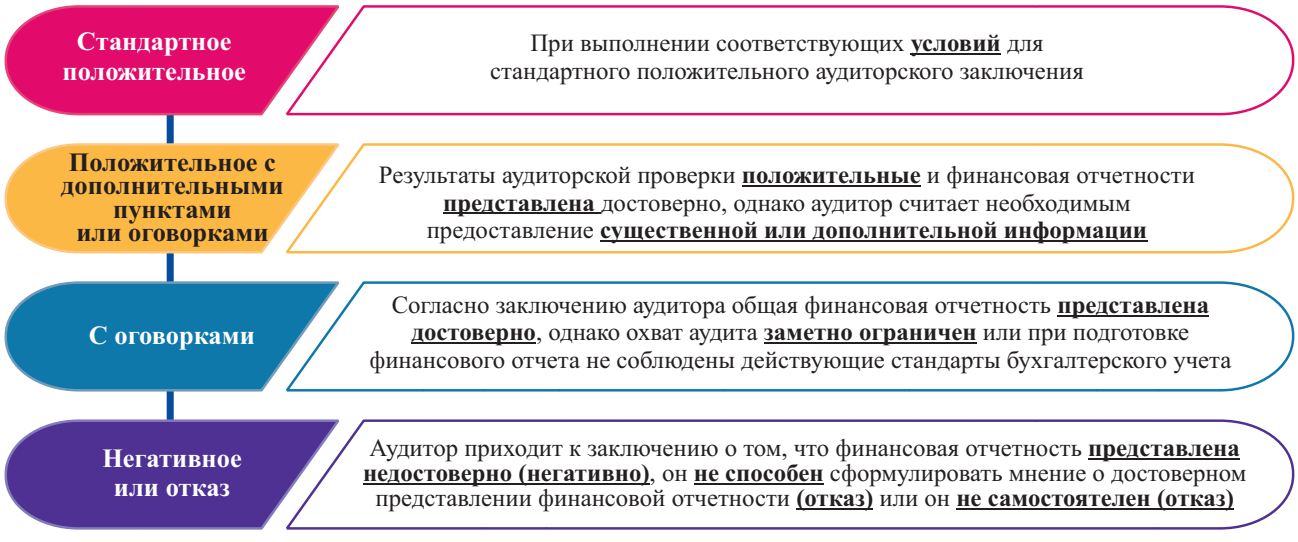


Рисунок 5. Основания формирования аудиторских заключений.

Литература:

1. Закон Республики Узбекистан от 25 февраля 2021 года № ЗРУ-677 «Об аудиторской деятельности».
2. Постановление Президента Республики Узбекистан от 4 августа 2021 года № ПП-5210 «О дополнительных мерах по совершенствованию системы сертификации аудиторов».
3. Постановление Президента Республики Узбекистан от 19 сентября 2018 года № ПП-3946 «О мерах по дальнейшему развитию аудиторской деятельности в Республике Узбекистан».
4. Arens A., Elder R. & Beasley M. (2012). Auditing and Assurance Services, 14th ed., Prentice-Hall, Englewood Cliffs, NJ.
5. Cohen J.R., Krishnamoorthy G. & Wright A.M. (2008). Form versus substance: The implications for auditing practice and research of alternative perspectives on corporate governance. Auditing: A Journal of Practice & Theory, 27(2), 181-198. https://doi.org/10.2308/aud.2008.27.2.181.
6. O.O. Barakayev. Zamonaviy korporativ boshqaruv tizimida audit: nazariya, metodologiya va amaliyot. Ilmiy monografiya. – T.: “Chinor fayzi baland”, 2021. – 288 b.
7. https://www.ifac.org.

коррупции» термину «коррупция» дано следующее определение: «Коррупция – незаконное использование лицом своего должностного или служебного положения с целью получения материальной или нематериальной выгоды в личных интересах или в интересах иных лиц, а равно незаконное предоставление такой выгоды». К категории коррупционных действий можно отнести: злоупотребление служебным положением; дача взятки, получение взятки или посредничество в ее получении; злоупотребление полномочиями; переманивание к себе путем подкупа; незаконное использование должностного положения; хищение государственного имущества, его незаконное присвоение и нецелевое использование; получение дохода от противоправных действий; допущение местничества, кумовства, фаворитизма.

Действия, признанные коррупционными, отличаются от коррупционных правонарушений в данной сфере. Согласно Закону коррупционное правонарушение – деяние, обладающее признаками коррупции, за совершение которого законодательством предусмотрена ответственность.

Также Закон «О противодействии коррупции» дает следующее определение конфликту интересов: «конфликт интересов – ситуация, при которой личная заинтересованность (прямая или косвенная) влияет или может повлиять на надлежащее исполнение лицом должностных или служебных обязанностей и при которой возникает либо может возникнуть противоречие между личной заинтересованностью и правами и законными интересами граждан, организаций, общества или государства»[3].

Все три вышеизложенных понятия объединяет возможность получения должностным лицом личной выгоды в результате выполнения (или неисполнения) своих должностных обязанностей.

Коррупция и конфликт интересов в сфере государственных закупок

Конфликт интересов создает благоприятную почву для развития коррупции во всех сферах, в том числе и в сфере государственных закупок. В частности, статья 23 Закона Республики Узбекистан «О противодействии коррупции» посвящена именно «мерам по предупреждению коррупции в сфере осуществления государственных закупок». Такие меры также отражены в Законе Республики Узбекистан «О государственных закупках» от 22 апреля 2021 года № УП–684. Закон устанавливает важные принципы, которые должны соблюдаться в процессе государственных закупок, среди которых особое место отведено «принципу недопущения коррупции». Суть этого принципа заключается в том, что, «требования к организации и проведению закупочных процедур должны не допускать коррупционных правонарушений в области государственных закупок. При этом приоритетными являются меры по предупреждению коррупции»[4].

Отдельная статья 39 данного закона посвящена правилам, касающимся конфликта интересов, в соответствии с которыми, должностные лица и иные работники государственного заказчика, оператора электронной системы государственных закупок, специализированной организации, экспертной организации, а также члены закупочной комиссии и эксперты при осуществлении закупочных процедур не имеют права получать любую личную выгоду прямо или косвенно, которая являлась бы результатом сделки по государственным закупкам, заключенной с их участием. Они должны гарантировать, что он сам и члены его семьи не заинтересованы, раскрытие информации о конфликте интересов. Лица, узнавшие об этом, обязаны уведомить об этом непосредственного руководителя и уполномоченный орган. Этим законом также установлено, что руководитель обязан своевременно принимать меры по его предупреждению или устранению.

Меры, направленные на противодействие коррупции в сфере государственных закупок

Совершенствование действующего законодательства в сфере государственных закупок направлено, прежде всего, на максимальное снижение вероятности возникновения конфликта интересов в этой сфере. Сегодня все участники и заказчики государственных закупок могут зайти на сайт xarid.uz, получить информацию об этом портале, зарегистрироваться на нем и принять участие в закупках. Это требует, прежде всего, использования ЭЦП бюджетными организация-

[3] Закон Республики Узбекистан от 3 января 2017 года № ЗРУ-419 «О противодействии коррупции».
[4] Статья 13 Закона Республики Узбекистан от 22 апреля 2021 года № ЗРУ–684 «О государственных закупках».

ми, корпоративными организациями, в том числе поставщиками товаров. Возможность участия в электронных закупках без ЭЦП ограничена. Это означает, что коррупция в сфере государственных закупок недопустима.

К числу наиболее распространенных коррупционных схем в сфере государственных закупок можно отнести:

направление потенциальным поставщиком заказа на сумму, значительно меньшую, чем у других участников государственных закупок, тем, кто участвует в сговоре с ним;

установление заказчиком очень коротких сроков подготовки заказа или выполнения работ, в таких случаях выполнение заказа происходит только по заранее подготовленной мошеннической схеме со стороны поставщика, то есть участника;

установление неконкурентной цены на выполнение государственного заказа в указанном объеме может не заинтересовать других поставщиков, имеющих такую возможность;

делать схему оплаты неудобной после выполнения государственного заказа (например, растягивание и т.д.);

неправильный ввод данных на электронную систему государственных закупок (например, смешивание кириллицы или латиницы при написании названия заказа);

установление ценовых критериев поставщиков таким образом, чтобы они были в пользу заинтересованных лиц.

В процессе государственных закупок не допускаются мошенничество, фальсификация и проявления коррупции. Также в процессе государственных закупок не допускается неправомерный выбор неконкурентных способов осуществления государственных закупок, оказание воздействия на субъектов государственных закупок, разглашение информации об участии участников в государственных закупках, необоснованное ограничение их числа или завышение требований к их квалификации. Если участник имеет несправедливое конкурентное преимущество или в нарушение законодательства создает конфликт интересов, то участник отстраняется от участия в закупочных процедурах.

Нарушения, направленные на ограничение конкуренции в сфере государственных закупок, можно разделить на следующие группы:

указание в закупочной документации технических характеристик, ограничивающих возможность выбора товаров, работ или услуг;

прямое нарушение правил организации и проведения закупочных процедур;

реализация государственного заказа путем ограничения сроков его исполнения;

ограничение участия предпринимателей малого и среднего бизнеса;

составление технических характеристик, приводящих к ограничению круга исполнителей;

нарушения, связанные с оформлением заказа на выполнение государственного заказа и непредоставлением доступа к информации при его оформлении[5].

Разработка правил этики для проведения закупок



[5] О. Н. Ходасевич, Е. Ю. Шаломова. Коррупция в сфере государственных закупок // Научно-методический электронный журнал «Консепт». – 2018, № 3.

Правила этики

Статья 45 закона «О государственных закупках» посвящена «правилам этического поведения», государственный заказчик и оператор СИП должны принять правила этического поведения при государственных закупках. В нем должны быть предусмотрены меры по предупреждению конфликтов интересов, а также процедуры проверки профессиональной подготовки и требования к ней.

В правилах этического поведения государственных заказчиков, сотрудников оператора СИП, членов закупочной комиссии, единых принтах и правилах этического поведения в профессиональной и неслужебной деятельности установлены единые требования к профессиональной подготовке.

Государственному заказчику и ответственным лицам оператора СИП, членам закупочной комиссии запрещается получать материальные и нематериальные активы от участников и исполнителей. Правила этического поведения должны быть опубликованы на официальных сайтах государственных заказчиков или их высокопоставленных органов.

Конфликт интересов

Согласно статье 45 Закона запрещается принятие материальных и нематериальных благ ответственными лицами государственного заказчика и оператора электронной системы государственных закупок, работниками специализированных и экспертных организаций, членами закупочной комиссии, а также экспертами от участников и исполнителей.

Эти лица должны гарантировать, что они не имеют личной заинтересованности, а также что члены их семей не заинтересованы, иначе возникает или может возникнуть конфликт между личной заинтересованностью и правами и законными интересами других участников. Он также должен гарантировать раскрытие любой потенциальной информации, предполагаемой информации или информации о существующем конфликте интересов.

При обнаружении сообщения о существующем или предполагаемом конфликте интересов необходимо сообщить об этом непосредственному руководителю, одновременно уполномоченному органу. А руководитель, получивший информацию, должен своевременно принять меры по ее предупреждению или устранению.

Ограничения в процессе государственных закупок

В процессе государственных закупок не допускается: дискриминация участников, предоставление льгот или преференций одним участникам в ущерб другим; конфликт интересов; неправомерный выбор неконкурентных способов осуществления государственных закупок, оказание воздействия на субъектов государственных закупок, разглашение информации об участии участников в государственных закупках, необоснованное ограничение их числа или завышение требований к их квалификации, иные формы недопущения, ограничения или устранения конкуренции; внесение в текст объявления о проведении государственной закупки незаконных требований, ограничивающих конкуренцию среди участников; предварительный сговор участников с целью искажения цен или результатов отбора участников; представление или распространение недостоверной либо искаженной информации, а также необоснованное ограничение доступа к информации о государственных закупках; дробление объема государственных закупок на части с целью уклонения от конкурентных способов осуществления государственных закупок; подача участниками предложений по искусственно заниженным ценам с последующим отказом от подписания договора или от его исполнения надлежащим образом; включение в состав государственной закупки товаров (работ, услуг), технологически и функционально не связанных между собой; проявление мошенничества, фальсификации и коррупции; проведение государственных закупок, не имеющих подтверждений о наличии источников и размеров финансирования, или на сумму, превышающую объем выделенных средств.

Конфиденциальность

Согласно статье 37 Закона в своих отношениях с исполнителями государственных закупок или с любым другим лицом работник государственного заказчика или оператора электронной системы государственных закупок не вправе раскрывать информацию, связанную с защи-