

**O'ZBEKISTON RESPUBLIKASI OLIY VA O'RTA
MAXSUS TA'LIM VAZIRLIGI**

TOSHKENT MOLIYA INSTITUTI

«AUDIT» KAFEDRASI

ABDURAXMONOV BAHODIRJON A'ZAMOVICH

“AUDITDA TAHLILIIY AMALLARNI QO'LLASH TARTIBI”

5340900-“Buxgalteriya hisob va audit” ta'lim yo'nalishi bo'yicha bakalavr
darajasini olish uchun

BITIRUV MALAKAVIY ISHI

“HIMOYAGA TAVSIYA ETILADI”

“Audit” kafedrası mudiri

_____I.N.Qo'ziev

“ ” _____2014

Ilmiy rahbar: _____O.Q.QO'SHMATOV

“ ” _____2014

Toshkent-2014

MUNDARIJA:

Kirish	3
I BOB. AUDITORLIK TEKSHIRUVIDA TAHLILIIY AMALLARNI QO'LLASHNING NAZARIY ASOSLARI	8
1.1. Auditorlik tekshiruvda qo'llaniladigan tahliliy amallarning maqsadi va vazifalari	8
1.2. Audit o'tkazish bosqichlari va unda tahliliy amallarni qo'llashning zarurligi	18
II BOB. AUDITORLIK TEKSHIRUVIDA TAHLILIIY AMALLARNI QO'LLASHNING HOZIRGI HOLATI	27
2.1. Tahliliy amallarning turlari va ularni qo'llash tartibi	27
2.2. Auditorlik dalillarni olish usullarining amaliy ahamiyati va auditorlik dalillarni olishda iqtisodiy va moliyaviy tahlil ishlaridan foydalanish	38
III BOB. XALQARO AUDIT STANDARTLARI ASOSIDAGI AUDITORLIK TEKSHIRUVIDA TAHLILIIY AMALLARNI QO'LLASHNI TAKOMILLASHTIRISH MASALALARI	58
3.1. Xalqaro audit standartlari asosida tahliliy amallarni qo'llashning o'ziga hos xususiyatlari	58
3.2. Auditda tahliliy amallarni qo'llashni takomillashtirish masalalari	66
XULOSA VA TAKLIFLAR	70
FOYDALANILGAN ADABIYOTLAR RO'YXATI	74
Ilovalar	

KIRISH

Mavzuning dolzarbligi. Iqtisodiyotni modernizatsiyalash sharoitida biznesni muvafaqqiyatli rivojlantirishga yordam beradigan, xo'jalik yurituvchi sub'ektlar moliyaviy hisobotlarining ishonchligi to'g'risida xulosa beradigan hamda hisobotni yaxshilash maqsadida ularga maslahat, yo'l-yo'riq va boshqa turlardagi amaliy yordam ko'rsatadigan professional xizmatning yangi shakli – auditorlik faoliyatiga ehtiyoj kuchaymoqda. Bu haqda Prezident I.Karimov fikr yuritir ekan shunday deydi: Hech mubolag'asiz aytish mumkinki, 2014 yil sanoat sohasida yuksak texnologiyalarga asoslangan va zamonaviy muhim ob'ektlar va quvvatlarni ishga tushirish, investitsiyalarni oshirish va takomillashtirish yili bo'ladi.

Moliyalashning barcha manbalari bo'yicha kapital qo'yilmalarning umumiy hajmi 14 milliard 300 million dollarni tashkil etadi va bu ko'rsatkichning o'tgan yilga nisbatan 10,1 foizga o'sishi ta'minlanadi, asosiy kapitalga kiritiladigan investitsiyalar hajmi yalpi ichki mahsulotga nisbatan 2013 yilgi 23 foiz darajasida saqlab qolinadi.

Barcha investitsiyalarning 73 foizdan ortig'i ishlab chiqarish ob'ektlarini barpo etishga, kapital qo'yilmalarning qariyb 40 foizi mashina va uskunalar sotib olishga yo'naltiriladi.

Joriy yilda 3 milliard 900 million dollardan ziyod xorijiy investitsiya va kreditlarni o'zlashtirish, ularning hajmi o'tgan yilga nisbatan 29 foizga o'sishini ta'minlash mo'ljallanmoqda.

Xorijiy investitsiyalarning umumiy hajmida to'g'ridan-to'g'ri investitsiyalar qariyb 69 foizni tashkil etishi va ularning hajmi 2014 yilda 22,4 foizga ortishi alohida e'tiborga loyiq.¹

¹ Karimov I.A. O'zbekiston Respublikasi Prezidenti Islom Karimovning mamlakatimizni 2013 yilda ijtimoiy-iqtisodiy rivojlantirish yakunlari va 2014 yildagi mo'ljallangan iqtisodiy dasturning eng muhim ustivor yo'nalishlariga bag'ishlangan Vazirlar Mahkamasining majlisidagi ma'ruzasi" Toshkent-“O'zbekiston”2014-23-24 bet.

Iqtisodiy isloxlarni liberallashtirish va chuqurlashtirish natijasida xususiy sektorni kengaytirish, kichik biznes, fermer xo'jaliklari va tadbirkorlikni rivojlantirish borasida tub burilishga erishildi.

Bu esa o'z navbatida auditorlik tashkilotlari oldiga bir kancha masalalarni dolzarb qilib qo'yadi, jumladan: xo'jalik yurituvchi sub'ektning moliyaviy hisoboti va boshqa moliyaviy axboroti to'g'riligi va qonun hujjatlariga mosligini aniqlash maqsadida auditorlik tekshiruvini o'tkazish hamda boshqa malakali xizmatlar ko'rsatish.

Mamlakatimizda bozor iqtisodiyoti munosabatlarining shakllanishi va rivojlanishi natijasida turli mulkchilik shaklidagi xo'jalik yurituvchi sub'ektlar moliyaviy-xo'jalik faoliyatini samarali tashkil etish va ularga professional auditorlik xizmatlar ko'rsatishni takomillashtirish bugungi kunda dolzarb masalalardan biri hisoblanadi. Avvalo auditorlik faoliyatini tartibga soladigan huquqiy-me'yoriy tizimni iqtisodiy islohotlar talablariga mos ravishda rivojlantirishga bog'liq. Shu nuqtai-nazardan, auditorlik xizmatlarni va auditorlik faoliyatini samarali amalga oshirish ko'p jihatdan me'yoriy-huquqiy asoslarga bog'liq bo'lib hisoblanadi.

Iqtisodiy munosabatlarni erkinlashtirish va islohotlarni chuqurlashtirish natijasida korxonalar moliyaviy-iqtisodiy faoliyati samarali tashkil etish uchun auditorlik tekshiruvdan o'tkazish, hamda o'zaro hisob-kitobni yaxshilash maqsadida ularga maslahat, yo'l-yo'riq, huquqiy va boshqa turlardagi yordam ko'rsatadigan malakali xizmat ko'rsatadigan auditorlarga ehtiyoj yanada kuchaymoqda.

Hozirgi kunda xo'jalik yurituvchi sub'ektlar moliya-xo'jalik faoliyatining moliyaviy hisobotlarda aks ettirilgan natijalarni baholash masalalariga yangicha, zamonaviy yondashuv uslublari juda ham zarur. Bu mavjud nazariy, tashkiliy – huquqiy asoslari va amaliy muammolar bo'yicha auditorlik faoliyatining sifatini oshirish, hamda respublikamizda tashqi va ichki audit tekshiruvlarini zamonaviy darajada tashkil qilish va uni rivojlantirish borasida chuqur tadqiqotlar o'tqazishni

taqozo etmoqda. Bir tomondan, auditorlik faoliyatining xalqaro tajribalariga tizimli yondashish, ularni chuqur tahlil qilish, boshqa tomondan bozor iqtisodiyotining jahon ham jamiyatida e'tirof etilgan o'zbek modelining xususiyatlari to'g'risidagi bilimlarimizdan maksimal foydalangan holda, iqtisodiyotni erkinlashtirish sharoitida moliyaviy hisobot axborotlaridan foydalanuvchilar uchun nazoratning maxsus tashkiliy shakli – auditni istiqbolli rivojlantirish zarurligi ayon bo'lmoqda. Bular o'z navbatida mavzuning dolzarbligini belgilaydi.

Tadqiqotning ob'ekti: Toshkent shaxrida faoliyat ko'rsatayotgan «ASL-MOLIYA-TAHLIL» auditorlik firmasi hamda O'zbekiston Respublikasida faoliyat ko'rsatayotgan auditorlik tashkilotlari, auditorlik faoliyatini tartibga soluvchi davlat organi va auditorlarning nodavlat professional birlashmalari hamda auditorlik faoliyatini tartibga soladigan huquqiy-me'yoriy hujjatlar tizimi hisoblanadi.

Tadqiqotning predmeti: Audit o'tkazish bosqichlari va ularda qo'llaniladigan amallar, auditorlik faoliyatini amalga oshirish va uni rivojlantirish jarayonida sodir bo'ladigan iqtisodiy munosabatlardan iborat.

Tadqiqotning maqsadi: Iqtisodiyotni modernizatsiyalash sharoitida respublikamizda aksionerlik jamiyatlarida auditorlik faoliyatining tashkil etilishidagi muammolarni aniqlash va uning rivojlanishining istiqbolli yo'nalishlarini belgilash bo'yicha ilmiy asoslangan taklif va tavsiyalar ishlab chiqishdan iborat.

Tadqiqot vazifalari:

✓ audit munosabatlarini takomillashtirishda tomonlarning burchlari, manfaatlari, ma'suliyat va javobgarliklarini oshirishning o'rnini asoslab berish hamda ularga nisbatan milliy va xalqaro audit standartlarida berilgan e'tiborni o'rganish hamda baholash;

✓ mamlakatda audit tizimini rivojlantirishda milliy audit standartlarining o'rnini hamda hissasini aniqlash, shuningdek uning ahamiyati va rolini oshirishda

xalqaro audit standartlariga muvofiqlashtirishning ahamiyatini ko'rsatish va asoslab berish;

✓ milliy audit standartlarining amaliy qo'llanilishining takomillashuviga g'ov bo'lib turgan muammolarni aniqlash va o'zbekistonda audit tizimi taraqqiyotida auditorlik faoliyatining amaliy ahamiyati ko'lamini oshirishga qaratilgan qat'iy muhim ilmiy-amaliy taklif va tavsiyalarni ishlab chiqish.

✓ respublikamizda auditorlik faoliyatini tashkil etishning huquqiy asoslarini aniqlashtirish va uning rivojlanish bosqichlarini belgilash;

✓ mamlakatimizda auditni tashkil etish masalalarini tahlil qilish va ularni tashkil etishdagi muammolarini bartaraf etish bo'yicha takliflar ishlab chiqish;

✓ auditorlik faoliyati va uni o'tkazish bosqichlarida milliy standartlarini xalqaro audit standartlariga muvofiqlashtirish istiqbollari belgilash bo'yicha amaliy tavsiyalar ishlab chiqish;

✓ respublikamizda auditorlik faoliyatini yanada rivojlantirishning istiqbolli yo'nalishlarini aniqlashtirish bo'yicha taklif va tavsiyalar berish .

Mavzuning nazariy-amaliy ahamiyati bo'lib, Audit o'tkazish bosqichlari va ularda qo'llaniladigan tahliliy amallar yanada rivojlantirish bo'yicha ilmiy asoslangan tavsiya va takliflar ishlab chiqilganligi bilan belgilanadi. Bular quyidagilarda o'z ifodasini topgan:

- respublikamizda auditorlik faoliyatini amalga oshirishning maqsadi, vazifalari va o'ziga xos bo'lgan amallarlar mavjudligi asoslab berish ;

- O'zbekiston Respublikasida audit o'tkazish bosqichlarini me'yoriy tartibga solish mexanizmi yagona tizimga keltirildi va auditorlik faoliyatini me'yoriy-huquqiy tartibga solishning rivojlanish bosqichlari aniqlashtirish ;

- mamlakatimizda auditorlik tashkilotlarda audit bosqichlarini tashkil etish va tartibga solish asoslari kompleks tadqiq qilish va undagi mavjud ayrim muammolarni bartaraf etish bo'yicha takliflar ishlab chiqish;

- respublikamizda Audit o'tkazish bosqichlari va ularda qo'llaniladigan amallar yanada faol rivojlantirish uchun ma'lum chora-tadbirlarni bajarish tavsiya etish va uni takomillashtirish uchun qator takliflar ishlab chiqish .

Bitiruv malakaviy ish tarkibi. Bitiruv malakaviy ish kirish, 3 ta bob, xulosa, foydalanilgan adabiyotlar ro'yxati va ilovalar hamda 2 ta jadval, 6 ta chizmadan iborat.

Birinchi bob - audit o'tkazish bosqichlarining nazariy asoslari to'g'risidagi ma'lumotlardan tashkil topgan bo'lib, ikkita qismdan iborat;

Ikkinchi bob - auditorlik dalillarni olishda tahliliy amallarning amaliy asoslari keltirib o'tilgan, bob ikkita qismdan iborat;

Uchinchi bob - auditorlik tekshiruvda taxliliy amallar va ularni qo'llash usullarini takomillashtirish masalalari, xalqaro darajadagi ko'rinishga olib chiqish to'g'risida fikrlar bildirilgan, bob ikkita qismdan iborat.

I-BOB. AUDITORLIK TEKSHIRUVIDA TAHLILIY AMALLARNI QO'LLASHNING NAZARIY ASOSLARI

1.1. Auditorlik tekshiruvda qo'llaniladigan tahliliy amallarning maqsadi va vazifalari

Har qanday faoliyat, xususan auditorlik faoliyati ham samarali bo'lishi uchun dastavval, uning puxta va aniq rejasi yoki dasturini tuzish lozim. Ularning mazmuni qo'yilgan maqsad va uni bajarish uchun belgilangan aniq vazifalardan kelib chiqadi. Auditning maqsadlari xususan quyidagilardan iborat: buxgalteriya hisobining holatini ekspertiza yo'li bilan baholash, yillik moliyaviy hisobot ma'lumotlarining xaqqoniy-ligini tekshirish va tasdiqlash valyuta muomalalarini taftish qilish, aksiyalar va boshqa qimmatli qog'ozlar emissiyasi prospektining ma'lumotlarini tasdiqlash, korxonaning moliyaviy barqarorligini mustaxkamlash bo'yicha tadbirlar ishlab chiqish, iqtisodiyot va moliyaviy huquq sohasidagi yangi qonunchilik hujjatlari bo'yicha aniq maslahat (konsultatsiya) o'tkazish va xokazo.

O'zbekiston Respublikasining «Auditorlik faoliyati to'g'risida»gi qonunida (yangi tahrirdagi) auditorlik faoliyati «...tadbirkorlik faoliyati...» ekanligi ta'kidlangan (2-modda). Demak, bu faoliyat auditorlik tashkiloti va mijoz-korxona o'rtasida tuziladigan shartnoma asosida amalga oshiriladi. Auditorlik tashkiloti o'z shartnoma majburiyatlarini bajarishda, amalda tekshiruv ob'ektlarini to'liq (100%) qamrab ola olmaydi. Natijada, moliyaviy hisobot ko'rsatkichlarining mutlaqo (shak-shubhasiz) haqqoniy ekanligini kafolatlay olmagani holda, ma'lum darajadagi tavakkalchilik bilan ularni tasdiqlaydi. Shu boisdan, auditor ishida doimo ma'lum darajada tavakkalchilik xavf-xatari mavjud bo'ladi. Ko'rinib turibdiki, auditor xulosasida bayon etilgan fikr har doim ham mutlaqo to'g'ri bo'lishi mumkin emas. Ammo, deyarli hamma vaqt axborotdan foydalanuvchilar uchun foydali bo'lishi lozim. Bunday foydalilikning ta'minlanishi ma'lum darajadagi mijoz tashkilotni jiddiylik bilan ularni to'g'ri baholashni talab etadi.

Auditorlik tekshiruvni rejalashtirish tekshiriladigan korxona faoliyatini

batafsil o'rganishdan boshlanadi. Auditor korxona faoliyatini o'rganishdan ikkita maqsadni ko'zlaydi:

a) audit o'tkazishni osonlashtirish va sifatini oshirish;

b) tekshiriladigan korxona iqtisodini yaxshilashga qaratilgan amaliy maslahat yordami ko'rsatish.

Buning uchun korxona faoliyatiga ta'sir qiladigan ichki hamda tashqi omillar haqida ma'lumotlarni to'plash zarur.

Auditor birinchi navbatda e'tibor berish lozim bo'lgan, korxona iqtisodiga ta'sir qiladigan ichki omillarga quyidagilar kiradi: mulkchilik shakli va boshqaruv tuzulmasi, korxonaning qanday maqsadda tashkil etilganligi, korxona faoliyatida amalga oshiriladigan asosiy muomalalar, moliyasi, xodimlari, hisob yuritish siyosati, korxonaning uchinchi shaxslar bilan o'zaro munosabatlari.

Tekshiriladigan korxonaning maqsadlarini tahlil qilish, uning muomalalarini yaxshi tushunishga imkon berib, tekshiriladigan hisobot haqida to'g'ri fikr shakllantirilishi uchun zarurdir. Chunonchi, agar auditor ishini rejalashtirish chog'ida mulk egalarining korxonani tugatmoqchi ekanliklari aniqlansa, bunda u korxona hisobotiga nisbatan faoliyat qilayotgan korxona printsipini qo'llamasligi haqida auditorlik hisobotiga ta'kidlash kiritishga tayyorlanishi zarur. Korxonaning maqsadlarini aniqlash uchun quyidagilarni bilish zarur: mahsulotlar va xizmatlarning asosiy turlari; boshqa korxonalar, guruhlar bilan birlashishga oid yoki korxonaning sotib olish, sotish bo'yicha rejalari; ilmiy-tadqiqot va tajriba-konstruktorlik sohasidagi yirik korxonalar; rejalashtirilgan kapital qo'yilmalar; yangi bozorlarga chiqish rejalari; axborot texnologiyasidagi o'zgarishlar, soliqlarni rejalashtirish strategiyasi.

Mijozning muomalalari haqidagi ma'lumotlar auditorga o'zining xatarli holatlarini to'g'ri baholash, samarali tekshirish dasturi tuzish va uni o'tkazishga ketadigan vaqtni tejashda yordam beradi.

Korxonaning uchinchi shaxslar bilan o'zaro munosabatlarini ko'rib chiqishda quyidagilarni tahlil qilish zarur: korxona da'vosi, shuningdek unga qarshi

qo'zg'atilgan da'vo bo'yicha mavjud va bo'lishi mumkin bo'lgan sudlashuvlar; korxonaning mulklari va mas'uliyatlari sug'urta qilinganligi; korxonaning soliq maqomi (soliqlar bo'yicha imtiyozlar va sh. o').

Korxona rahbariyati va bosh mutaxassislardan so'rab-surishtirish yo'li bilan asosiy muammolarni, xususan, raqobat, soliq masalalari, korxonaning moliyaviy ahvoli, korxonaning yirik muomalalari, biznesdagi, rahbariyatdagi, mulkchilik shakllaridagi o'zgarishlar, ichki nazoratning tashkiliy tuzilmasi va metodlari, rahbariyatning auditor maxsus e'tibor qaratishini istagan o'ziga xos muammolarini aniqlashi mumkin. Bo'linmalar, ishlab chiqarish o'rinlari va omborlarga borib, mijozning amalga oshiradigan muomalalari, ishlab chiqarish ko'rilmalari, tovar-moddiy zaxiralarning mavjudligi haqida tasavvurga ega bo'lishi mumkin.

Shuningdek, korxona faoliyati haqidagi uning hisobotida (buxgalterlik hisobotlari va analitik yozuvlar; direktorlar, boshqaruv va aktsiyadorlik kengashining majlis bayonnomalari; ichki auditorning va taftish komissiyasining hisobotlari, lavozim yo'riqnomalari), tashqi axborot manbalari (matbuotda chiqqan nashr mahsulotlari, ma'lumotlar bazasi, analitik nashrlar, qonunchilikka oid va boshqa me'yoriy byulletenlar) keltirilgan ma'lumotlarni tahlil qilishi lozim.

Auditor olingan ma'lumotlarni yozib boradi va korxonaga ta'sir qiluvchi omillar hamda aniqlangan tahlikali holatlar bayon qilingan holda bo'limlarga bo'lingan maxsus yozuv ko'rinishida rasmiylashtiradi.

Buxgalterlik hisobining tashkil etilishini o'rganish.

Auditor korxonaning moliya-xo'jalik faoliyatini tekshirishni boshlashdan oldin buxgalterlik hisobi qanday tashkil etilganligi va yuritilayotganligini o'rganishi lozim. Bunda u korxonada qo'llanilayotgan nazorat vositalarini o'rganadi va baholaydi, ular asosida taxmin qilinayotgan auditorlik amallarining mazmuni, miqyosi va qilinadigan xarajatlarni aniqlaydi.

Eng muhimi, auditor amaldagi buxgalterlik hisobi tizimi tekshirilayotgan xo'jalik yurituvchi sub'ektning xo'jalik faoliyatini ishonarli aks ettirishi hamda tekshirilayotgan korxonadagi mavjud nazorat vositalariga qay darajada tayana

olishiga ishonch hosil qilishi lozim. Shuningdek, hisob tizimini, ya'ni hujjatlar aylanish reja-grafigining tuzilishini, buxgalteriya xodimlarining xizmat vazifalari qanday taqsimlanayotganligini ko'rsatishi, korxonaning asosiy muomalalarini aks ettirish uchun qanday schyotlar korrespondentsiyalari (o'zaro bog'lanishlari) qabul qilinganligi va qanday hisob registrlaridan foydalanilayotganligi kabi masalalarni bayon qilish lozim.

Auditor buxgalterlik hisobi va hisobotining tashkil etilishi hamda holatini tekshirishda quyidagilardan foydalanadi:

«Buxgalteriya hisobi to'g'risida» gi O'zbekiston Respublikasi qonuni, O'zbekiston Respublikasi Fuqarolik Kodeksi, Buxgalteriya hisobining milliy standartlari, Mahsulot (ish, xizmat)lar tannarxiga qo'shiladigan, mahsulot ishlab chiqarish (ish bajarish, xizmat ko'rsatish) xarajatlarning tarkibi va moliyaviy natijalarni shakllantirish tartibi to'g'risidagi Nizom, yuqori tashkilotlarning yo'riqnoma, Nizom va ko'rsatmalari; Korxonaning hisob yuritish siyosati. Hukumat, moliya va statistik organlarining me'yoriy hujjatlari bilan bir qatorda, o'rganilayotgan sohadagi tekshirilayotgan korxonalarning xususiyatlarini ifodalaydigan ta'sis hujjatlariga alohida ahamiyat beriladi.

Agar rahbariyatga taqdim qilingan axborotlar natijalari bo'yicha buxgalterlik hisobotiga tegishli o'zgartishlar kiritilmagan bo'lsa, u holda auditor audit jarayonida aniqlangan buxgalterlik hisobotidagi buzib ko'rsatilgan faktlar to'g'risidagi ma'lumotlarni auditorlik xulosasiga kiritishi kerak.

Auditorlar ham, tekshirilayotgan xo'jalik yurituvchi sub'ekt rahbariyati ham, shuni unutmasliklari zarurki, buxgalterlik hisobotlarini ataylab yoki bilmasdan buzishlarning yuzaga kelishi uchun; shunday xatolarning oldini olish bo'yicha choralar ko'rilmaganligi uchun; ularni bartaraf qilmaganligi yoki kechikib to'g'rilanganligi uchun xo'jalik yurituvchi sub'ekt xodimlari javobgardir.

Auditorlik tashkiloti esa, xo'jalik yurituvchi sub'ekt rahbariyatiga yozma ravishda taqdim qilinadigan auditorlik hisoboti va auditorlik xulosasida buxgalterlik hisobotining ishonchliligi to'g'risida ob'ektiv va asoslangan fikr

bildirganligi uchun javobgar hisoblanadi.

Auditor xo'jalik faoliyatini tekshirishda quyidagilarni tahlil qilishi lozim:

- korxonaning o'z ustav faoliyati va xo'jalik dasturining bajarilishi;
- ustav kapitalini tashkil etishning to'g'riligi va uning o'z faoliyati maqsadlariga muvofiq ishlatilishi;
- korxonada mahsulotlarni etkazib berish bo'yicha shartnoma majburiyatlarining bajarilishini ishonarli, tezkor hisobga olishning tashkil etilishi, tayyor mahsulotlar etkazib berish majburiyatlarining bajarilishini hisobga olgan holda korxona xodimlari tomonidan belgilangan tartibga rioya qilinishi;
- mahsulotlarni to'liq va o'z vaqtida etkazib bermaganlik natijasida ko'rilgan yo'qotishlar (jarimalar, peniyalar, neustoykalar va boshqalar);
- chiqarilayotgan mahsulotlarni yangilashga doir ko'zlangan tadbirlarning bajarilishi; mahsulot sifati ko'rsatkichlari, brak va sifatsiz mahsulot etkazib berganlik uchun ko'rilgan zararlar;
- mahsulot chiqarish ritmi, ritmsiz ishlash sabablari, sutkalik grafiklar bajarilmasligi oqibatida ko'rilgan zararlar;
- xom ashyolar, materiallar va ishlab chiqarish chiqitlari-dan oqilona foydalanish;
- korxona jamoasi maqsadlarning tizimi, har bir xodimga vazifalarning oqilona taqsimlanishi;
- ham iqtisodiy, ham ijtimoiy maqsadlarga etishishda barcha xodimlar (ishchidan tortib bosh direktorgacha) iqtisodiy manfaatlarni ta'minlaydigan mehnatga haq to'lash tizimi;
- mahsulot chiqarish va sotish haqidagi hisobot ma'lumotlarining buxgalterlik hisobi va dastlabki hujjatlar ma'lumotlariga to'g'ri kelishi;
- mahsulotlar hisobotiga hisobot davrida tayyorlanib tugallanmagan mahsulotlarning kiritilmaganligi va hisobotlarda boshqa qo'shib yozish hamda chalkashliklarga yo'l qo'yilmaganligi.
- buxgalterlik hisobi va nazoratning tashkil etilishi pul mablag'lari va

material qiymatliklar kamomadi, etishmovchiligi va noqonuniy sarflanishi va boshqa kamchilik hamda suiste'mol qilishlarning oldini olishni ta'minlashi, dastlabki hujjatlarni sifatli rasmiylashtirish va ularning ishonarliligi ustidan puxta nazorat o'rnatish; xo'jalik muomalalarini, pul mablag'lari va mulklar, material qiymatliklar mavjudligi va saqlanishini davriy inventarizatsiyasi va to'satdan o'tkazilgan tekshirishlar natijalari va shu kabilar;

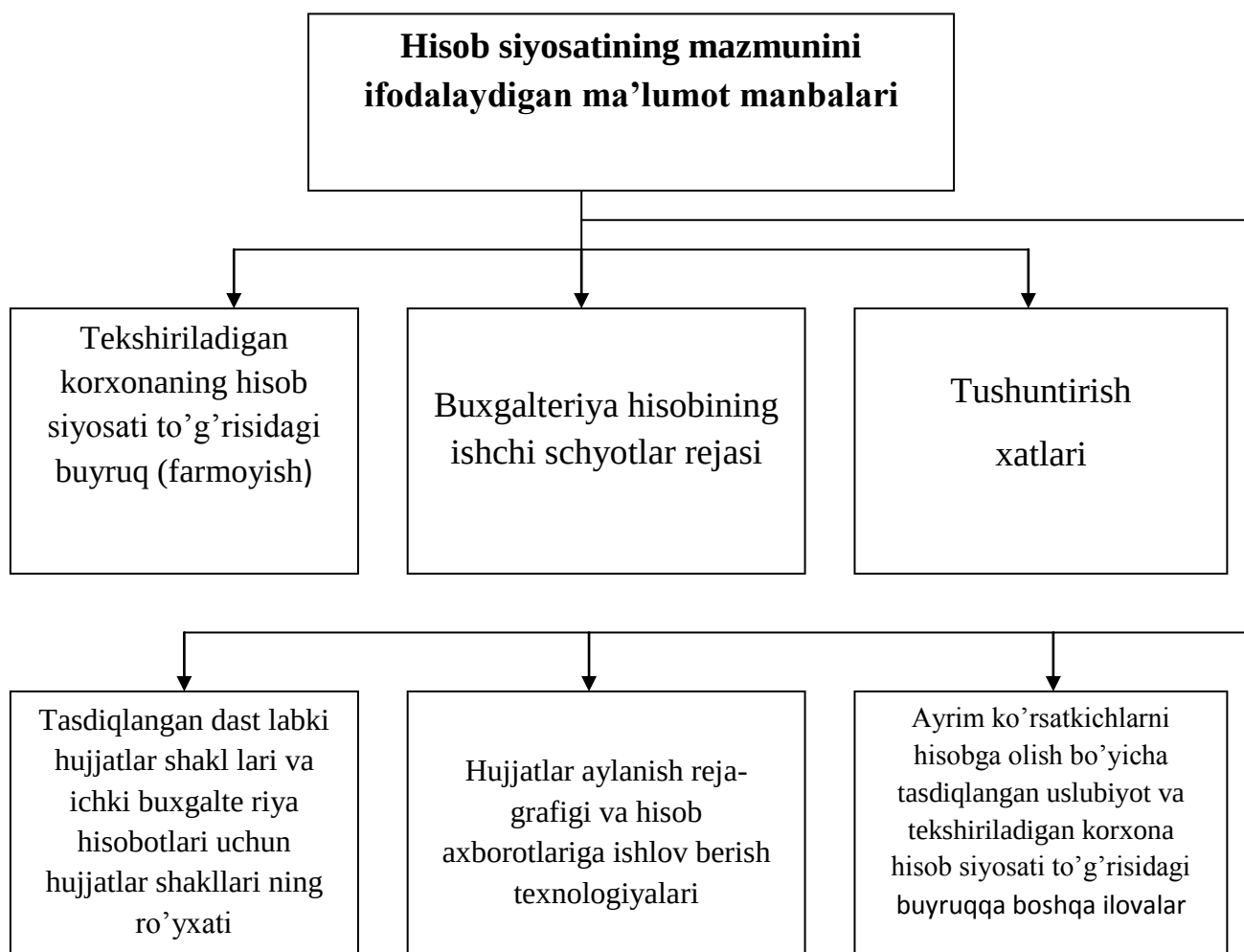
➤ tuzilgan davriy va yillik hisobotlar ma'lumotlarining buxgalterlik va statistik hisobot ma'lumotlariga to'g'ri kelishi.

№ 1 - «Hisob siyosati va moliyaviy hisobot» nomli O'zbekiston Respublikasi buxgalteriya hisobi milliy standartiga muvofiq *hisob siyosati* xo'jalik yurituvchi sub'ekt rahbari tomonidan buxgalteriya hisobini yuritish va moliyaviy hisobotni tayyorlash hamda tuzish uchun foydalaniladigan maxsus tamoyillar, qoidalar va amaliy yondashuvlar to'plamini ifodalaydi.

Shuningdek, xo'jalik yurituvchi sub'ektning hisob siyosati korxona rahbari tomonidan №1 BHMS asosida tuzilib, xo'jalik yurituvchi sub'ektning turli yillar uchun taqdim qi-lingan moliyaviy hisobotlaridagi ko'rsatkichlar taqqoslanuvchan, hamda boshqa aloqador BHMS lar asosida shakllantirilgan bo'lishi lozim.

Hisob siyosatini shakllantirish va unga rioya qilinishi masalalari auditning ahamiyatli sohalaridan bo'lib, buxgalteriya hisobotlarining ishonchliligiga sezilarli darajada ta'sir ko'rsatadi. Shu boisdan hisob siyosati buxgalteriya hisobi va hisobotlarini auditorlik tekshiruvidan o'tkazishning barcha bosqichlarida - auditni rejalashtirishdan to auditorlik xulosasini tuzgunga qadar muhim tekshiruv ob'ekti bo'lib hisoblanadi.

Buxgalteriya hisobi va hisobotning tashkil etilishini tekshirish chog'ida hisob siyosati bilan tanishishning maqsadi buxgalteriya hisobini tashkil etishning asosiy tamoyillarini va tekshiriladigan korxonaning hujjatlar aylanishi grafigini o'rganish hamda baholashdan iborat. Bunda hisob siyosatini belgilaydigan farmoyish hujjatlarining mavjudligi va tarkibi aniqlanadi.



1-chizma. Hisob siyosatining mazmunini ifodalaydigan ma'lumot manbalari²

Hisob siyosatini auditorlik tekshiruvdan o'tkazishning maqsadi - «Hisob siyosati va moliyaviy hisobot» nomli №1 BHMS talablaridan kelib chiqqan holda korxona buxgalteriya hisobotining ishonchliligi to'g'risida xulosa tuzishdan iborat bo'lib, hisob siyosati №1 BHMSGa muvofiq ularni bajarishni ta'minlashi lozim. Shuningdek, buxgalteriya hisobotining ishonchliligi to'g'risida fikr shakllantirishda quyidagi holatlar ham inobatga olinishi zarur:

- korxonalarning mulkiy holisligi;
- hisob siyosatini qo'llashning izchilligi;
- xo'jalik faoliyati faktlarining aniqligi.

² Buxgalteriya hisobining milliy standarti 1-son BHMS(-Toshkent: Norma nashiryoti,2013) ma'lumotlaridan foydalanib muallif tomonidan chizilgan

№1 BHMS 56 bandiga muvofiq hisob siyosati kalendar yili davomida o'zgartirilmaydi. Faqat xo'jalik yurituvchi sub'ektni qayta tashkil etilish (birlashish, bo'linish, qo'shib olish), mulkdorlar almashishi, O'zbekiston Respublikasi qonunchiligi yoki O'zbekiston Respublikasida buxgalteriya hisobining o'zgarishi va buxgalteriya hisobining yangi uslublari ishlab chiqilgan hollarda hisob siyosati o'zgartirilishi mumkin (№1 BHMS 56. 1, 56. 2, 56. 3, 56)

Hisob siyosati to'g'risidagi buyruqlarni auditorlar tomonidan test sinovidan o'tkazish amaliyoti shuni ko'rsatmoqda-ki, ayrim xo'jalik yurituvchi sub'ektlar bu hujjatga hisob siyosatiga taalluqli bo'lmagan narsalarni ham kiritadilar. Masalan, xodimlarga ish haqi berish muddatlari, ta'tillar davomiyligi, me'yoridan oshiq xizmat safari xarajatlari va hokazo. Bunday axborotlar korxonaning boshqa ichki hujjatlarida aks ettiriladi. Ayrim korxonalar buxgalteriya hisobining barcha mumkin bo'lgan unsurlari bo'yicha buxgalteriya hisobi uslublarini, ular oldin qo'llanganligi va keyinchalik qo'llanishi zarurligiga qaramasdan buyruqqa kiritishlari oqibatida xato-kamchiliklarga yo'l qo'yadilar.

Boshqa tomondan, auditor buxgalteriya hisobotining ishonchliligi va uning korxonadagi haqiqiy ahvoliga mos kelishi haqida fikr-mulohazalar bildirishi zarur. Hisob siyosati aks ettirilishining ishonchliligi to'g'risida auditorning fikri korxona kontragentlari xulosalari va hatti-harakatlarining asosi hisoblanadi.

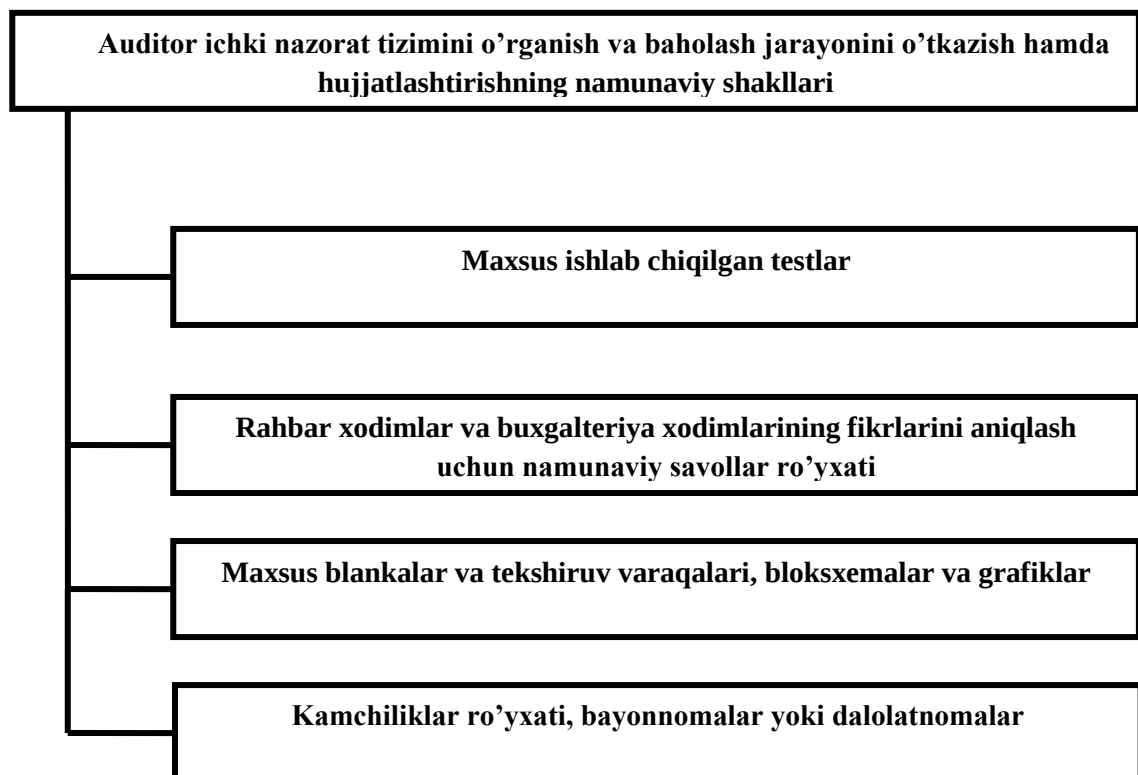
Auditor yuqorida keltirilgan masalalar qanchalik ishonchli va to'liq ochib berilganligini, shuningdek, faoliyat predmeti taqozo etadigan, daromad yoki operatsion daromad sifatida turkumlangan daromadlarni tan olish to'g'risidagi qarorlar nima bilan izohlanishini aniqlashi lozim. Bunda auditor korxonada hisob siyosatini qabul qilish chog'ida «faoliyat predmeti» to'g'risidagi masalani hal etishda qabul qilingan omillarni (muhimlik, muntazamlik va shunga o'xshash) e'tiborga oladi.

Shunday qilib, buxgalteriya hisobotining ishonchliligini tasdiqlovchi auditorlik xulosasi hisob siyosati to'g'ri-sidagi axborotlarga ham bir xilda taalluqli bo'lishi lozim. Buxgalteriya hisobotiga berilgan tushuntirishlarning korxonadagi

haqiqatan foydalanilayotgan buxgalteriya hisobini yuritish usullariga nomuvofiqligi aniqlanganida auditorlik hisobotining xotima qismida maxsus izohlar berilishi zarur.

Ichki nazorat tizimini o'rganish

Auditor ichki nazorat tizimining ishonchliligini va tekshirish o'tkazishda unga tayanish mumkinligi haqida asosli qaror qabul qila olishi uchun bu tizimni o'rganadi. Nazorat tizimining ishonchliligi, uning hisob yuritishda muayyan shaxslar qasddan qilishi mumkin bo'lgan, shuningdek tasodifiy yo'l qo'yiladigan xatolarning oldini olish va aniqlash layoqatidan iborat. Agar, ichki nazorat tizimi ishonchli va sezilarli darajada izdan chiqmasdan ishlayotganligini aniqlansa, u bunday tizimdagi buxgalterlik ma'lumotlarida ham katta xatolar yo'q deb taxmin qilishga haqlidir. Agar, mabodo ichki nazorat tizimi samarasiz bo'lsa, auditor uning kamchiliklaridan kelib chiqadigan xatarli vaziyatlarni bartaraf qilish uchun testlar soni va uni tanlash hajmini ko'paytirishi lozim.



2 -chizma Auditor ichki nazorat tizimini o'rganish va baholash jarayonini³

To'g'ri yo'lga qo'yilgan ichki nazorat tizimi xatolar vujudga kelishini

bartaraf etib, natijada, noto'g'ri, befoyda qarorlar qabul qilish hamda zararlar vujudga kelishini imkon qadar kamaytiradi. Bu ko'zda tutilmagan xatolarga ham, ataylab qilinganlariga ham, to'lig'icha taalluqlidir. Buning ustiga ichki nazorat yaxshi yo'lga qo'yilganda tasodifiy xatolar oson aniqlanadi, ataylab qasddan qilingan xatolar esa faqat puxta o'ylangan doimiy tekshiruv va mas'uliyatlarni taqsimlash tizimi yordamida bartaraf qilinishi mumkin.

Ko'plab mutaxassislar ta'kidlashicha, ichki nazorat tizimi faqat korxonada ichki nazorat ichki audit xizmati tomonidan amalga oshirilgandagina yaxshi samara beradi, jamoatchilik taftish komissiyasiga yuklanganida esa yomon ishlaydi, boshqalar esa ichki audit ichki nazorat tizimi elementlaridan birigina xalos deb tasdiqlaydilar.

Ichki nazorat tizimi- bu buxgalteriya hisobi va hisobo-tining to'g'riligini ta'minlashga qaratilgan, hamda korxona resurslaridan maqsadga muvofiq oqilona foydalanishga imkon yaratadigan doimiy, kundalik ishlar majmuidir.

Yaxshi tashkil etilgan ichki nazorat tizimi quyidagi elementlari bilan tavsiflanadi:

- axborotlarni to'plash tizimi mavjud xatolarni o'z vaqtida aniqlaydi;
- amaldagi mas'uliyat tizimi har qanday vazifani boshdan oxirigacha yakka o'zi amalga oshirishiga yo'l qo'ymaydi;
- har qanday muomalalarni muvofiqlashtirish tizimi mavjud;
- inventarizatsiya muntazam ravishda o'tkaziladi;
- buxgalteriya hisobotlari va rejadan chetga chiqishlar tahlil qilinadi.

Agar har kunlik ish ichki nazorat ostida bo'lsa, daromadlar ko'payadi. Kundalik ish ishonchli bo'lsa daromadni yo'qo-tish xavf-xatari ham pasayadi.

Ichki nazoratning tuzilishi turli xil bo'lishi, korxona faoliyati, uning hajmi, EHM bilan jihozlanganligi, rahbariyatning shaxsan nazorat qila olish imkoniyatlari va ko'plab boshqa omillarga bog'liq.

Auditor mijoz uchun samarali ichki nazorat tizimini ishlab chiqishga javobgar emas. Bunday tizimni yaratish korxonaning tashkiliy tuzilmasini, nazorat

amallarini va hujjatlashtirishni ishlab chiqishni taqozo etadi. Auditorlik firmasi ishlab chiqadigan nazorat tizimi bu konsultatsion xizmatlar bo'lib, ularni firma o'zining auditorlik funktsiyalariga kiritmaydi.

Nazorat muhiti deganda xo'jalik yurituvchi sub'ekt rahbariyatining xabardorligi, ichki nazorat tizimini o'rnatish va qo'llab-quvvatlashga qaratilgan amaliy ishlari tushuniladi.

1) ishlarni muvofiqlashtirish (bitta xo'jalik muomalasining turli jihatlarini ko'rib chiqish) hisobiga ataylab qilinmaydigan xatolarni aniqlash va to'g'rilash osonlashadi.

2) axborotlarni buzib ko'rsatish qiyinroq bo'ladi, chunki bu ikki yoki undan ortiq ishchi shaxslarning til biriktirishini talab etadi.

Nazorat qilib turish nazorat muhitining muhim elementi hisoblanadi. Korxonada hisob funktsiyalari va nazorat amallarini korxona xodimlari va kompyuter tizimi bajarishi mumkin. Menejerlar tomonidan bu funktsiyalar bajarilishi ustidan nazorat o'rnatilishini ta'minlash e'tiborga molik. Kreditlash bo'yicha menejerlar ishi ustidan nazoratni amalga oshiruvchi nazoratchi, masalan, debitorlar schyotlaridagi saldolarni nazorat schyoti ma'lumotlariga vaqti-vaqti bilan taqqoslab turishi mumkin. Bo'linmalar rahbarlari yoki nazoratchilari xizmatchilar tomonidan topilgan xatolarni tuzatishlari, shuningdek, korxonadagi hisob tizimiga taalluqli qarorlar qabul qilishi va ruxsat etishi mumkin. Nazorat o'rnatish boshqaruv nazoratining muhim vositasi va butun ichki nazorat tizimi faoliyat ko'rsatishining sharti hisoblanadi.

1.2. Audit o'tkazish bosqichlari va unda tahliliy amallarni qo'llashning zarurligi

Ma'lumki, xar qanday voqea, xodisa, 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:

> axborot etkazib beruvchilar (ma'muriyat) bilan axborotlardan

foydalanuvchilar (davlat organlari, banklar, aktsiyadorlar, 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 xolda xo'jalik qarorlarining qabul qilinishi natijasida noqulay iqtisodiy axvolga tushib qolinishi yoki inqirozga yuz tutilishi;

- > iqtisodiy axborotlarning xaqqoniyligini tasdiklash uchun zarur maxsus bilimlarga extiyoj;

- > axborotlardan foydalanuvchilarda ma'lumotlarni bevosita baxolash va sifatini aniklash uchun maxsus malaka, vaqt va materiallarning etishmasligi va xakazolar

Mana shu muammolarni xal kilishga yordam beradigan auditorlik xizmatlari shakllana boshladi. Uning asosiy vazifasi axborotlardan foydalanuvchilarga takdim qilinadigan xisobotlar to'g'risida xolis fikr-muloxazalar bildirishdir. Auditorlar etarli bilim va tajribaga, shuningdek, buxgalteriya xisobi xujjatlari va asoslovchi ma'lumotlarni olish xukukiga ega bo'lganliklari uchun bu vazifani malakali darajada bajaradilar. Bundan tashkari, ular korxona ma'muriyatiga bo'ysunmaydilar va uning tazyiklaridan xolidirlar.

Ayrim manbalarga kura buxgalter-auditor kasbi XVII asrning O'rtalarida Evropaning aktsiyadorlar, kreditorlar va soliq xizmati xodimlari o'rtasidagi munozarali masalalarni xal qilib berish zarurati tufayli shakllana boshlagan. O'sha paytlarda mustakil faoliyat ko'rsatib, korxonaning ishlab chiqarish moliya faoliyati to'g'risida aniq xulosa beradigan mutaxassislariga extiyoj kuchaygan

Natijada, 1862 yili Angliyada, 1867 yili Frantsiyada, 1937 yili esa AKShda majburiy audit to'g'risidagi konun qabul kilingan. Xozirgi paytda bozor iktisodiyoti rivojlangan mamlakatlarda o'zining tashkiliy xukukiy infratuzilmalariga ega bo'lgan audit institutlari faoliyat ko'rsatmokda.

Auditning ham o'ziga xos usul va uslubi mavjud. Shu jumladan, tashqi audit tekshiruvlarini o'tkazishda ham ma'lum tartib va bosqichlarga rioya qilinishi va ketma-ketlikda amalga oshirilishi kerak. Bu borada xorij olimlari E.A.Арепс va Дж.К.Лоббеклар o'zlarining quyidagicha fikrlarini berishgan Auditni samarali o'tkazishda ishchi reja va dastur tuzish hamda uslubiyotni ishlab chiqish uchun qo'yilgan bosqichlar.

- ✓ *Dastlabki rejalashtirish;*
- ✓ *Umumiy ma'lumotlar to'plash;*
- ✓ *Mijozning huquqiy majburiyatlari haqida axborotlar yig'ish;*
- ✓ *Mijoz ichki xo'jalik xatari va biznesini, auditor tavakkalchiligini va muhimlikni baholash;*
- ✓ *Ichki nazorat va monitoring yoki ichki audit tizimi bilan tanishuv va nazorat riskini baholash;*
- ✓ *Auditning umumiy rejasi va dasturini ishlab chiqish*

Bizningcha, audit o'tkazishda, eng avvalo, ishchi dasturlarining ahamiyati katta. Asosiysi, ushbu ishchi dasturlarida nazarda tutilgan, foydalaniladigan usullar yig'indisi ishning mazmun va mohiyatini yanada boyituvchi vosita ekanligini har doim yodda tutishimiz lozim, ya'ni uslubiyot - bu mavjud muammolarning echimini ochib berish yo'llarini ko'rsatuvchi dastak deyish ham mumkin. Ammo, usullarning tub mohiyatini tahliliy amallar tashkil qiladi. Barcha usullarda ham tahliliy amallar o'tkazilib, isbot va dalillar sifatida ma'lumot olinadi. Lekin, ta'kidlash joizki, audit uslubi uning natijasi samaradorligi va olingan isbot va dalillarning ishonchliligini ta'minlashda o'z ichiga buxgalteriya, statistik, tahliliy, matematik, falsafiy kabi usullarni olishi kerak.

Shu qatorida O'zbekiston Respublikasida xam auditorlik institutlari va auditorlik palatalari faoliyat olib bormoqda.

O'zbekiston buxgalterlar va auditorlarshshng milliy assotsiatsiyasi (O'BAMA)
— buxgalterlar, auditorlar, ilmiy va pedagogik xodimlar, solivutar bo'yicha maslaxatchilarning respublika jamoat tashkiloti bo'lib, o'z a'zolarini ular

manfaatlari va maqsadlarining umumiyliigi, xududiy yoki professional tamoyillar bo'yicha birlash-tiradi.

O'zbekiston Auditorlar Palatasi (UAP) - malaka sertifikatiga ega mustakil auditorlarni ixtiyoriy tarzda birlashtiruvchi, mustakil notijorat jamoat tashkiloti. Auditorlar Palatasining asosiy maksadi auditorlarning professionallik darajasini rivojlantirish va qo'llab-quvvatlashga yordam ko'rsatish, o'z a'zolarining kasbga oid manfaatlarini davlat va jamoat organlarida ximoya qilish, xamda kasbga oid talablar bo'yicha barcha o'zgarishlar to'g'risidagi va axborot ta'minoti bo'yicha aloka o'rnatishdan iborat.

Auditorlar Palatasining asosiy vazifalariga kuyvdagilar kiradi:

- > audit soxasiga oid me'yoriy xujjatlarni ishlab chiqishda ishtirok etish;
- > ukuv dasturlarini xamda malakaviy imtixonlarni topshirish tartibini ishlab chikish va tasdiklash;
- > auditorlik malaka sertifikatini olish uchun da'vogarlar uchun malakaviy imtixonlarni utkazish;
- > auditorlarni tayyorlash va kayta tayyorlash buyicha o'kuv markazlari tashkil etish;
- > auditorlarni kasb axloki kodeksi qoidalariga rioya qilishini nazorat qilish;
- > O'zbekiston auditorlar palatasi a'zoliciga malakali auditorlarni jalb etish uchun xalkaro tashkilotlar va boshka davlatimiz organlari bilan xamkorlik qilish;
- > Uzbekiston Respublikasi auditorlarining boshka davlatlar jamoat tashkilotlari tomonidan tan olinishiga erishish.

Xalqaro tashkilotlar olimlari tomonidan tavsiya etilgan tashqi audit tekshiruvlarini o'tkazishda ham ma'lum tartib va bosqichlardan farqli o'laroq O'zbekiston auditorlik palatalari tomonidan ishlab chiqarilgan me'yoriy xujjat normalar va xuquqiy xujjatlar kelib chiqib auditorlik faoliyatini olib borish tartiblari belgilab chiqilgan.

Auditorlik tekshiruvi o'tkazish tartibi ushbu to'rt boskichga asoslangan bulib bular:

- Dastlabki bosqich
- Auditni rejalashtirish
- Auditorlik dalillarni to'plash
- Yakuniy bosqich

Bu amallarni korxona va tashkilotlarda tashqi audit o'tkazish davrida bir necha usullar yordamida amalga oshiriladi.

Umumiy usullardan: arifmetik-eksperimental hisob-kitoblar, proportsiyaviy hisoblash, formulaviy usullar, grafik metodlari;

tanlashning statistik, monetar, oddiy va stixiyali usullari; analiz va sintez, korrelyatsiya va regressiya, prognozlash, koeffitsientlar usullari; falsafaning induksiya va deduktsiya usullari;

buxgalteriya hisobining inventarizatsiya o'tkazish, sanash, o'lchash, tortish, solishtirish, taqqoslash, kuzatish; so'rov va h.k.lar, hujjatlashtirish, baholash, schyotlar tizimi, ikkiyoqlama yozuv, buxgalteriya balansi, hisobot tuzish usullari;

axborot texnologiyasining dasturiy ta'minot usullari va an'anaviy usullar.

Xususiyl usullardan: skanerlash, taftish, ekspertiza, gipoteza va boshqalar.

Bu usullar yordamida audit shartnomasi, rejasi va dasturiga binoan tashqi audit auditorlik faoliyatining milliy va xalqaro standartlari talablari doirasida ma'lum ketma-ket bosqichlarda amalga oshiriladi.

Auditor tekshiruv natijalarini auditorlik xisobotida va xulosasida aks ettiriladi. Moliyaviy xisobotlarni tugriligini belgilashda ularni xarakatdagi konunchilik va normativ xujjatlarga mos kelishiga e'tiborni karatish zarur. Chegaralangan xulosa, salbiy xulosa va xulosa berishdan bosh tortish auditor tomonidan asoslangan bulishi kerak.

Har qanday tushuncha, ayniqsa ilmiy atama o'zining mohiyatini ifodalovchi ta'rifi ga ega bo'lishi lozim.

Auditorlik faoliyatining ta'rifi o'zining tarixiy taraqqiyot yo'lida turli manbalarda turlicha bayon qilingan. Masalan, professor M. M. To'laxo'jaevaning «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:

Auditorlik faoliyati deganda auditorlik tashkilotlarining auditorlik tekshiruvlarini o'tkazish va ushbu qonunning 17-moddasida nazarda tutilgan professional xizmatlar ko'rsatish borasidagi tadbirkorlik faoliyati tushuniladi.

Shuningdek, Qonunning 4-moddasiga muvofiq «auditor yordamchisi auditor malaka sertifikatiga ega bo'lmagan va auditorlik hisobotida, auditorlik xulosasida, auditorning ekspert xulosasida hamda auditorlik tekshiruvini o'tkazish bilan bog'liq bo'lgan boshqa rasmiy hujjatda imzo chekish huquqiga ega bo'lmagan tarzda auditorning topshirig'iga binoan auditorlik tekshiruvida ishtirok etayotgan jismoniy shaxsdir».

O'zbekistonda auditorlik faoliyati mustaqil yuridik shaxs huquqiga ega auditorlik tashkilotlari tomonidan amalga oshiriladi. Qonunga ko'ra auditorlik tashkiloti auditorlik faoliyatini amalga oshirish litsenziyasiga ega bo'lgan yuridik shaxsdir.

Auditorlik faoliyatining maqsad va vazifalari tavsifidan kelib chiqib, uni quyidagicha tasniflash mumkin.

Hisobot ma'lumotlarining ishonchliligini, birinchi navbatda, buxgalteriya balansi (1-shakl), moliyaviy natijalar to'g'risidagi hisobot (2-shakl), shuningdek boshqa hisobot-larning ishonchliligi va unda keltirilgan ma'lumotlarning haqqoniyligini tasdiqlash (yoki tasdiqlamaslik) auditorlik xizmatining eng muhim vazifasi hisoblanadi.

Auditorlik tekshiruvlari ishlab chiqarishni rejalashtirish va tashkil etish,

korxonadagi tartib, mehnat va texnologik intizomni, tovar-moddiy zahiralarning omborlar va boshqa saqlash joylaridagi hisobi, mulklarning saqlanishi, hisob-kitoblar holati va korxona moliya-xo'jalik faoliyati hamda uning natijalariga sezilarli ta'sir ko'rsatadigan boshqa ko'plab holatlarni qamrab oladi. Shuning uchun auditorlik hisobotida korxona moliya-xo'jalik faoliyati va uning natijalariga bevosita ta'sir-ko'rsatadigan, hamda hisob ma'lumotlari va hisobot ko'rsatkichlari ishonchliligini pasaytirishiga olib keladigan, mehnatni va ishlab chiqarishni tashkil etishdagi katta kamchiliklarni bartaraf etishga qaratilgan tavsiyalar berilishi lozim.

Shuningdek, O'zbekistondagi auditorlik faoliyati oldida turgan muhim vazifalardan biri – xorijlik hamkorlar tan oladigan auditorlik xulosasi berish qobiliyatiga ega, sertarmoq va professional darajadagi umummilliy auditorlik kompaniyalari tashkil etish hisoblanadi.

Auditorlik amallari va auditorlik dalillarini to'plash. Auditorlar auditorlik amallarini bajarish chog'ida dalillovchi ma'lumotlarni to'playdilar. Auditorlik amali bu muayyan audit uchastkasida dalillarni olish uchun auditor tomonidan amalga oshiriladigan ishlarning ma'lum tartibi va ketma-ketligi. Dalillarni to'plash uchun qanday auditorlik amallari zarurligi va ularni qachon bajarishni auditor auditorlik tekshirishlar dasturini tuzish chog'ida mustaqil hal qiladi. O'zbekiston Respublikasining auditorlik faoliyati milliy standartlariga muvofiq auditor quyidagilarga asosan etarli dalillarni to'plashi lozim: ichki nazorat vositalarini tekshirish; schyotlar bo'yicha qoldiqlar va oborotlarni buxgalteriya hisobida aks ettirishning to'g'ri-gini tekshirish; tahliliy amallar.

Dalillarni baholashda quyidagilarni aniqlash zarur: manbaning mustaqilligi, olingan faktlar va boshqa ma'lu-motlardan dalil sifatida foydalanish mumkinligi (ya'ni buning qonunga zid emasligi); mazkur dalilning tekshiriladigan ob'ektga taalluqliligi; tanlash hajmi va metodologiyasi. Shuningdek, mazkur dalilning ob'ekt bo'yicha to'plangan boshqa dalillar bilan aloqadorligi; ushbu aloqadorlikning ko'lami va tavsifi; olingan dalillarning keyingi audit jarayonida ko'llanilish imkoniyatlari; aniqlangan tafovutlarning jiddiylik darajasi; olingan

dalillar to'plamining qaror qabul qilish uchun etarliligini ham aniqlash zarur.

Auditorlik xulosasi va xisoboti. Auditorlik hisobotini va xulosasini shakllantirish audit rejasi va dasturining barcha bo'limlari bo'yicha o'tkazilgan auditorlik tekshiruvi natijalarini umumlashtirish va baholash jarayonida vujudga keladi.

Auditorlik tekshiruvi o'tkazish chog'ida asosan tekshirilayotgan xo'jalik yurituvchi sub'ektning dastlabki hujjatlari, hisob registrlari va hisobotlarida aks ettirilgan haqiqiy axborotlar tahlil qilinadi va baholanadi. Faqat ayrim hollardagina auditorlar taxmin va hisob-kitoblarga asoslangan moliyaviy axborotlarni baholaydilar.

Ta'kidlash joizki, tekshiruv natijalari va xo'jalik yurituvchi sub'ekt mutaxassislarining hisob-kitoblarini baholashda auditorlar ma'lum darajada professional ehtiyotkorlikka rioya qilishlari zarur.

Auditor quyidagi hollardagi kabi, katta nomuvofiqliklar mavjudligini ko'rsatuvchi holatlarni ob'ektiv baholashi zarur:

- * xo'jalik yurituvchi sub'ekt xodimlariga ma'lum bo'lgan, ammo auditor tomonidan ochilmagan xatolarni aniqlash faktlari;
- * tekshiruv uchun zarur bo'lgan, auditorga o'z vaqtida taqdim qilinmagan dastlabki hujjatlar yoki ma'lumotlarga doir xo'jalik muomalalari;
- * mutaxassislarning hisob-kitoblaridagi nomuvofiqliklar;
- * inventarizatsiya natijasida aniqlanib, dalolatnoma va taqqoslash vedomostlari bilan rasmiylashtirilgan, lekin etarli darajada tahlil qilinmagan va tuzatilmagan katta tafovutlar;
- * katta tafovutlarning tasdiqlanmaganligi va auditor so'rovlariga kutilgan javoblar olinmaganligi; tekshiruv uchun tanlab olingan, zarur dastlabki hujjatlar yoki tegishli ruxsat etuvchi ko'rsatmalar taqdim qilinmagan xo'jalik muomalalari.

Agar bunday holatlar rejalashtirish bosqichida aniqlangan va hisobga olingan bo'lsa, unda auditor to'plangan dalillarning etarliligiga va rejalashtirilgan hamda

qo'shimcha auditorlik amallarini bajarishning maqsadga muvofiqligiga baho berishi zarur.

O'zbekiston Respublikasi «Auditorlik faoliyati to'g'risida»gi qonunida belgilanishicha, auditorlik xulosasi moliyaviy hisobotning to'g'riligi va buxgalteriya hisobi yuritish tartibining qonun hujjatlarida belgilangan talablarga muvofiqligi to'g'risida auditorlik tashkilotining fikri yozma shaklda ifodalangan, xo'jalik yurituvchi sub'ekt moliyaviy hisobotidan foydalanuvchilar uchun ochiq bo'lgan hujjat.

Auditorlik xulosasi auditorlik hisoboti asosida tuziladi.

Auditorlik xulosasi auditor (auditorlar), auditorlik tashkilotining rahbari tomonidan imzolangan va auditorlik tashkiloti muhri bilan tasdiqlangan bo'lishi kerak (19-modda).

Auditorlik tashkiloti tomonidan ishlab chiqiladigan auditorlik xulosasini tayyorlash ishlarida auditorlik faoliyatining milliy standartlari (AFMS) qoidalarining talablarini inobatga olish zarur. Auditorlik xulosasini tayyorlashda asosan № 70 - «Auditorlik hisoboti va moliyaviy hisobot to'g'risida auditorlik xulosasi» nomli auditorlik faoliyati milliy standartidan (AFMS) foydalaniladi.

Boshqacha qilib aytanda, auditorlik tekshiruvi mumkin qadar ob'ektiv bo'lib, uning xulosasi ma'lum ma'noda xo'jalik yurituvchi sub'ekt rahbariyati ustidan chiqarilgan «hukm» hisoblanadi.

Shuningdek, davlat organlari topshirig'iga binoan o'tkazilgan tekshiruv natijalari bo'yicha tuzilgan auditorlik xulosasi O'zbekiston Respublikasi protsessual qonunchiligiga muvofiq tayinlangan ekspertiza xulosasiga tenglashtiriladi.

II BOB. AUDITORLIK TEKSHIRUVIDA TAHLILIIY AMALLARNI QO'LLASHNING HOZIRGI HOLATI

2.1. Tahliliy amallarning turlari va ularni qo'llash tartibi

Iqtisodiyot barqarorligini ta'minlovchi asosiy vosita auditorlik faoliyati ekanligi bejiz emas. Chunki, "bozor mexanizmining asosiy xususiyatlaridan biri tadbirkorlik faoliyatini yurituvchi sub'ektlar o'rtasida ularning iqtisodiy javobgarligi va to'liq iqtisodiy mustaqilligi asosida qonun va shartnomalar intizomiga qat'iy rioya qilish xisoblanadi". Ana shu jixatlar xar doim xam to'g'ri yo'lga qo'yilayotgani yo'q. Buning oldini olish uchun esa bevosita auditorlik faoliyatining faolligi yani taxliliy amallarni bajarilishi talab qilinadi. Tadqiqotning dastlaki bobi orqali ushbu jixatlarga ilmiy yondashilganligidan kelib chiqib, auditorlik amallari va auditorlik dalillarni to'plashning o'ziga hos jixatlariga aloxida to'xtalib o'tish maqsadga muvofiqdir. Auditorlik taxliliy amallari va auditorlik dalilni etarli darajada to'play olishda auditorlik mezon va standartlariga asosan keng tadbiq qilish lozim.

Auditorlik tashkiloti tomonidan tahliliy tadbirlarning bajarilishida qo'llanadigan me'yorlarning belgilanishi standartning maqsadi bo'lib hisoblanadi.

. Standartning vazifalari:

. tahliliy tadbirlarni o'tkazish maqsadlarini belgilash.

. tahliliy tadbirlar turlarining tavsifi.

. tahliliy tadbirlarni bajarish tartibi va usullarini belgilash.

.tahliliy tadbirlar natijalari olinganidan keyin auditorlik tashkilotining harakatlarini tartibga solish.

Mazkur standartning talablari barcha auditorlik tashkilotlari uchun rasmiy auditorlik xulosasini tayyorlashni ko'zda tutuvchi auditning amalga oshirilishi chogida (ular tavsiyanoma tusiga ega ekanligi to'gridan-to'g'ri ko'rsatilgan qoidalari bundan mustasno), majburiy bo'lib hisoblanadi.

. Mazkur standart talablari, uning natijalari bo'yicha rasmiy auditorlik xulosasi tayyorlashni ko'zda tutmaydigan auditning amalga oshirilishi chogida, shuningdek, auditga turdosh xizmatlar (konsalting xizmatlari) ko'rsatilishi chogida tavsiyanoma tusida bo'ladi. Aniq topshiriq bajarilishi chogida mazkur standartning majburiy talablaridan chetga chiqilgan hollarda auditorlik tashkiloti buni o'zining ish hujjatlarida va audit hamda (yoki) unga turdosh xizmatlarga buyurtma bergan xo'jalik yurituvchi sub'ekt rahbariyatiga beriladigan yozma hisobotda majburiy tartibda keltirib o'tishi lozim.

Tahliliy tadbir o'z ichiga quyidagilarni oladi:

Xo'jalik yurituvchi sub'ektning moliyaviy hisobotlari ko'rsatkichlarini uning rejadagi ko'rsatkichlari bilan solishtirish.

Moliyaviy hisobotlarning amaldagi ko'rsatkichlarini auditorlik tashkiloti tomonidan belgilangan prognoz ko'rsatkichlari bilan solishtirish.

Moliyaviy hisobotko'rsatkichlarini amaldagi qonunchilik va me'yoriy hujjatlar yoki xo'jalik yurituvchi sub'ektlarning o'zi tomonidan belgilanadigan me'yoriy hujjatlar bilan solishtirish.

Moliyaviy hisobot ko'rsatkichlarini moliyaviy hisobot tarkibiga kirmaydigan ko'rsatkichlar bilan solishtirish.

Moliyaviy hisobot ko'rsatkichlarini tarmoqning o'rtacha ma'lumotlari bilan solishtirish.

Moliyaviy hisobotko'rsatkichlarining vaqt o'tishi davomida o'zgarishlari va ular bilan bogliq bo'lgan nisbiy koeffitsientlar tahlili.

Tahliliy tadbirlarning turi ularni o'tkazish maqsadi, ularni o'tkazish uchun zarur bo'lgan axborotga erishish imkoniyati va unga moslikka, xo'jalik yurituvchi sub'ektning faoliyat turiga bogliq bo'ladi.

Xo'jalik yurituvchi sub'ektning moliyaviy hisoboti fakt ko'rsatkichlarini u tomonidan belgilangan reja bilan solishtirishda auditorlik tashkiloti:

Xo'jalik yurituvchi sub'ekt tomonidan qo'llaniladigan rejalashtirish uslubiyatini baholashi;

Reja ko'rsatkichlariga binoan hisobotdaviy moliyaviy ko'rsatkichlari mijoz tomonidan o'zgartirilmaganligiga ishonch hosil qilishi kerak.

Moliyaviy hisobotning fakt ko'rsatkichlarini mustaqil belgilangan prognoz ko'rsatkichlar bilan solishtirishda auditorlik tashkiloti o'z taxminlarini shakllangan tamoyillar asosida belgilaydi.

Hisobot va me'yoriy ko'rsatkichlar negizida har xil turdagi koeffitsientlar va foizli nisbatlar hisob-kitobi samarali hisoblanadi. Koeffitsientlarni tanlash, ularning hisob-kitoblari usullarini va hisob-kitob vaqti davrlarini tanlash me'yoriy hujjatlarga muvofiq ravishda amalga oshiriladi. Ehtimoliy tavakkalchiliklar sohalarini aniqlash usullari:

Joriy davr nisbiy ko'rsatkichlarining tahlili;

Turli davrlarda xo'jalik yurituvchi sub'ekt uchun hisoblab qo'yilgan nisbiy ko'rsatkichlar o'zgarishining tahlili;

Nisbiy ko'rsatkichlar bir necha turining o'zgarishlarini solishtirish.

Xo'jalik yurituvchi sub'ektning moliyaviy hisoboti fakt ko'rsatkichlarini tarmoqning o'rtacha ko'rsatkichlari bilan solishtirganda, auditor shu xo'jalik yurituvchi sub'ekt faoliyatini tahlil qiladi. Bunda auditor shularni hisobga olishi kerakki, tarmoq ko'rsatkichlari mazkur xo'jalik yurituvchi sub'ekt ko'rsatkichlari bilan mutanosib bo'lmasligi mumkin, shuningdek xo'jalik yurituvchi sub'ektlar turli hisob siyosatidan foydalanishi ham mumkin.

Auditor tomonidan xo'jalik yurituvchi sub'ektning moliyaviy hisoboti ma'lumotlarini moliyaviy hisobot tarkibiga kirmaydigan ma'lumotlar (nobuxgalterlik ma'lumotlari) bilan solishtirish usuli qo'llangan taqdirda, auditor foydalanilayotgan nobuxgalterlik ma'lumotlarining aniqligiga ishonch hosil qilishi lozim.

Hisobotning fakt ko'rsatkichlarini avvalgi davrlar ma'lumotlari bilan solishtirish jarayonida auditorlik tashkiloti auditni rejalashtirish bosqichidayoq ehtimolli tavakkalchiliklar sohalarini belgilab oladi. Ehtimolli tavakkalchiliklar sohalarini aniqlashning keng tarqalgan usullari quyidagilardir:

Buxgalteriya balansi moddalarini solishtirish va ulardagi jiddiy o'zgarishlar tahlili;

Moddalardagi o'zgarishlarni boshqa moddalardan o'zgarishlar bilan solishtirganda o'zgarishlarni tahlil qilish. Mazkur holda ehtimolli tavakkalchilik sohasi, bir ko'rsatkichdagi o'zgarish iqtisodiy tabiatiga ko'ra boshqa ko'rsatkichdagi o'zgarishga muvofiq kelmaganida aniqlanadi

Moliyaviy xisobotning fakt kursatkichlarini mustakil belgilangan prognoz kursatkichlar bilan solishtirishda auditorlik tashkiloti o'z taxminlarini shakllangan tamoyillar asosida belgilaydi.

Eng muhim ko'rsatkichlar sifatida quyidagilarni olish va ularga nisbatan qo'llaniladigan foizlarni tavsiya sifatida belgilash mumkin

Tahliliy tadbirlarni qo'llash maqsadlari

Tahliliy tadbirlarni Qo'llash tahlil etilayotgan ko'rsatkichlar o'rtasidagi sababiy-oqibat aloqasining mavjudligiga asoslanadi.

Tahliliy tadbirlarning maqsadlari:

Xo'jalik faoliyatining ehtimolli tavakkalchiliklar sohasini belgilovchi gayrioddiy yoki noto'g'ri aks ettirilgan faktlari va natijalarining mavjudligi yoki mavjud emasligini aniqlash;

Xo'jalik yurituvchi sub'ekt faoliyatini o'rganish;

Xulosa qilib aytganda, jiddiylik va tavakkalchilik darajasini baholash auditorlik tekshiruvini muhim bosqichlaridan biri bo'lib hisoblanadi. Uning malakali amalga oshirilishi nafaqat sifatli auditorlik hisoboti va xulosasi tuzish, balki auditorlik tashkiloti kabi, mijoz-tashkilotning ham barqaror rivojlanishiga zamin yaratadi.

Moliyaviy hisobotbuzilishi faktlarini aniqlash;

Mufassal auditorlik tadbirlari sonini qisqartirish;

Yuzaga kelgan savollarga javob olish maqsadida testdan o'tkazishni ta'minlash.

1-jadval

Moliyaviy hisobotning asosiy ko'rsatkichlari bo'yicha jiddiylik darajasini hisoblash

Asosiy ko'rsatkichlar	Asosiy ko'rsatkich qiymati (m.s.)	%	Jiddiylik darajasining summasi, (m.s)
Mahsulot (ish, xizmat) larni sotishdan olingan tushum (2-shakl, 010-satr)	723491,0	5	36175,
Sotilgan mahsulot (ish, xizmat) larning ishlab chiqarish tannarxi (2-shakl, 020-satr)	177826,0	3	5335,0
Jami davr xarajatlari (2-shakl, 040-satr)	32833,0	3	985,0
Korxonaning xususiy kapitali (1-shakl, 460-satr)	241567,0	10	4831,0
Balansning umumiy summasi (1-shakl aktividagi 380-satr yoki passividagi 700-satr)	135945,0	5	13595,
Tugallanmagan ishlab chiqarish (1-shakl, 150-satr)	322762,0	3	6455,0
Taqsimlanmagan foyda	23819,0	2	476,0

Tahliliy tadbirlarni qo'llash:

Auditorga auditni rejalashtirishda mijozni yaxshiroq tushunish va buxgalteriya balanslarini tekshirish orqali auditdagi tavakkalchilik darajasini belgilash imkoniyatini beradi.

Boshqa auditorlik tadbirlari soni va hajmini qisqartirishga imkon beradi.

Auditga audit vaqtida uning asoslangan, e'tiborli fikrini shakllantirishga yordam beradi.

Qo'shimcha auditorlik tadbirlarini talab etuvchi tekshiruv sohalari aniqlab berishi mumkin bo'lgan moliyaviy muammolarning mavjudligini uzil-kesil tekshirish vazifasini bajaradi.

Tahliliy tadbirlar auditning butun jarayoni davomida bajariladi.

Auditorlik tadbirlarini bajarish tartibi quyidagilardan iborat:

Tahliliy tadbirning bajarilishi quyidagilardan tarkib topadi:

Tadbirlar maqsadini belgilash;

Tadbirlar turini tanlash;

Tadbirlarni bajarish;

Bajarilgan tadbirlarni tahlil etish.

Tahliliy tadbirlarni bajarish bosqichida auditor quyidagilardan tanlab foydalanadi:

Oddiy solishtirish;

Hisobotdavrida biror-bir ko'rsatkichning o'zgarish tamoyillarini va ularning kelgusi yoki o'tgan davrlardagi tarqalishini aniqlash;

Biror-bir ko'rsatkichlar o'rtasida miqdoriy o'zaro aloqadorliklarni kelgusi yoki o'tgan davrlarda ularning qiymatlarini hisoblab chiqish maqsadida aniqlash.

Tahliliy tadbirlar yigma moliyaviy hisobotga ham, alohida balansga ajratilgan tarkibiy bo'linmalarga ham qo'llanishi mumkin.

Tahliliy tadbirlar natijalarining ishonchliligi auditor tomonidan aniqlanmaganlik tavakkalchiligi, ichki xo'jalik tavakkalchiligi va nazorat vositalari tavakkalchiligi darajasining to'g'ri baholanishiga bogliq.

Tahliliy tadbirlarning ishonchliligiga ta'sir etuvchi omillar:

Ko'rib chiqilayotgan hisobvaraqlar bo'yicha qoldiqlarning muhimlik darajasi;

Ayni bir tekshiruv ob'ektiga yo'naltirilgan boshqa tahliliy tadbirlar natijalari;

Tahliliy tadbirlarni bajarishda qo'llanadigan ko'rsatkichlarning tafovut miqdorlari;

Tahliliy tadbirlarni bajarishda nobuxgalterlik ma'lumotlaridan foydalanish.

Auditorning tahliliy tadbirlarning bajarilish natijalari bo'yicha faoliyati

Auditor tomonidan xo'jalik yurituvchi sub'ekt moliyaviy hisobot ko'rsatkichlarining gayrioddiy tafovutlarining aniqlanishi tahliliy tadbirlar bajarilishining natijasi hisoblanadi.

Auditor tomonidan, boshqa manbalardan olingan dalillar bilan tasdiqlanmaydigan gayrioddiy tafovutlarning aniqlanishi holatlarida, u o'tkazilgan tahliliy tadbirlarning ob'ektivligi va ishonchliligiga shaxsan ishonch hosil qilish uchun ularni mufassal tadqiq etishi lozim.

Tadqiq jarayoni xo'jalik yurituvchi sub'ekt rahbariyatini so'rov qilishdan boshlanishi kerak. Javoblar auditorlik dalillari bilan yoki auditorning xo'jalik yurituvchi sub'ekt faoliyati to'grisidagi bilimi bilan tasdiqlanishi lozim. Auditor, shuningdek, rahbariyat so'rovi natijalariga asoslangan boshqa auditorlik tadbirlarini o'tkazish imkoniyatlarini ko'rib chiqishi lozim.

G'ayrioddiy tafovutlar miqdorini tahlil etishda, auditor, me'yoriy hujjatlarga asoslangan mezoniy qiymatlardan foydalanadi. Agar gayrioddiy tafovutlar auditor tomonidan maqbul deb topilgan darajadan oshib ketsa, bu holda tafovut miqdori Tadqiq etilishi kerak. Bu miqdorni mutlaq qiymatlarda aks ettirish qiyin bo'lgan hollarda auditor foizlarda aks ettirilgan miqdorlardan foydalanadi.

G'ayrioddiy tafovutlar tahlili natijalarini, shuningdek, rejalashtirish va tahliliy tadbirlarning bajarilishi natijalarini auditor tekshiruv o'tkazish bo'yicha ish hujjatlarida aks ettirishi lozim.

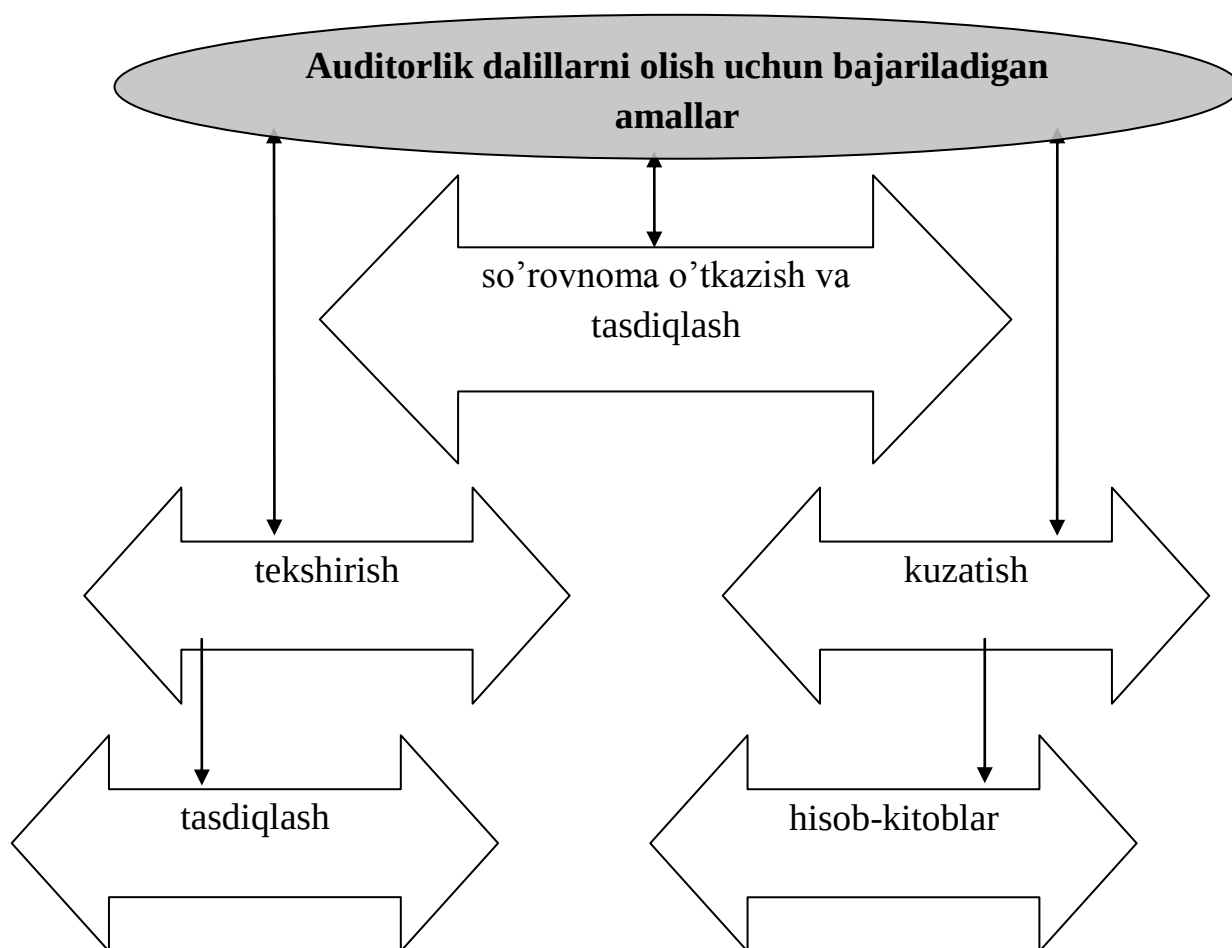
Tahliliy tadbirlarning natijalarini quyidagi hollarda Qo'llash lozim:

Auditorlik xulosasini tuzishda zarur bo'lgan auditorlik dalillarini olish uchun;

Auditorning iqtisodiy sub'ekt rahbariyatiga auditni o'tkazish natijalari bo'yicha yozma axborot tayyorlashi uchun.

Ushbu amallarni bajarish muddati qisman olinishi lozim bo'lgan vaqt qulayligiga bog'liq.

Shuni nazardan chetda qoldirmaslik joizki, auditor moliyaviy hisobotning muxim tasdig'i yuzasidan jiddiy shubhalangan taqdirda, u bunday shubxani bartaraf etish uchun etarli bo'lgan tegishli auditorlik dalillarni olishga xarakat qiladi.



3 – chizma Auditorlik dalillarni olish uchun bajariladigan amallar³

Agar auditor etarli bo'lgan tegishli auditorlik dalillarini ololmasa, auditor o'z fikrini sharhlar bilan bildirishi yoki bildirishdan voz kechishi lozim. Aynan shuni oldini olish maqsadida auditor kasbiy salohiyatidan kelib chiqqan holda auditorlik dalillar to'plashning o'ziga xos xususiyatlariga etibor qaratib, etarlicha dalillar to'plashi lozim.

Tekshirilayotgan korxonaning moliyaviy-iqtisodiy ko'rsatkichlarini tahlil qilish va baholashda qo'llaniladigan tahliliy audit amali 13-sonli "Tahliliy amallar" nomli auditorlik faoliyatining milliy standarti bilan tartibga solinadi.

Auditorlar hamda audit natijalaridan foydalanuvchilar tomonidan "tahliliy amallar" termini tekshirilayotgan korxonaning moliyaviy xo'jalik faoliyati tahlilini

³ Manba: Auditning Halqaro Standartlariga asosan muallif tomonidan tuzilgan.

to'liq aks etmaydi degan noto'g'ri qarash shakllangan. Tahliliy amallardan xo'jalik yurituvchi sub'ektga oid buxgalteriya hisobotlarining ishonchliligini baholashda foydalaniladi va shu asosda moliyaviy xo'jalik faoliyati tahlili amalga oshiriladi. Shu bilan birgalikda, auditorlik tekshiruvida tahliliy amallar iqtisodiy tahlilning usullariga asoslanadi. Shu boisdan ham moliyaviy xo'jalik faoliyati tahlilini yakuniy tahliliy amallar deb shartli belgilab olish mumkin.

Shunday qilib, auditorlar xo'jalik yurituvchi sub'ektning moliyaviy-xo'jalik faoliyati tahlilini amalga oshirishga tayyor bo'lib, tahliliy amallardan auditorlik tekshiruvi jarayonida keng foydalana oladi.

Tahliliy amallardan auditorlik tekshiruvining barcha bosqichlarida foydalanish audit sifatini ortishiga, mehnat sarfining esa kamayishiga ta'sir etadi. Tekshiruv jarayonida ular auditning boshqa amallari bilan birgalikda amalga oshiriladi. Tahliliy amallarni bajarish quyidagilarni, ya'ni:

- tahliliy amallar maqsadini aniqlashni;
- tahliliy amallar usullarini belgilashni;
- tahliliy amallarni bajarishni;
- natijalar tahlilini o'z ichiga oladi.

Auditni rejalashtirish bosqichida auditor tomonidan tahliliy amallarni qo'llash orqali xo'jalik yurituvchi sub'ekt faoliyatining xususiyati, hisobotda noto'g'ri aks ettirilgan faktlar, yuqori riskka ega bo'lgan holatlar aniqlanadi. Auditor auditning maqsadidan kelib chiqqan xolda tahliliy amal usullarini mustaqil ravishda belgilaydi. Tahliliy amallar quyidagi asosiy usullardan tashkil topadi:

- mutlaq va nisbiy ko'rsatkichlarni taqqoslash;
- koeffitsientlar tahlili;
- statistik usullarga asoslangan tahlil;
- korrelyatsion tahlil va b.

Tahliliy amallar quyidagilarni, ya'ni [2]:

- xo'jalik yurituvchi sub'ektning moliyaviy hisobotlari ko'rsatkichlarini uning rejadagi ko'rsatkichlari bilan solishtirishni;

-moliyaviy hisobotlarning amaldagi ko'rsatkichlarini auditorlik tashkiloti tomonidan belgilangan prognoz ko'rsatkichlari bilan solishtirishni;

- moliyaviy hisobot ko'rsatkichlarini amaldagi qonunchilik va me'yoriy hujjatlar yoki xo'jalik yurituvchi sub'ektlarning o'zi tomonidan belgilanadigan me'yoriy hujjatlar bilan solishtirishni;

-moliyaviy hisobot ko'rsatkichlarini moliyaviy hisobot tarkibiga kirmaydigan ko'rsatkichlar bilan solishtirishni;

- moliyaviy hisobot ko'rsatkichlarini tarmoqning o'rtacha ma'lumotlari bilan solishtirishni;

-moliyaviy hisobot ko'rsatkichlarining vaqt o'tishi davomida o'zgarishlari va ular bilan bog'liq bo'lgan nisbiy koeffitsientlar tahlilini o'z ichiga oladi.

Tahliliy amallar yig'ma moliyaviy hisobotga ham, alohida balansga ajratilgan tarkibiy bo'linmalarga ham qo'llanishi mumkin.

Tahliliy amallar natijalarining ishonchliligi noaniq risk, ichki xo'jalik riski va nazorat vositalari riski darajasining auditor tomonidan to'g'ri baholanishiga bog'liq.

Tahliliy amallarning ishonchliligiga ta'sir etuvchi omillarga quyidagilar kiradi:

➤ ko'rib chiqilayotgan hisobvaraq bo'yicha qoldiqlarning muhimlik darajasi;

➤ ayni bir tekshiruv ob'ektiga yo'naltirilgan boshqa tahliliy amallar natijalari;

➤ tahliliy amallarni bajarishda qo'llaniladigan ko'rsatkichlarning tafovut miqdorlari;

➤ tahliliy amallarni bajarishda buxgalteriya hisobiga daxldor bo'lmagan ma'lumotlardan foydalanish.

Auditor tomonidan tahliliy amallarni qo'llash natijasi xo'jalik yurituvchi sub'ektning moliyaviy hisoboti ko'rsatkichlaridagi g'ayrioddiy og'ishlarni aniqlashda o'z aksini topadi. Agar auditor tomonidan aniqlangan g'ayrioddiy og'ishlar boshqa manbalardan olingan dalillar asosida tasdiqlanmasa, u holda ushbu og'ishni chuqurroq o'rganib, o'tkazilgan tahliliy amallarning ob'ektivligi hamda ishonchligiga e'tibor qaratishi lozim.

Og'ishlarni o'rganish xo'jalik yurituvchi sub'ekt rahbariyatidan so'rov o'tkazish asosida amalga oshiriladi. Rahbariyat tomonidan berilgan javob va tushuntirishlar auditorlik dalillari bilan yoki auditorning xo'jalik yurituvchi sub'ekt faoliyat xaqidagi bilimlari bilan tasdiqlanishi lozim. Shu bilan birgalikda auditor rahbariyat javobi natijalari bo'yicha qo'shimcha audit amallarini qo'llash choralarini ham ko'rishi lozim. Bunda auditor xo'jalik yurituvchi sub'ekt tomonidan tayyorlangan ma'lumotlardan foydalanishi mumkin.

G'ayrioddiy og'ishlar, rejalashtirish va tahliliy amallarni qo'llash natijalari auditor tomonidan auditning ishchi xujjatlarida aks ettirilishi lozim. Tahliliy amallarni o'tkazish 1-chizmada keltirilgan.

G'ayrioddiy og'ishlar qiymatining kattaligiga qarab auditor me'yoriy hujjatlarga asolangan holda muhimlik darajasini yoki o'zining professional bilim darajasidan kelib chiqqan holda mezon ko'rsatkichini aniqlashi mumkin. Agar g'ayrioddiy og'ishning qiymati auditor tomonidan belgilangan qiymatdan yuqori bo'lsa, unda og'ishlar orasidagi farq aniqlanadi. Agar ushbu kattalikni mutlaq miqdorda aniqlashni imkoni bo'lmasa, u holda nisbiy miqdorda aniqlanadi.

Chunki, korxonalarning xam moliyaviy xolati belgilangan me'yoriy xujjatlarga asosan olib borilayotgani muhim ahamiyat kasb etadi. Bu esa o'z navbatida moliyaviy xolatning to'g'ri yo'lga qo'yilayotganiga baxo beruvchi auditorlik tekshiruvlarining ish unumiga e'tiborni kuchaytiradi. "Mohiyati jixatdan audit mustaqil nazorat shakli ekanligini hisobga olsak, ushbu faoliyatning sifat

nazorati masalasi vujudga keladi”⁴. Shu sababli auditorlik tekshiruvi jarayonida auditorlik amallari va auditorlik dalillar to’plash asosiy vazifa bo’lib qolmoqda.

2.2. Auditorlik dalillarni olish usullarining amaliy ahamiyati va auditorlik dalillarni olishda iqtisodiy va moliyaviy tahlil ishlaridan foydalanish

Auditorlik faoliyati har qanday rivojlanayotgan davlatning eng muxim va etiborli soxalaridan biri ekanligini malakaviy ishninng oldingi rejalari orqali ta’kidlab o’tildi. Shu nuqtai nazardan ushbu soxada keng ko’lamli ishlarni olib borish ho’jalik yurituvchi sub’ektlarning iqtisodiy va moliyaviy mas’uliyatini oshirishga yordam beradi.

Auditor auditorlik dalillarini to’plashda har xil usullardan foydalanadi. Ushbu usullardan foydalanish orqali auditor auditorlik tekshiruvlarining ko’lamini ijobiy kengaytiradi, auditorlik xulosasi va hisoboti tuzishda mavjud kamchiliklarni bartaraf etadi, shuningdek auditorlik tekshiruvlari ish sifatini etarli darajada ta’minlashga erishish mumkin.

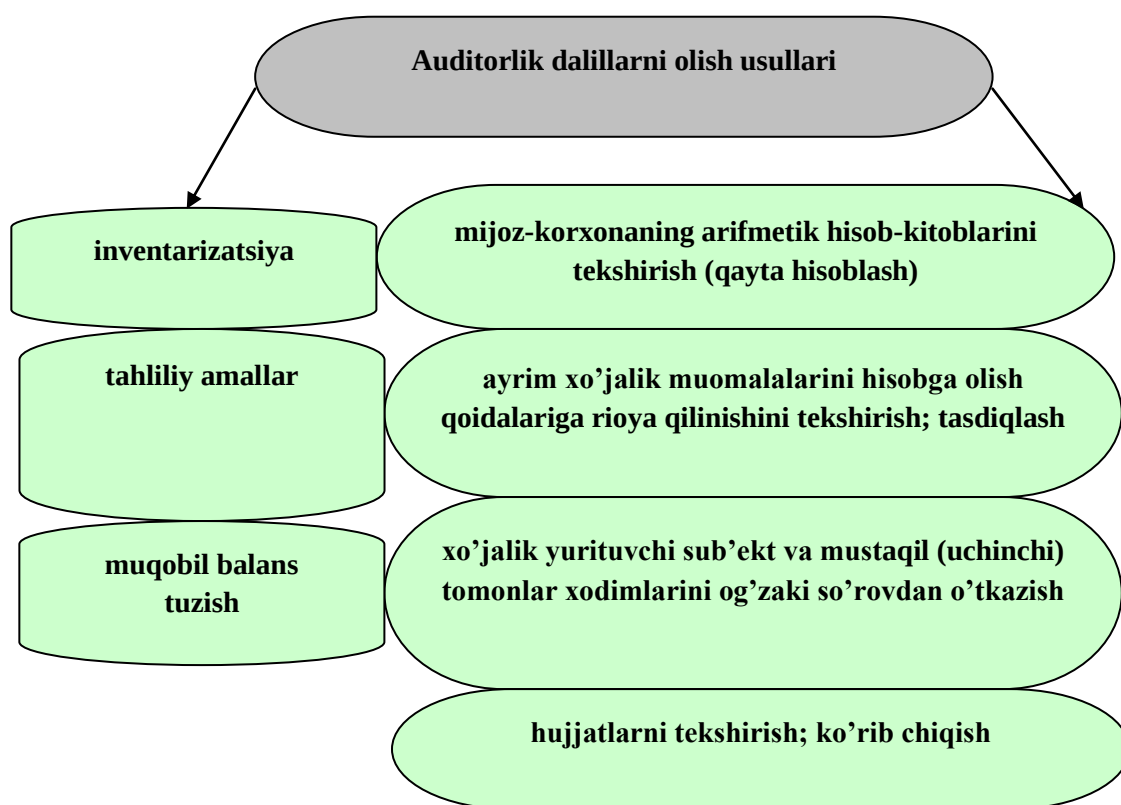
Mijoz korxonaning arifmetik hisob-kitoblarini tekshirish (qayta hisoblash) uning mazmuni hujjatlar va buxgalteriya yozuvlarining arifmetik aniqligini tekshirish hamda mustaqil hisob-kitoblarni bajarishdan iborat.

№50-«Auditorlik dalillar» nomli AFMSda keltirilgan asosiy usullarning mazmunini ko’rib chiqamiz. Bular: mijoz-korxonaning arifmetik hisob-kitoblarini tekshirish (qayta hisoblash); inventarizatsiya; ayrim xo’jalik muomalalarini hisobga olish qoidalariga rioya qilinishini tekshirish; tasdiqlash; xo’jalik yurituvchi sub’ekt va mustaqil (uchinchi) tomonlar xodimlarini og’zaki so’rovdan o’tkazish; hujjatlarni tekshirish; ko’rib chiqish; tahliliy amallar; muqobil balans tuzish kabi usullardir.

⁴ Hamdamov B.Q. «O’zbekiston iqtisodiyotining hisob va hisobot tizimida auditorlik nazoratini rivojlantirishning uslubiy asoslari» 08.00.08 Iqtisod fan. doktori-Avtoreferat // O’zbekiston Respublikasi Bank-moliya akademiyasi.- Toshkent.,2007.-26-b.

№50-«Auditorlik dalillar» nomli AFMSda qayta hisoblashlar tanlab amalga oshirilishi tavsiya qilingan. Tanlash ko'lamini va uning elementlari auditor tomonidan ichki nazorat tizimining ahvolini hisobga olgan holda mustaqil aniqlanadi.

Hujjatni rasmiylashtirishdan hisobot tuzilgunga qadar ma'lumotlarni shakllantirish ustidan o'rnatilgan samarali ichki nazorat tizimi (moddiy javobgar shaxslarni o'zaro qa-rama-qarshi tekshirish, rahbariyat, bosh buxgalter va buxgalterlar tomonidan nazorat) sodir bo'lishi mumkin bo'lgan arifmetik xatolarni, natijada auditorlik riskni pasaytiradi.



4-chizma. Auditorlik dalillarni olish usullari⁵

Qo'lda to'lg'azilgan hujjatlar va hisob registrlari (ma'lumotnomalar va hisob-kitoblar, kassa hisobotlari, bo'nak hisobotlari, hisoblashuv-to'lov vedomostlari va boshqalar) qayta hisoblashdan o'tkaziladi.

⁵ Manba: Auditning Milliy Standartlariga asosan muallif tomonidan tuzilgan.

Agar mijoz-korxonada hisob ishlari kompyuterlashtirilgan bo'lsa, dastlabki hujjatlar va hisob registrlaridagi arifmetik hisoblashlarni tekshirish zarurati oshadi. Bu kompyuter dasturlarini ataylab noto'g'ri tuzish va arifmetik xatolarni kompyuter klaviaturasidan noto'g'ri kiritish bilan bog'liq bo'lishi mumkin. Arifmetik hisob-kitoblarni tekshirish kompyuter dasturiga kiritilgan hisob-kitoblar algoritmini nazorat qilishni taqozo etadi. Agar xo'jalik yurituvchi sub'ekt buxgalteriya hisobi kompyuterlashtirilgan bo'lsa, hisob-kitoblarni tekshirish ham kompyuterdan foydalangan holda amalga oshiriladi.

Inventarizatsiya–mijoz korxona mol-mulkларining mavjudligi to'g'risida aniq ma'lumot olishga imkon beradi. Bunda barcha mol-mulkлар (debitor qarzlار ham) va kreditor qarzlار inventarizatsiya qilinishi zarur.

Xalqaro va Milliy audit standartlariga muvofiq auditorlar o'zlari inventarizatsiya o'tkazishi shart emas, ammo uning o'tkazilishi ustidan nazorat qilishi lozim. Bu butun ichki nazorat tizimining va ayrim nazorat vositalarining ishonchliligini baholashga imkon beradi. Masalan, mijoz-korxonaning joriy yildagi hisob siyosatida mol-mulkлар va majburiyatlarni inventarizatsiya qilish tartibi ko'rsatilmagan bo'lsa, shuningdek, moddiy javobgar shaxslar almashganida ham yillik moliyaviy hisobotni tuzishdan oldin ham inventarizatsiya o'tkazilmagan bo'lsa, bu hol auditorga ichki nazorat tizimining ishonchliligini past deb baholashga asos bo'ladi. Inventarizatsiya jarayonida auditor xo'jalik muomalalarini dastlabki hujjatlarda o'z vaqtida va sifatli rasmiylashtirilishi, moddiy javobgar shaxslar tomonidan moddiy boyliklarning harakati to'g'risidagi hisobotlarni tuzish tartibi va operativ hisob yuritish to'g'risida, korxonaning o'ziga tegishli va komissiyaga qabul qilingan tovarlari hamda materallarining saqlanish tartibi to'g'risida ma'lumot olishi mumkin. Inventarizatsiya o'tkazish jarayonida hisobda aks ettirilmagan faktlar aniqlanishi ham mumkin. Bu holat moddiy boyliklarni saqlash bo'yicha xizmat ko'rsatish, binolarni shartnoma tuzmasdan ijaraga berish va shunga o'xshashlar bilan bog'liq.

Auditor inventarizatsiya o'tkazilishini kuzatishda №19-«Inventarizatsiyani

tashkil etish va o'tkazish tartibi» nomli AFMS va 1054-qaror hamda boshqa me'yoriy hujjatlar talablariga rioya qilinishini tekshiradi. Inventarizatsiya o'tkazish tartibiga ma'lum talablar qo'yiladi. Masalan, №19 BHMSga muvofiq inventarizatsiya o'tkazish chog'ida komissiya a'zolaridan birortasining ishtirok etmasligi uning natijalarini haqiqiy emas deb hisob-lashga asos bo'ladi. Inventarizatsiya jarayonida aniqlangan moddiy boyliklar kamomadi va buzilishining tabiiy kamayish me'yoridan oshgan qismini hisobdan o'chirish uchun taqdim qilingan hujjatlarga, aybdor shaxslarning yo'qligini tasdiqlaydigan tergov yoki sud organlarining qarori, yoki etkazilgan zararni aybdor shaxsdan undirishning rad etilishi, yoki moddiy boyliklarning buzilish faktini tasdiqlovchi texnik nazorat bo'limi yoki tegishli maxsus tashkilotlardan olingan xulosalar ilova qilingan bo'lishi shart.

Hisobot yilida o'tkazilgan inventarizatsiya natijalarining ma'lumotlari korxona tomonidan maxsus dalolatnomalar, qaydnomalar va boshqa tegishli hujjatlarda umumlashtirilishi lozim.

Inventarizatsiyaning o'tkazilishini kuzatish, shuningdek inventarizatsiya materiallarini tahlil qilish auditorga buxgalteriya hisobi va ichki nazorat tizimini tashkil etilishini to'g'ri baholash imkonini beradi.

Alohida xo'jalik muomalalarini hisobga olish qoidalariga rioya qilinishini tekshirish bevosita ushbu ishlarning bajarilish paytida amalga oshiriladigan hisob ishlari ustidan nazorat o'rnatishni nazarda tutadi. "Auditor u yoki bu xo'jalik muomalasining hujjatlar bilan qanday rasmiylashtirilayotganligi, hamda bunday faktlarni hisob registrlarida aks ettirishning ketma-ketligi ustidan nazorat o'rnatishni kuzatadi"⁶. Bu ichki nazoratning ahvoli kabi, buxgalteriya hisobini yuritish tartibiga rioya qilinishini ham baholashga imkon beradi.

Tasdiqlash auditorlik dalili sifatida hisob-kitob va valyuta schetlaridagi, mol etkazib beruvchilar, xaridorlar, buyurtmachilar, turli debitorlar va kreditorlar bilan

⁶ Do'smurotov R.D. Audit asoslari.-T.: O'zbekiston milliy entsiklopediyasi. 2003.-86 b.

hisob-kitoblar hisobga olinadigan

schetlardagi qoldiqlarning haqqoniyligi to'g'risidagi ma'lumotlarni olish uchun qo'llaniladi.

№50 AFMSGa muvofiq: «auditorlik tashkiloti pul mablag'lari, hisob-kitoblar, debitorlik va kreditorlik qarzlari hisobga olinadigan schetlarning qoldiqlari to'g'risidagi ma'lumotlarning haqqoniyligini tasdiqlovchi auditorlik dalillarini mustaqil (uchinchi) tomonlardan yozma ravishda olishi lozim». Hisob-kitob va valyuta schetlaridagi qoldiqlar bank ko'chirmalari bilan, debitorlik va kreditorlik qarzlarning haqqoniyligi esa taqqoslash dalolatnomalari bilan tasdiqlanadi. Hisob-kitoblarning ahvoli, oldi-sotdi ishlarining shartlarini va shunga o'xshashlarni tasdiqlovchi zarur ma'lumotlarni olish uchun turli tashkilotlarga so'rovlar jo'natiladi.

Ma'lumotlarni tasdiqlash uchun jo'natiladigan so'rovlar mijoz korxona rahbariyati nomidan tayyorlanib, unda tasdiqlovchi javobni auditorlik tashkilotiga jo'natish so'raladi. Shunday qilib, mijoz-korxona tomonidan ma'lumotni tasdiqlash uchun uchinchi tomonga jo'natilgan so'rovning yozma tasdigini auditorlik tashkiloti oladi.

Zarur hollarda auditorlik tashkiloti tasdiqlatish uchun so'rov jo'natilgan uchinchi tomon bilan bevosita aloqa o'rnatishi ham mumkin.

Agar auditorlik tashkiloti salbiy javob olsa yoki umuman javob olmasa, u holda mijoz korxona ma'lumotlarining haqqoniyligini aniqlashtirish uchun qo'shimcha auditorlik amallarini qo'llashi zarur.

Xodimlardan og'zaki so'rov o'tkazish – bu mijoz korxona xodimlari yoki uchinchi shaxslardan og'zaki muloqat va javoblarni baholash yo'li bilan tasdiqlovchi ma'lumotlarni olish usulidir. Mazkur usul auditorga ichki nazorat tizimini baholash, risk chegaralarini aniqlash va auditorlik tenkshiruvining strategiyasini ishlab chiqish chog'ida fikr yuritish uchun keng ko'lamdagi ma'lumotlarni beradi. Mijoz korxona va uchinchi tomon xodimlari hamda rahbariyati orasida so'rov o'tkazish auditorlik tekshiruvining barcha bosqichlarida

amalga oshirilishi mumkin.

Auditni rejalashtirish bosqichida, xususan mijoz korxonaning holati va biznesining kelajagi hamda ichki nazoratning tashkil etilishi to'g'risida tasavvurga ega bo'lish zarur. Ushbu maqsadda korxona rahbariyati orasida so'rov o'tkazilishi mumkin. Olingan javoblarni tahlil qilish asosida tekshiruv jarayonda keyinchalik bajarilgan auditorlik amallarining natijasida tasdiqlanadigan yoki tasdiqlanmaydigan muayyan jihatlar bo'yicha auditorda aniq fikr shakllanadi.

Bitta manbadan olingan, ushbu ma'lumotning og'zaki tavsifdaligini e'tiborga olgan holda, auditor qilingan xulosaga tayanishi mumkin emas, ya'ni kushimcha dalillar tuplashi zarur. Auditorlik tekshiruvi jarayonida bevosita ijrochilar (menejerlar, moddiy javobgar shaxslar, buxgalterlar va b.) bilan suhbatlashib, mansab yo'riqnomalarining aniq ijrochilariga etkazilganligini aniqlashi va shu bilan birga ichki nazoratning ishonchliligi yoki yuzakiligi to'g'risida qo'shimcha dalillar olishi mumkin.

Shuni qo'shimcha qilish lozimki, "audit ko'lami mijoz tomonidan yoki tashqi sharoitlar ostida chegaralanganligi auditorga bog'liq"⁷

№50-«Auditorlik dalillar» nomli AFMSGa muvofiq og'zaki so'rov natijalari bayonnoma yoki qisqacha konspekt ko'rinishida yozib borish zarur bo'lib, unda so'rov o'tkazgan auditorning familiyasi, hamda so'ralgan shaxsning familiyasi, ismi-sharifi ko'rsatilgan bo'lishi shart. Og'zaki so'rovlar o'tkazish uchun har xil muammolar (masalan, ayrim muomalalarni uchastkalar, faoliyat turlari yoki bo'linmalar bo'yicha hujjatlar bilan rasmiylashtirish tartibi va hujjatlar aylanishini baholash) bo'yicha anketalar oldindan tayyorlangan bo'lishi mumkin. Auditorlik tashkilotlari savollar ro'yxati bilan standart testlar tayyorlab, unda so'ralgan shaxslarning javoblari ko'rsatiladi.

Javoblarning auditor tomonidan baholanishi so'rov o'tkazish

⁷ Е.А. Аренс, Дж. К. Лоббек. «Аудит».-Москва: « Финанси и статистика», 1995.—с.68.

jarayonining muhim qismi bo'lib, og'zaki so'rovlar natijalari bo'yicha tayyorlangan yozma ma'lumot auditorlik tashkilotining boshqa ishchi hujjatlariga qo'shimcha qilinadi.

Hujjatlarni tekshirishda auditor ko'rib chiqayotgan ma'lum hujjatning haqqoniyligiga ishonch hosil qilishi lozim. Ushbu maqsadda buxgalteriya hisobida ma'lum yozuvlarni tanlab olish va xo'jalik faoliyatida sodir bo'lgan faktning hisobda aks ettirilishi kuzatib chiqiladi.

Hujjat bilan ishlashda uning kim tomonidan tuzilganligi muhim ahamiyatga ega. Mijoz korxona tomonidan tayyorlangan va ishlov berilgan hujjatlar ichki hujjatlar hisoblanadi. Auditorlik tashkilotiga qay darajada ishonish bunday hujjatlarni tuzish va ishlov berish ustidan o'rnatilgan mijoz-korxona ichki nazorat vositalarining ishonchliligiga bog'liq. Uchinchi shaxslar tomonidan tayyorlangan va xo'jalik yurituvchi subektlarga yuborilgan tashqi hujjatlar ichki hujjatlarga qaraganda ishonchliroq hisoblanadi.

Hujjatlarni tekshirish chog'ida ularning o'z vaqtida va aniq rasmiylashtirilganligi, majburiy rekvizitlarning mavjudligi va to'g'riligini aniqlash ham zarur. Auditorlar hujjatlarni tekshiruvdan o'tkazishda ularning buxgalteriya hisobi registrlariga o'z vaqtida, aniq va to'liq aks ettirilishiga ham e'tibor berishlari kerak.

Kuzatib chiqish – bu sintetik va analitik hisob registrlarida dastlabki hujjatlar ma'lumotlarining aks ettirilishini, ayrim dastlabki hujjatlarni tekshiradigan, yakuniy schetlar korrespondentsiyasini topadigan va xo'jalik faoliyatining tegishli faktlari buxgalteriya hisobida to'g'ri yoki noto'g'ri aks ettirilganligini tekshirish jarayonidir.

Kuzatib chiqish dastlabki hujjatlardan sintetik va analitik hisob registrlariga, bosh daftarga va hisobotlarga tomon, yoki ko'p hollarda uchraydigan, teskari tomon yo'nalishida amalga oshiriladi. Kuzatib chiqish, xususan, mijoz-korxona hujjatlarida aks ettirilgan notipik moddalar va hodisalarni o'rganishga imkon beradi.

Auditor kuzatib chiqish uchun dastlabki hujjatlarni №14-«Auditorlik tanlash» nomli AFMSGa muvofiq tanlab oladi.

Tahliliy amallar deganda auditor tomonidan olingan ma'lumotlarni tahlil qilish va baholash, g'ayrioddiy va buxgalteriya hisobida noto'g'ri aks ettirilgan xo'jalik faoliyati faktlarini aniqlash, hamda bunday xatolar va chalkashliklar-ning sabablarini aniqlash maqsadida tekshirilayotgan xo'ja-lik yurituvchi subektning muhim moliyaviy va iqtisodiy ko'rsatkichlarini o'rganish tushuniladi.

Tahliliy amallar moliyaviy tahlilning taqqoslash, nisbatlar va koeffitsientlarni baholash kabi elementlari va usullaridan foydalanishni nazarda tutadi.

Tahliliy amallarning eng ko'p tarqalgani taqqoslash bo'lib hisoblanadi. Bunda quyidagilar taqqoslanadi: turli davrlar uchun schetlardagi qoldiqlar; moliyaviy hisobot ko'rsatkichlari biznes-reja ko'rsatkichlari bilan; hisobot-ning har xil moddalar bilan oldingi davrlar ma'lumotlari o'rtasidagi nisbat; xo'jalik yurituvchi subekt moliyaviy ko'rsatkichlari iqtisodiyotning tegishli tarmogidagi o'rtacha ko'rsatkichlar bilan; moliyaviy axborotlar nomoliyaviy axborotlar (xo'jalik yurituvchi subektning faoliyati to'g'risidagi uning buxgalteriya hisobi tizimida bevosita aks ettirilmaydigan ma'lumotlar) bilan.

Tahliliy amallar hisob va hisobot ma'lumotlarini ko'rsatkichlar orasidagi o'zaro bog'liqliklarni o'rganish, hisobot ma'lumotlarini va ularning o'zgarish tendentsiyalarini taqqoslash, hisobot moddalari va ko'rsatkichlarining keskin farq qilish sabablarini o'rganishni nazarda tutadi.

Masalan, asosiy vositalar qiymatining ko'payishi odatda amortizatsiya summalarining ko'payishiga ham olib keladi. Nomuvofiqlik aniqlanganda auditor tegishli dalillarni topishi lozim. Aytaylik, asosiy vositalar kirimini tekshirib mijoz-tashkilot mazkur aktivlarni byudjetdan moliyalashtirish hisobiga sovg'a shartnomasi bo'yicha olganligini aniqladi. Bunday obektlar bo'yicha esa amortizatsiya hisoblanmaydi. Shunday qilib aniqlangan nomuvofiqlikka auditor tomonidan qoniqarli isbot topilgan.

Tahliliy amallar auditni rejalashtirish chog'ida, tekshiruv jarayonida va uni

yakunlash bosqichida qo'llaniladi.

Auditni rejalashtirish chog'ida tahliliy amallarni qo'llash, masalan, balans strukturasini aniqlash, eng jiddiy moddalarni va moddalar nisbatidagi kabi, boshqa davrlar bilan solishtirish bo'yicha ham o'zgarishlarni aniqlashga imkon beradi. Bu axborotlar risk zonasini aniqlash va boshqa auditorlik amallarini rejalashtirish chog'ida qo'llaniladi. Xususan, auditor hisobotni dastlabki tahlil qilish ma'lumotlariga ko'ra qaysi hisobot moddalarini puxta tekshiruvdan o'tkazish zarurligini hal qiladi. Hisobotda uchraydigan xatolar zonasi mijoz-korxonaning joriy davrdagi dastlabki ma'lumotlari va o'tgan yillardagi shunga o'xshash ma'lumotlar yoki taqqoslash uchun ishlatilgan boshqa axborotlar o'rtasida keskin farqlarni topish yo'li bilan aniqlanishi mumkin. Keskin tafovutlarning ehtimoldan holi bo'lmagan sabablaridan biri hisob va hisobotda ataylab yoki bilmasdan yo'l qo'yilgan xatolar bo'lishi mumkin.

Auditorlik tekshiruvlar chog'ida tahliliy amallar buxgalteriya hisobi ma'lumotlarini haqiqiy ma'lumotlar yoki auditor tomonidan hisoblab chiqilgan summalar bilan taq-qoslash orqali ham qo'llanilishi mumkin.

Auditning yakunlovchi bosqichida tahliliy amallarni qo'llash hisob va hisobotdagi aniqlangan nomuvofiqliklarga qo'shimcha dalillar olish, hamda ushbu nomuvofiqliklarning hi-sobot ishonchliligiga ta'sirini aniqlashga ham imkon beradi.

Haqiqatga yaqin tahliliy amallardan biri balans hisob-kitoblari hisoblanadi. Xususan, auditor tayyor mahsulotlarning hisobda haqqoniy va to'liq aks ettirilishi to'g'risidagi dalil-isbotlarga ega bo'lish uchun tez-tez xom-ashyolar, materiallar va tayyor mahsulot olinishi balansini tuzadi.

Xom-ashyo va materiallar balansini tuzish quyidagilarni nazarda tutadi: mahsulotning bir birligi uchun norma bo'yicha sarflangan xom-ashyo va materiallar va haqiqatda olingan mahsulotlar hisob-kitobi; xom-ashyo va materiallarni haqiqiy sarfi bilan taqqoslash; xom-ashyo va materiallarni sarflashda tafovutlarni aniqlash.

Tayyor mahsulot balansini aniqlashda uning haqiqiy chiqishi mahsulot birligi

uchun ketadigan xom-ashyo va materiallar normasidan kelib chiqqan holda hisoblab chiqarilgan normativlari va xom-ashyo va materiallarning haqiqiy sarfi bilan taqqoslanadi.

Bunday balansni tuzish xom-ashyo, materiallar sarfi va mahsulot chiqishi (ish bajarish, xizmat ko'rsatish) normatividan chetga chiqishlarni aniqlash va shu bilan birga moliyaviy natijani hisoblab chiqarishning haqqoniyligiga ishonch hosil qilishga imkon beradi.

Muqobil balans tuzish – auditorlik ishining muhim elementidir. U auditni boshlashdan oldin sintetik va analitik hisob registrlarining yoki bosh daftarning ma'lumotlari bo'yicha tuziladi. Natijada, auditor tasdiqlanishi lozim bo'lgan balansga o'xshash, yangi balansga ega bo'ladi. Agar rasmiy va muqobil balanslar o'rtasida tafovutlar vujudga kelsa, bu tofovutlar mijoz-korxona hisobotida bosh buxgalterning ataylab qilgan chalkashliklarini bildiradi.

Bayon qilinganlarni umumlashtirish asosida ta'kidlash zarurki, auditorlik tekshiruvlarining samaradorligi ma'lum darajada auditorlik dalillarni to'plashda qo'llaniladigan usullarni qanday mahorat bilan qo'llashga ham bog'liq.

Ushbu auditorlik dalillarini olishda qo'llaniladigan usullardan tashqari ekspert ishidan foydalanish xam muxim ahamiyat kasb etadi. Shunday ekan, auditorlik dalillarni olishda ekspert ishidan foydalanishni taxlil qilib o'tsak.

Auditorlik tekshiruvi jarayonida auditorga ko'pincha nafaqat kompyuter texnologiyasi sohasidagi, balki mijozning biznesiga bevosita aloqador bo'lgan, buxgalteriyaga taalluqli bo'lmagan maxsus bilimlar ham zarur bo'ladi. Bunday hollarda auditorlik tekshiruvi o'tkazishda faqat auditorlik firmasining xodimlari emas, balki pudrat shartnomasi asosida chetdan maxsus ekspert mutaxassislar ham jalb qilinadi. Masalan, quruvchi tashkilotlar kabi, neftni qayta ishlash kompaniyalari, zargarlik buyumlari ishlab chiqaruvchi va tibbiy xizmat ko'rsatuvchi tashkilotlarni ham tekshirish zaruriyati paydo bo'lishi mumkin. Bunda mazkur muayyan soha ekspertlari yordamiga murojaat qilish zarur.

Auditorlik tashkiloti qanday hollarda va qay tarzda ekspert tayinlashi, ekspert

ishlarining natijalarini rasmiylashtirishga oid qanday talablar mavjudligi va ulardan foydalanish tartiblari №16 «Ekspert ishlaridan foydalanish» nomli auditorlik faoliyatining milliy standartida bayon qilingan. Standartga muvofiq mazkur auditorlik tashkilotining shtatida turmaydigan, buxgalterlik hisobi va auditdan boshqa (tashqari) ma'lum sohalarda (ma'lum masalalar bo'yicha) etarli darajadagi bilim va (yoki) tajribaga ega, ushbu sohaga taalluqli masalalar bo'yicha xulosa bera oladigan mutaxassis ekspert deb tan olinadi.

Ushbu standart talablari tekshiruv natijalari bo'yicha rasmiy auditorlik xulosasi tayyorlash ko'zda tutilgan barcha auditorlik tashkilotlari uchun majburiy, auditorlik xulosasi berish ko'zda tutilmagan tekshiruvlar, hamda professional xizmat ko'rsatuvchi auditorlik tashkilotlari uchun esa tavsiya tavsifiga ega hisoblanadi. Auditorlik tashkiloti muayyan topshiriqni bajarish chog'ida mazkur standartning majburiy talablaridan chetga chiqish holatlarida ushbu vaziyatni o'zi-ning ishchi hujjatlarida aks ettirishi va mijoz korxona rahbariyatiga taqdim etadigan yozma hisobotida ko'rsatishi shart. Auditorlik tashkilotining o'z yuridik xizmati bo'lmagan yoki masala uning sohasidan tashqariga chiqadigan bo'lsa, u holda auditorlik tashkiloti yuridik shaxs hisoblan-gan, ixtisoslashtirilgan tashkilot xizmatidan foydalanishi mumkin.

“Ekspert mijoz-korxona shtatida turmasligi munosabati bilan, auditorlik tashkiloti audit o'tkazish chog'ida uning xizmatidan faqat, tekshirilayotgan xo'jalik yurituvchi sub'ekt roziligi bilan foydalanishi mumkin.”⁸

Mijoz-korxona ekspert xizmatidan foydalanishni rad qilganida auditorlik tashkiloti o'tkazilgan audit natijalari bo'yicha salbiy auditorlik xulosasi tayyorlash masalasini ko'rib chiqadi. Ekspert ishlari natijalari to'g'risidagi xulosa mazkur standart talablariga muvofiq tayyorlanishi va rasmiylashtirilishi lozim bo'lib, uning mazmuni va shakli ekspert xizmati ko'rsatish shartnomasida ko'zda tutilishi lozim. Shuningdek, bu shartnomada ekspert xizmatlarining maqsadi va hajmi; muayyan

⁸ 16-Son AFMS "Ekspert ishidan foydalanish"

masalalar bayoni (tafsiloti); zarur hollarda ekspert bilan xo'jalik yurituvchi sub'ekt o'rta-sidagi o'zaro munosabatlar; xo'jalik yurituvchi sub'ekt axborotlarining maxfiyligi; ekspert o'z ishida maqsad qilib qo'ygan taxminlar va uslublar hamda ularning auditorlik tashkiloti ekspert xizmatidan foydalangan oldingi davrlarda qo'llanilgan taxminlar va uslublarga mos kelishi to'g'risidagi ma'lumotlar ham keltirilishi zarur.

Ekspertga asosan quyidagi ishlarni bajarish uchun taklif qilinishi kerak:

- 1) mulklarning ayrim turlarini baholash (er, binolar, mashina va uskunalar, san'at asarlari, zargarlik buyumlari, qimmatbaxo toshlar va b.);
- 2) mol-mulklar miqdori va sifatini aniqlash (konlardagi qazilma boyliklar zaxiralari, mashina va uskunalarning xizmat muddatlari va b.);
- 3) maxsus usullar va amallar bilan hisob-kitoblarni amalga oshirish
- 4) (aktuar baholash va b.)
- 5) bajarilmagan shartnomalar bo'yicha bajarilishi lozim bo'lgan, bajarilgan ishlar va xizmatlarning hajmini o'lchash. Bu realizatsiya qilinganligini tan olish uchun zarur;
- 6) ta'sis shartnomalari, me'yoriy hujjatlar va xo'jalik shartnomalarini yuridik baxolash va interpretatsiyalash (talqin qilish).

Auditorlik tekshiruvi jarayonida ekspert ishidan foydalanish to'g'risida auditorlik tashkiloti o'rganishi lozim bo'lgan xolatlarning tavsifi va murakkabligi, ularning jiddiyligi, hamda maqsadga muvofiqligi, ushbu holatlarga nisbatan boshqa auditorlik amallarini qo'llash mumkinligi va ishonchliligidan kelib chiqqan holda qaror qabul qiladi.

Auditorlik tashkiloti audit o'tkazishda xizmatidan foydalangan ekspert tegishli maxsus malakaga ega bo'lib, buni tasdiqlovchi hujjat (malaka attestati, sertifikat, litsenziya, diplom va sh. o'.) taqdim etishi lozim. Shuningdek, ekspert auditorlik tashkiloti xulosa olishni mo'ljallagan soxada tegishli tajriba va obro'ga ham ega bo'lishi hamda bu tavsiyalar, muloxozalar, nashr qilingan ishlari, ma'lumotnomalar bilan tasdiqlangan bo'lishi kerak.

Auditorlik tashkiloti tomonidan ishga jalb qilingan ekspert xolis bo'lishi lozim. Auditorlik tashkiloti qoidaga ko'ra, quyidagi hollarda audit o'tkazish chog'ida ekspert ishidan foydalanmasligi lozim:

Agar ekspert – jismoniy shaxs auditorlik tashkiloti audit o'tkazayotgan korxonaning rahbari yoki asosiy ta'sischilaridan biri hisoblansa, yoki ko'rsatilgan shaxslar bilan yaqin qarindoshlik aloqasi bo'lsa (ota-onasi, er-xotin, aka-uka, opa-singil, o'g'il, qizi shuningdek er-xotinlarining aka-ukalari, opa-singillari, ota-onalari va bolalari) yoki auditorlik tashkiloti audit o'tkazayotgan xo'jalik yurituvchi sub'ektning mansabdor shaxsi yoki shtatdagi xodimi hisoblansa;

-ekspert-huquqiy shaxs auditorlik tashkiloti tomonidan audit o'tkazilayotgan xo'jalik yurituvchi sub'ektning ta'sischisi, kreditori, sug'urtalovchisi hisoblansa yoki ushbu xo'jalik yurituvchi sub'ekt ekspert yuridik shaxsning asosiy ta'sischisi hisoblansa. Agar ekspert tayinlaganidan so'ng yuqorida ko'rsatilgan holatlar ma'lum bo'lsa yoki vujudga kelsa, auditorlik tashkiloti ekspert xulosasini tasdiqlaydigan qo'shimcha ishlarni amalga oshirishi yoki boshqa ekspert tayinlashi lozim.

Xo'jalik yurituvchi sub'ektning ekspert ishidan foydalanishni rad qilishi yozma ravishda rasmiylashtirilishi lozim. Bunday rad etish hollarida auditorlik tashkiloti o'tkazilgan audit natijalari bo'yicha salbiy xulosa tuzishi mumkin.

Auditorlik tashkiloti audit o'tkazishda ekspert ishidan tekshirilayotgan mijoz-korxona va ekspert tashkiloti o'rtasida yoki auditorlik tashkiloti va ekspert tashkiloti o'rtasida tuzilgan pullik shartnoma asosida foydalanadi.

Ekspert xizmati shartnomada umumqabul qilingan shartlardan tashqari quyidagilar ko'zda tutilgan bo'lishi lozim:

- ekspert ishining maqsadi va hajmi;
- auditorlik tashkiloti ekspert xulosasidan kutayotgan muayyan masalalarning bayoni;
- ekspert tashkiloti va xo'jalik yurituvchi sub'ekt o'rtasida o'zaro munosabatlar bayoni, agar bu talab qilinsa;

- xo'jalik yurituvchi sub'ekt axborotlarining maxfiyligi;
- ekspert o'z ishida qo'llashni mo'ljallayotgan taxminlar va usullar, ularning oldingi davrlarda qo'llanilgan taxminlar va usullarga mos kelishi (agar auditorlik tashkiloti oldingi davrlarda ekspert xizmatlaridan foydalangan bo'lsa) to'g'risida ma'lumotlar.

Ekspert o'z ishining natijalarini yozma shakldagi (hisobot, hisob-kitob va sh. k) xulosa ko'rinishida taqdim etadi.

Ekspert xulosasi tajribali auditor va (yoki) boshqa ekspert tanishib chiqib, ekspert tomonidan bajarilgan ishlar to'g'risida tasavvurga ega bo'ladigan darajada to'liq va batafsil bo'lishi lozim. Xususan, ekspert xulosasida quyidagilar aks ettirilgan bo'lishi zarur:

- xo'jalik yurituvchi sub'ektning nomi;
- ish bajarilgan ob'ekti;
- bajarilgan ish hajmi va ekspertning mas'uliyat chegarasi;
- qo'llanilgan ish usullari, shu jumladan ularning oldingi davrlarda foydalanilgan usullarga mosligi (agar oldingi davrlarda auditorlik tashkiloti ekspert ishidan foydalangan bo'lsa);
- ishni bajarish chog'ida ekspert tomonidan qabul qilingan taxminlar, shu jumladan ularni oldingi davrlarda qabul qilingan taxminlarga mosligi (agar oldingi davrlarda auditorlik tashkiloti ekspert ishidan foydalangan bo'lsa);
- bajarilgan ish bilan bog'liq bo'lgan xal etilmay qolgan xar qanday jiddiy shubxalar;
- bajarilgan ishlarning natijalari.

№16 AFMSda ta'kidlanishicha, ekspert xulosasi uchta qismdan iborat: kirish, tekshirish va xotima.

Ekspert xulosasining kirish qismida quyidagilar ko'rsatiladi:

- ekspert o'z ishini bajargan xo'jalik yurituvchi sub'ektning nomi;
- ekspert tomonidan bajarilgan ishlar nomi va bu ishlarning bayoni
- ekspert haqida ma'lumotlar: nasabi, ismi-sharifi; malakasi;

- materiallarning o'rganish uchun qabul qilingan sanasi;
- o'rganish uchun qabul qilingan materiallar nomi;
- audit o'tkazilayotgan vaziyat va xulosa berish uchun axamiyatga ega bo'lgan birlamchi ma'lumotlar, ularning olinish manbalari ko'rsatilgan xolda;
- ekspert oldiga qo'yilgan masalalar.

Ekspert xulosasida keltiriladigan masalalar shakli ekspert xizmati ko'rsatish to'g'risidagi shartnomada qanday berilgan bo'lsa, shunday bo'lishi lozim. Ularni aniqlashtirish zarur bo'lganida ekspert masalani bayon qilishi, so'ngra o'zining kompetentsiyasiga muvofiq vazifani qanday tushunganligini ko'rsatadi. Agar ekspert ayrim masalalarni, uning maxsus bilim doirasidan chetga chiqishini (to'liq yoki qisman) aniqlasa, bu holni xulosada ko'rsatadi. Ekspert masalalarni guruxlash va ularni eng maqsadga muvofiq o'rganish tartibini taminlaydigan ketma-ketlikda bayon qilish huquqiga ega. Agar masala ekspert tashabbusiga ko'ra o'rta qo'yilsa, u ham kirish qismida bayon qilinadi.

Ekspert xulosasining tekshirish qismida izlanish jarayoni va uning natijalari bayon qilinadi, hamda aniqlangan faktlarga tushuntirish beriladi.

Ekspert tomonidan hal etilgan har bir masalaga izlanish qismining ma'lum bo'limi mos kelishi lozim. O'zaro chambarchas bog'liq bo'lgan ikki va undan ortiq masalalarni bir vaqtning o'zida o'rganish zarur bo'lganida, olingan natijalar bitta bo'limda bayon qilinadi. Tekshirish qismida quyidagilar bayon qilinadi:

- tekshirish usullari maxsus bilimga ega bo'lmagan shaxslar uchun tushunarli bayon etilgan va zarur bo'lganda ekspert xulosalarining to'g'riligini mazkur izlanishlarni takrorlab tekshirish mumkin bo'lgan darajada batafsil bo'lishi zarur;
- taxminlarni o'rganish chog'ida qabul qilingan tushuntirish va asoslashlar;
- qo'yilgan masalalarni had etishda ekspert tomonidan qo'llanilgan me'yoriy hujjatlar, ularni nashr qilgan organ va sanasi ko'rsatilgan holda;
- hal qiluvchi masalaga doir xulosani asoslaydigan, tekshirish

natijalarining fikr muloxazalar batafsil bayon qilingan ekspert bahosi.

Maxsus atamalarga izoh berilishi lozim. Agar qo'yilgan masalalarning ayrimlariga javob berish imkoni bo'lmasa, xulosaning izlanish qismida ekspert buning sababini ko'rsatadi.

Ekspert xulosasining xotima qismida kirish qismida keltirilgan masalalarning javobi tarzidagi xulosalar keltiriladi.

Qo'yilgan masalalarning har bittasiga aniq javob berilgan bo'lishi yoki tekshirish jarayonida u yoki bu sabablarga ko'ra uni hal etish imkoni bo'lmaganligi ko'rsatilishi lozim.

Ekspert oldiga masala qilib qo'yilmagan, ammo tekshirish chog'ida aniqlangan xolatlar to'g'risidagi xulosalar ekspert xulosasining so'ngida bayon qilinadi.

“Agar ekspert xulosasining xotima qismi uning tekshirish qismida bayon etilgan tadqiqot natijalarining batafsil bayonisiz tuzilishi mumkin bo'lmasa, xulosaning tekshirish qismiga izoh berib o'tish mumkin”⁹.

Ekspert xulosasida keltirilgan ma'lumotlar aniq bayon etilgan bo'lib, ularning shakli va mazmuni yaqqol ko'rinadigan hamda turlicha izohlanmaydigan bo'lishi lozim.

Ekspert xulosasi qog'ozda yoki auditorlik tashkiloti bilan kelishilgan, auditorlik tashkilotining arxivida ishchi hujjatlarni saqlash uchun belgilangan vaqt davomida, undagi ma'lumotlarni saqlashni ta'minlaydigan boshqa hujjatda tayyorlanishi mumkin.

Ekspert xulosasida quyidagi majburiy rekvizitlar bo'lishi lozim: (4- -jadval)

- hujjatning nomi;
- hujjatning sanasi;
- ekspertning shaxsiy imzosi va uning rasshifirovka.

Ekspert o'z xulosasini kamida uch nusxada tuzib, uning bittasini auditorlik

⁹ R.D. Do'stmuratov, Sh.N. Fayziev, I.N.Qo'ziev, A.Z. Avloqulov, G'.V. Po'latov «Audit» o'quv qo'llanma, Toshkent: Iqtisod– Moliya, 2008.–141 bet.

tashkiloti tekshiruv o'tkazayotgan xujalik yurituvchi sub'ektga, ikkinchisini esa auditorlik tashkilotiga taqdim qiladi. Ekspert ishlarining natijalari auditorlik tashkiloti tomonidan quyidagi jixatlari bo'yicha ko'rib chiqilishi lozim:

- ekspert xulosasi uchun asos bo'lgan ma'lumotlar;
- xulosa tuzishda ekspert tomonidan foydalanilgan taxminlar va usullar, shu jumladan ularning oldingi davrlarda qo'llanilgan taxminlar va usullarga mosligi (agar oldingi davrlarda auditorlik tashkiloti ekspert xizmatidan foydalangan bo'lsa);
- o'tkazilgan auditning umumiy natijalari.



5-chizma Ekspert xulosasida mavjud majburiy rekvizitlar¹⁰

Agar auditorlik tashkiloti tomonidan ekspert ishlarini natijalarini ko'rib chiqishda ekspert xulosasi va xo'jalik yurituvchi sub'ekt ma'lumotlari o'rtasida jiddiy nomuvofiqliklar aniqlansa yoki auditorlik tashkiloti ekspert ishlarining natijalarini asossiz deb topsa, auditorlik tashkiloti ekspert xulosasining asoslilikini ta'minlovchi qo'shimcha auditorlik amallarini bajarishi yoki boshqa ekspert

¹⁰ Manba: 16-Son A.M.S. "Ekspert ishidan foydalanish" // O'zbekiston Respublikasi moliyaviy qonunlari jurnali 2000-2005 yil sonlari. ma'motlariga asosan muallif tomonidan tuzilgan

tayinlashi lozim.

Ekspert xulosasi auditorlik tashkilotining ishchi hujjatlari qatoriga qo'shiladi. Agar istisno holatlarda ekspert og'zaki tushuntirishlar bersa, ular ham auditorlik tashkiloti tomonidan ishchi hujjatlarda aks ettirilishi lozim.

Qandaydir o'rganilgan xolatlarni baxolashda ekspertning jiddiy ishonchsizligidan, hamda xo'jalik yurituvchi sub'ekt va ekspert o'rtasida yoki auditorlik tashkiloti va ekspert o'rtasidagi echimi topilmagan kelishmovchiliklar natijasida ekspert xulosasi olish imkoni bo'lmasa, auditorlik tashkiloti salbiy auditorlik xulosasi tuzish to'g'risida bildirishi mumkin.

Audit o'tkazish chog'ida ekspert xizmatidan foydalanish, jumladan auditorlik xulosasida bu to'g'rida ko'rsatib o'tilishi, auditorlik xulosasi uchun auditorlik tashkiloti zimmasidan mas'uliyatni soqit qilmaydi. Aksincha, qo'shimcha tadbir sifatida qaraladi. Malakaviy ishdan ko'riladigan natija xam auditorlik tekshiruvlarida dalil va dalil yig'ishda qanday bo'lmasin belgilangan me'yorlardan chetga chiqmagan xolda auditorlik hulosasi uchun zarur bo'lgan samaraga erishishdir. Biz tadqiqotning so'ngi bobi orqali bevosita keltirib o'tilgan izlanishlarga bog'liq holda Halqaro Audit Standartlari asosida dalillar olishning xususiyatlari va auditorlik dalillar va ularni olish usullarini takomillashtirish masalalariga ilmiy-amaliy yondashishga bel bog'langan.

2-jadval.

Moliyaviy natijalar tug'risidagi hisoboti tahlili.

Kursatkichlar	Sat r №	Xisobotda		Auditda		Far ki + -
Maxsulot sotishdan sof tushum	10	8691,0		2255,0		-6436,0
Sotilgan maxsulot tannarxi	20		0,0		0,0	
Maxsulot sotishni yalpi foydsi	30	8691,0		2255,0		-6436,0
Davr xarajatlari jami	40		221885,0		221885,0	0,0
Sotish xarajatlari	50					

Ma'muriy xarajatlar	60		220261,0		220261,0	0,0
Boshka operatsion xarajatlar	70		1624,0		1624,0	0,0
Kelgusida solikka tortiladigan bazadan chikariladigan xisobot davri xarajatlari	80					
Asosiy faoliyatning boshka daromadlari	90	368097,0		374533,0		6436,0
Asosiy faoliyatning foydasi	100	154903,0		154903,0		0,0
Moliyaviy faoliyatning daromadlari Jami:	110					
Shujumladan:						
Devident shaklidagi daromad	120					
Foyizlar shaklidagi daromad	130					
Uzok mudatli ijara daromadlari	140					
Valyuta kursi farkidan daromad	150					
Moliyaviy faoliyatning boshka daromadlari	160					
Moliyaviy faoliyat buyicha xarajatlar	170		284623,0		284623,0	0,0
Foyizlar shaklidagi xarajatlar	180		261315,0		261315,0	0,0
Uzok mudatli ijara buyicha foyizlar shaklidagi xarajat	190					
Valyuta kursi farkidan zararlar	200					
Moliyaviy faoliyat boshka xarajatlar	210		23308,0		23308,0	0,0
Umum xujalik faoliyati foydasi	220		129720,0		129720,0	0,0
Favkulotda foyda va zarar	230					
Daromad soligi tulangunga kadar foyda (zarar)	240		129720,0		129720,0	0,0
Daromad (foyda)soligi	250					
Foydadan boshka solik va yigimlar	260		19089,1		30125,4	11036,3

Xisobot davrining sof foydasi	270		148809,1		159845,4	11036,3
-------------------------------	-----	--	----------	--	----------	---------

Tahlildan kurinib turibdiki, auditda hisobotga nisbatan daromad va xarajatlarda yakuniy sof foydada fark aniqlandi. Hisobotda zarar 148809,1 ming sum kursatilgan bulib, auditda 159845,4 ming sum ekanligi aniqlandi, yoki hisobotga nisbatan 11036,3 ming sum , yagona soliq tulovini qayta hisob-kitob qilish natijasida qushildi.

III BOB. XALQARO AUDIT STANDARTLARI ASOSIDAGI AUDITORLIK TEKSHIRUVIDA TAXLILY AMALLARNI QO'LLASHNI TAKOMILLASHTIRISH MASALALARI

3.1. Xalqaro audit standartlari asosida tahliliy amallarni qo'llashning o'ziga hos xususiyatlari

Respublikamizda milliy auditorlik standartlarini tadbiq etishda xalqaro standartlarning qo'llanish tartibi, rivojlangan mamlakatlardagi audit tizimining tashkil etilishi va unda auditorlik dalillarni olish usullarining xususiyatlariga muhim etibor qaratishni taqozo qiladi. Chunki, auditotlik tashkilotlari korporatsiyalar, firmalar va boshqa xo'jalik yurituvchi tuzilmalarning ishlab chiqarish, moliya-ho'jalik faoliyatida muomalalarning to'g'ri amalga oshirilgani tasdiqlab, mijozlarning ularga bo'lgan ishonchini mustahkamlashga xizmat qililishida Halqaro Audit Standartlari asosida auditorlik dalillarni olishdan foydalanib, auditorlik xulosasini tayyorlashi etakchi omil hisoblanadi. Shu orqali auditotlik tashkilotlari faoliyatini barqarorlashtirishga erishishga xissa qo'shish muxim ahamiyat kasb etmoqda.

Auditorlik dalillarga xaqida xalqaro standartlarda batafsil to'htalib o'tilgan. Auditning xalqaro standartlari – AXS (International Standards of Auditing – ISAs) da standartlash ob'ekti sifatida V – «Auditorlik dalillar» (500-599) nomli maxsus bo'lim ajratilgan. Ushbu bo'lim 9 ta standartni o'z ichiga oladi:

№ 500 – «Auditorlik dalillar» (Audit Evidence)

№ 510 – «Birlamchi kelishuvlar – boshlang'ich qoldiqlar» (Initial Engagements Opening Balances)

№ 520 – Analitik amallar (Analytical Procedures)

№ 530 – Auditorlik tanlash (Audit Sampling)

№ 540 – Buxgalterlik hisobida baholanadigan qiymatlar auditi (Audit of Accounting Estimates)

№ 550 – Bog'liq tomonlar (Related Parties)

№ 560 – Keyingi hodisalar (Subsequent Events)

№ 570 – Uzluksiz faoliyat (Going Concern)

№ 580 – Rahbariyatning bildirgisi (Management Representations)

Ushbu standartlar auditorlik faoliyatining xalqaro amaliyotida olinadigan dalillarning etarlilik darajasini va ularni to'plashga nisbatan qo'yiladigan talablarni belgilaydi. Auditning xalqaro standartlarida ta'riflanishicha: "auditorlik dalillar-bu auditorlik xulosasiga asoslanadigan va auditor tomonidan xulosani shakllantirish jarayonida olinadigan ma'lumot. Auditorlik dalillar moliyaviy asosida yotadigan dastlabki hujjatlar va hisob yozuvlari hamda boshqa manbalardan olingan tasdiqlovchi ma'lumotlardan iborat bo'ladi. Auditorlik dalillar nazorat testlari va mohiyati bo'yicha muolajalarning tegishli majmuining o'tkazilishi natijasida olinadi. Ayrim vaziyatlarda dalillar mohiyati bo'yicha to'liq olinishi mumkin. Ularning xar biriga to'xtalib o'tsak.

Nazorat testlari- bu buxgalteriya xisobi va ichki nazorat tizimlari tomonidan bajarilayotgan vazifalar yaroqli ekanligini auditorlik dalillarni olish maqsadida bajarilayotgan test sinovlari. Nazorat testlari asosida auditorlik dalillarni olishda ushbu dalillarning etarli ekanligi va muvoqligini ko'rib chiqishi lozim.

Mohiyati bo'yicha muolajalar- bu moliyaviy hisobotda muhim noto'g'riliklarni aniqlash maqsadida bajariladigan test sinovlari, ular quyidagi ikki turga ajratiladi:

- operatsiyalar va hisobvaraqlar qoldiqlari bo'yicha mufassal testlar;
- tahliliy muolajalar

Mohiyati bo'yicha muolajalar asosida auditorlik auditorlik dalillarni olishda auditor ushbu muolajalar asosida olingan auditorlik dalillarning hamda moliyaviy hisobotni tasdiqlash maqsadida nazrat testlari natijasida olingan xar qanday dalillar bilan birgalikda etarli bo'lganligini va muvofiqligini ko'rib chiqish lozim.

Etarlilik va muvofiqlik tushunchalari o'zaro bog'liq va nazorat testlari bilan bir qatorda, mohiyati bo'yicha natijasida olingan auditorlik dalillar yuzasidan

qo'llaniladi. Etarlilik auditorlik dalillarning miqdoriy o'lchamini ifodalaydi; tegishlilik auditorlik dalillarning sifat o'lami, aniq belgilangan tasdiq yuzasidan relevantligi va ular ishonchligi hisoblanadi. Odatda, auditor yakuniy emas, ko'proq, ishontiruvchan bo'lgan dalillarga tayanish lozim deb hisoblaydi va bir xil fikrni tasdiqlash uchun turli tavsifga ega bo'lgan yoki turli manbalardan auditorlik dalillarni to'playdi.

Auditorning aynan nima etarli bo'lgan tegishli auditorlik degan kasbiy muloxazasiga quyidagi omillar ta'sir ko'rsatadi:

- moliyaviy hisobot darajasi bilan bir qatorda, hisobvaraqlar qoldig'i yoki operatsiyalar turkumi darajasida ham ajralmas tavakkalchilikning tavsifi va darajasiga berilgan auditorik baho;
- buxgalteriya xisobi va ichki nazorat tizimlarining tavsifi hamda nazorat tavakkalchiligiga baxo berish;
- tekshirilayotgan moddaning muximligi;
- oldingi auditlar paytida olingan tajriba;
- auditorlik muolajalaririning natijalari, jumladan aniqlanishi mumkin bo'lgan tovlamachilik yoki xatolar;

mavjud ma'lumotlarning manbai va ishonchliligi.

Bulardan asosiysi buxgalteriya hisobi va ichki nazorat tizimlari yuzasidan auditor auditorlik dalillarini olishi lozim bo'lgan javxalar quyidagilar:

1.Tashkil etilishi- buxgalteriya xisobi va ichki nazorat tizimlari muxim noto'g'rililiklarni oldini olish yoki aniqlash va tuzatish uchun muvofiq ravishda tashkil etilganligini bildiradi.

2.Vazifasini bajarish- tegishli davrda tizimlar samarali vazifalarini bajarishligini ifodalaydi.

Mohiyati bo'yicha muolajalar asosida dalillar olishdan kelib chiqadigan bo'lsak, moliyaviy hisobotning tasdiqlari – bu moliyaviy hisobotga kiritiladigan,

bevosita yoki boshqa yo'l bilan bilan taqdim etiladigan sub'ekt raxbariyatining tasdiqlari. Ularni quyidagi turkumlarga ajratilishi mumkin:

- mavjudligi: aktiv yoki majburiyat muayyan sanaga mavjud bo'ladi;
- huquqlari va majburiyatlari: sub'ekt aktiv yoki majburiyatga muayyan sanada egalik qiladi;
- hodisa: hisobot davri davomida sub'ektga taaluqli bo'lgan operatsiya amalga oshirilgan yoki hodisa sodir etilgan;
- to'liqlik: aks etilmagan aktivlar, majburiyatlar, operatsiyala yoki hodisalar hamda yoritilmagan moddalar mavjud emas;
- baxolash: aktiv yoki majburiyat tegishli balans qiymati bo'yicha aks etiladi;
- o'lchami: operatsiya yoki xodisa tegishli summada aks etiladi, daromad yoki xarajatlar esa tegishli davrga o'tkaziladi;
- taqdim etish yoki yoritish: modda qo'llaniladigan moliyaviy hisobotni taqdim etishning kontseptual asoslariga muvofiq yoritiladi, turkumlanadi va bayon etiladi.

Bundan tashqari shuni keltirib o'tish joizki, odatda auditor moliyaviy hisobotning har bir aniq belgilangan tasdiqlari bo'yicha auditorlik dalillarini oladi. Qandaydir tasdiqqa, masalan tovar moddiy zaxiralar mavjudligiga oid, taaluqli auditorlik dalillar, boshqa boshqa bir tasdiqqa, baxolashga oid, auditorlik dalillar mavjud emasligini qoplay olmaydi. Mohiyati bo'yicha muolajalarning tavsifi, muddati va hajmi tasdiqlariga qarab o'zgarishi mumkin. Testlar bittadan ko'p tasdiqlarni isbotlovchi auditorlik dalilarni taqdim etishi mumkin: masalan, debitorlik undirish mavjudlik bilan bir qatorda baholash yuzasidan xam auditorlik dalillarni taqdim etishi mumkin.

Auditorlik dalillarning ishonchliligi ularning manbai tashqi (ichki yoki) xamda ularning tavisfiga ko'ra (ko'z bilan qarash, hujjatli yoki og'zaki) bog'liq. Agar auditorlik dalillarning ishonchligi aloxida vaziyatlardan kelib chiqsa, quyidagi

umumiy qoidalar auditorlik dalillarning ishonchliliga baxo berishga yordam beradi:

a) tashqi manbadan olingan auditorlik dalillar (masalan, uchinchi shaxs tomondan olingan tasdiq) ichki manbalardan olingan dalillarga qaraganda ishonliroq xisoblanadi;

b) amaldagi buxgalteriya hisobi va ichki nazorat tizimlarining samaradorligida ichki manbalardan olingan auditorlik dalillar ishonchliroq bo'ladi;

v) bevosita auditor tomonidan olingan auditorlik dalillar sub'ektdan olingan dalillarga qaraganda ishonchliroq bo'ladi;

g) hujjat shaklida va yozma taqdimotlar ko'rinishida olingan auditorlik dalillar og'zaki dalillarga qaraganda ishonchliroq bo'ladi.

Agar dalillarning aloxida elementlari turli manmabalardan olinsa yoki turli tavsifga ega bo'lib izchil bo'lsa, auditorlik dalillar ishonchliroq xisoblanadi. Ushbu xolatlarida auditor auditorlik dalillarning elementlarini aloxida ko'rib chiqish natijasida olinishi mumkin bo'lgan ishonchlilik darajasidan yuqori bo'lgan ishonchlilikning kumulyativ darajasini olishi mumkin. Va aksincha, bir manbadan olingan auditorlik dalillar boshqasidan olingan dalillarga izchil bo'lmasa, auditor bunday izchil bo'lmagan holatni hal etish yuzasidan qanday auditorlik muolajalar lozimligini aniqlashi kerak.

Auditor moliyaviy hisobotning muxim tasdig'i yuzasidan jiddiy shubhalangan taqdirda, u bunday shubxani bartaraf etish uchun etarli bo'lgan tegishli auditorlik dalillarni olishga xarakat qiladi. Agar auditor etarli bo'lgan tegishli auditorlik dalillarini ololmasa, auditor o'z fikrini sharhlar bilan bildirishi yoki bildirishdan voz kechishi lozim. Shundan kelib chiqib Auditning Halqaro Standartlari bo'yicha auditorlik dalilarni olish uchun bir necha muolajalar bajarilishi ko'zda tutilgan. Bularning xar biriga to'xtalib o'tish maqsadga muvofiq bo'lar edi.

Tekshirish bu yozuvlar, hujjatlar yoki moddiy aktivlarni o'rganib chiqishdan (tekshirishdan) iborat. Yozuvlar va hujjatlarni tekshirish auditorlik dalillarni manba tavsifi hamda ularga ishlov berish yuzasidan ichki nazorat

samradorligiga qaram bo'lgan turli ishonchlik darajasidagi auditorlik dalillar bilan ta'minlaydigan hujjatli auditorlik dalillarning asosiy uch turkumiga quyidagilar kiradi:

- uchinchi shaxslar tomonidan barpo etilgan va ularda mavjud bo'lgan hujjatli auditorlik dalillar;

- uchinchi shaxslar tomonidan barpo etilgan, lekin sub'ektda mavjud hujjatli auditorlik dalillar;

- sub'ekt tomonidan barpo etilgan va undagi hujjatli auditorlik dalillar.

Moddiy aktivlarni tekshirish tekshirish aktivlar mavjudligini, lekin albatta ular qiymatiga egalik qilishlikni emas, ishonchli auditorlik dalillar bilan ta'minlaydi. Endi bevosita auditorlik dalillarni olish maqsadida bajariladigan yana bir muolaja kuzatishga urg'u berib o'tsak.

Kuzatish boshqa shaxslar tomonidan bajarilayotgan yoki muolajalarni kuzatishdan iborat, masalan auditor sub'ekt xodimlari tovar moddiy zahiralarni xisoblab chiqish o'tkazilayotganligi yoki auditorlik iz qoldirmaydigan nazorat muolajalari bajarilayotganligi yuzasidan kuzatish mumkin. Navbatdagi auditorlik dalillarni olish uchun bajariladigan muolaja so'rovnoma o'tkazish va tasdiqlash xam muxim ahamiyatga ega.

So'rovnoma o'tkazish – bu sub'ekt ichida yoki uning tashqarisida xabardor shaxslardan ma'lumot izlash. So'rovnoma o'tkazish uchinchi shaxslarga yo'llangan rasmiy yozma so'rovnoma bilan bir qatorda, shuningdek, sub'ekt ichidagi shaxslar bilan o'tkazilgan norasmiy og'zaki so'rovnomadan iborat. So'rovnomalar bo'yicha olingan javoblar auditorga undan avval mavjud bo'lmagan yoki auditorlik dalillarni tasdiqlovchi ma'lumot taqdim etishi mumkin.

Tasdiqlash – bu hisob yozuvlaridagi ma'lumotlarni tasdiqlash uchun so'rovnoma bo'yicha javoblarni taqdim etish. Masalan, auditor odatda debitorlik qarzlari bo'yicha tasdiqlarni bevosita debitorlarning o'zidan olish uchun so'rovnoma yo'llaydi.

Hisob – kitob – bu dastlabki hujjatlar va hisob yozuvlarining arifmetik aniqligini tekshirish yoki mustaqil hisob kitoblarni bajarishdir.

Tahliliy muolajalar – bu muhim koeffitsientlar va yo'nalishlarni, jumladan bundan kelib chiqadigan boshqa tegishli ma'lumotga izchil bo'lmagan yoki istiqbolliy belgilangan summalardan farqlanadigan chetga chiqishlar va o'zaro bog'liqliklarni tahlil qilish. Tahliliy muolajalarga Auditning Xalqaro Standartlarida keng to'xtalib o'tilgan bo'lib, aloxida № 520 Tahliliy muolajalar nomli bo'lim ajratilgan. Unda keltirilishicha, tahliliy muolajalar quyidagi maqsadlarda qo'llaniladi:

- boshqa auditorlik muolajalarning tavsifi, muddati va hajmini rejalashtirishda auditorga yordam berish uchun;
- moliyaviy hisobotning aniq belgilangan tasdiqlari bo'yicha aniqlab bo'lmaslik tavakkalchiligi pasayganda, mufassal testlarga qaraganda qo'llanishi samaradorliroq va oqilona bo'lgan mohiyati bo'yicha muolajalar;
- auditning oxirgi, sharxlanadigan bosqichda moliyaviy hisobot bo'yicha umumiy sharxlash sifatida.

Tahliliy muolajalar, shuningdek, sub'ekt faoliyatiga asoslangan masalan, yalpi foydaning foiz nisbati, istiqbolliy namunaga muvofiq bo'lishi kutilayotgan moliyaviy ma'lumotlar elementlari o'rtasidagi xamda moliyaviy ma'lumot va tegishli ravishda moliyaviy tavsifga ega bo'lmagan ma'lumot, masalan, ish haqi bo'yicha xarajatlar va xodimlar soni o'rtasidagi o'zaro bog'liqlikni ko'rib chiqadi.

Auditor tahliliy muolajalarni qo'llashda foydalaniladigan ma'lumotlarni tayyorlashda nazorat test sinovlaridan, agar bu mavjud bo'lsa, o'tkazish to'g'risida masalani ko'rib chiqishi lozim. Agar bunday nazorat samarali bo'lsa, auditor ma'lumot ishonchligi va binobarin, tahliliy muolajalar natijalariga ko'proq ishonch hosil qiladi. Moliyaviy bo'lmagan ma'lumot bo'yicha nazorat ko'pchilik holatlarda buxgalteriya hisobiga taaluqli bo'lgan nazorat bilan birgalikda test sinovidan o'tkazilishi mumkin. Masalan, sub'ekt tomonidan sotilgan tovarlar bo'yicha

hisobvaraq fakturalarga ishlov berish yuzasidan belgilangan nazorat sotilgan mahsulot birligini hisobga olishni yuritish yuzasidan nazoratni xam qamrab olish mumkin. Bunday vaziyatlarda, auditor sotilgan birliklar hisobi yuzasidan nazorat testlarini sotilgan tovarga oid hisobvarvq fakturalamoddalrni qayta ishlash yuzasidan nazorat testlari bilan birga o'tkazishi mumkin. Auditorlik dalillarni to'plash maqsadida test o'tkazish uchun moddallarni tanlab olish darkor. Buning uchun Auditorlik muolajalarni ishlab chiqishda auditor test sinovlarini o'tkazishda moddallarni ajratib olishning tegishli usullarini aniqlashi lozim. Ushbu usullar quyidagilardan iborat:

- hamma moddallarni ajratib olish (100% tekshirish);
- aniq belgilangan moddallarni ajratib olish;
- auditorlik tanlab olish.

Qaysi yondashishdan foydalanish yuzasidan qaror qabul qilish vaziyatlarga bog'liq, bunda muayyan vaziyatlarda yuqorida qayd etilgan usullarning bir yoki birligini qo'llash o'rinli bo'lishi mumkin. Bir yoki birlik usullarini tanlash yuzasidan qaror qabul qilish to'g'risida qaror auditorlik tavakkalchiligi va oqilona audit qabul qilinsa xam, auditor test vazifalariga javob beradigan etarli bo'lgan auditorlik dalillarni taqdim etishda qo'llaniladigan usullar samarali ekanligiga ishonch xosil qilishi lozim. Shuni aloxida e'tibordan chetda qoldirmaslik joizki, auditorlik dalillarni olishda tavakalchilkn xisobga olish muxim ahamiyatga ega. Chunki, dalillar olish jarayonida auditor auditorlik tavakkalchiligiga baxo berish va tavakkalchilikni maqbul bo'lgan past darajagacha pasaytirishga qaratilgan qaratilgan auditorlik muolajalarini ishlab chiqish uchun kerakli bo'lgan kasbiy muloxazalardan kelib chiqish zarurdir.

Halqaro Audit Standartlari asosida auditorlik dalillarni olish yuqorida keltirib o'tgan xususiyatlarimizga ko'ra amalga oshiriladi. Ushbularga tayangan xolda auditorlik dalillarni olish ijobiy natijalarning samarasi sifatida xizmat qiladi. Chunki, Auditning Halqaro Standartlari raqobatli kurash sharoitida yuzaga kelgan.

Halqaro amaliyotda bularning barchasi tegishli tadqiqotlar va keng ommaviy muxokamlar bilan birga olib borilgan. Natijada, xozirgi davrga kelib auditning mustaxkam halqaro xuquqiy asosi yaratildi, uni tashkil etishning batafsil shakllari ishlab chiqildi. Bizning respublikamizda xam xalqaro tajribani xisobga olgan xolda, O'zbekiston Respublikasi Moliya vazirligi tomonidan 21 ta auditorlik faoliyati milliy standartlari (A.F.M.S.) ishlab chiqildi va Adliya vazirligida ro'yxatdan o'tkazilib, auditorlik amaliyotida qo'llanilmoqda hamda ularni ishlab chiqish davom etmoqda. Shularni xisobga olgan xolda auditorlik tekshiruvlarida auditorlik dalillarni olishda Halqaro Audit Standartlari me'zonlariga e'tibor qaratish auditorning ish sifatini ta'minlashda etakchi omil bo'lib gavdalanadi.

3.2. Auditda tahliliy amallarni qo'llashni takomillashtirish masalalari

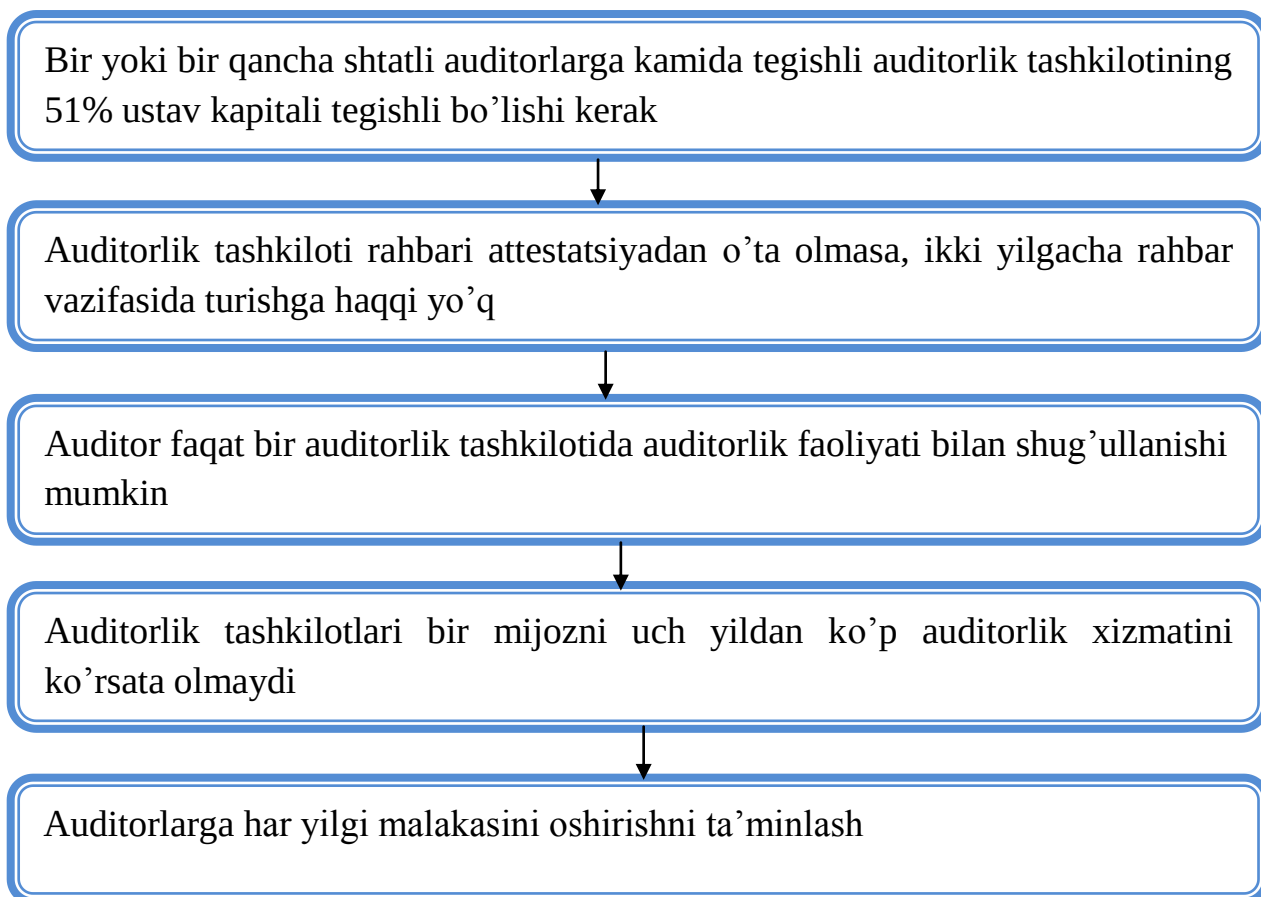
Bozor iqtisodiyoti munosabatlariga bosqichma-bosqich yo'l bilan o'tayotgan davlatimizda bugungi kunda audit sohasining rivojlantirilishiga katta ahamiyat berilmoqda. Ayniqsa, jahon moliyaviy-iqtisodiy inqirozi paytida auditorlik faoliyatini takomillashtirish inqirozga qarshi chora-tadbirlarni amalga oshirish jarayoniga xissa qo'shmoqda. Bu borada O'zbekiston Respublikasi Prezidenti I.A. Karimov ta'kidlaganlaridek: "Bugungi kunda eng dolzarb muammosi-bu jahon moliyaviy-iqtisodiy inqirozi, uning ta'siri va salbiy oqibatlari, yuzaga kelayotgan vaziyatdan chiqish yo'larini izlashdan iborat". Shundan kelib chiqib auditorlik sohasini taraqqiy toptirish maqsadida mamlakatimiz prezidentining bir qancha qarorlari qabul qilindi. Xususan, O'zbekiston Respublikasi Prezidentining 2007 yil 4 aprelda qabul qilingan PF-615-sonli Farmoni asosida O'zbekiston Respublikasida auditorlik faoliyatini rivojlantirishning asosiy qirralari va yo'nalishlari begilab berildi.

Shu bilan bir qatorda yurtboshimizning "bozor iqtisodiyotiga o'tish muammolariga tik ko'z bilan qarash kerak"¹¹, degan shiorlaridan kelib

¹¹ Karimov I.A. O'zbekistonning o'z istiqloq va taraqqiyot yo'li. - T.: O'zbekiston, - 28 bet.

chiqib, auditorlik faoliyatining faqat ijobiy tomoninigina emas, balki uning salbiy tomonini xam ko'ra bilish kerak. Chunki, auditorlar mavjud auditorlik amallarining barchasidan xam to'liq foydalanayotganlari yo'q.

Iqtisodiyotni boshqarishdagi o'zgarishlar auditorlardan malakalarini muntazam oshirib borishni, auditorlik tekshiruvi mobaynida auditorlik dalillarni olishga ahamiyat qaratishini talab qilmoqda, aks xolda, auditor tavakkalchigik darajasining yuqori bo'lishiga olib kelishi mumkin. Bu, o'z navbatida, auditorlik firmalari zimmasiga noto'g'ri ma'lumot berganligi sababli moddiy javobgarlikni qo'yadi. Rivojlangan davlatlarda auditning xozirgi bosqichi yuzaga kelishi mumkin bo'lgan tavakkalchilikka asoslangan bo'lib, iloji boricha kamchiliklarga yo'l qo'ymaslik va ularning oldini olishni o'z ichiga oldi.



6- chizma. Auditorlik faoliyatini rivojlantirishning asosiy qirralari va yo'nalishlari¹²

¹² Z.Mamatov. AUDIT:Muammolar va rivojlantirish istiqbollari

Fikrimizcha, auditorlik faoliyatida auditorlik dalillarni olish usullarini takomillashtirishda milliy standartlar va xalqaro standartlarning uyg'unligida olib borish zarur. Jumladan, auditorlik dalillarning etarliligiga aloxida e'tibor qaratish talab etiladi. Chunki auditorlik dalillarning etarli bo'lishi auditorlik tashkilotiga fikr bildirish uchun zarur bulgan auditorlik dalillarining mikdoriy o'lchamini (chegasini) ifodalaydi. Auditorlik Faoliyatining №50 sonli Milliy Standartida auditorlik etarli dalillarni olishda e'tibor qaratish kerak bo'lgan xo'jalik yurituvchi sub'ektning buxgalteriya xisobi va ichki nazorat tizimi xarakteri, shuningdek daxlsiz va nazorat tavakkachiligini baxolash,

auditorlik tashkiloti tomonidan bajariladigan ishlar xajmi, mavjud ma'lumotning manbasi va ishonchliligi (anikligi) kabi omillarga to'xtalib o'tilgan. Lekin, etarli auditorlik dalillarni olishda yana bir necha omillarga urg'u berish maqsadga muvofiq bo'ladi. Bular quyidagilar:

- oldingi auditlar paytida olingan tajriba;
- tekshirilayotgan moddaning muhimligi;
- auditorlik muolajalarining natijalari, jumladan aniqlanishi mumkin bo'lgan tovlamachilik va xato.

Ushbu omillar auditning xalqaro standartlari asosida qo'llanishini ta'kidlab o'tish joiz.

Auditorlik dalillarni olish usullarini takomillashtirish masalalarini ilmiy o'rganishda muhim jihat eng avvalo auditorlik tashkilotlarining istiqbollaridir.

Respublikamizda audit ishlarini tashkil etishda, asosan, tashqi audit tomonidan o'tkaziladigan auditorlik tekshiruvlari ko'zda tutiladi. Bizningcha, O'zbekistonda xam buxgalterlar va auditorlarni tayyorlash, kasbi, ish staji, kasbiy malaka sertifikatiga bo'lgan talabni oshirish zarur. Auditorlik firmalari tomonidan bajariladigan ish, xizmatlarni tuzilishi bo'yicha quyidagicha taqqoslash mumkin.

AQSH dagi xalqaro va milliy firmalarning asosiy faoliyati 55% audit qilish, 20% boshqaruv xarakteridagi maslahatlar berishdan asosiy daromad manbai xosil

bo'ladi. O'zbekistonda esa xorijiy firmalar auditorlik faoliyatidan kelib tushadigan jami daromadning atigi 7%ini tashkil etib, uning asosiy qismi "Audit qilish", "Boshqaruv xarektiridagi maslaxat xizmatlari"dan kelib tushadi. Shu sababli O'zbekiston Respublikasida yirik auditorlik firmalari "katta to'rtlik" xizmatidan foydalanish sohasini yanada kengaytirish kerak. Bu ma'lumotlardan ko'rinib turibdiki, O'zbekistonda auditorlik firmalari faoliyatini takomillashtirish va ularni halqaro auditorlik talablari asosida tashkil etish zaruriyati kelib chiqdi.

Bizningcha, auditorlik munosabatlarini o'rganishda rivojlangan davlatlardagi tajribalar asos bo'lishi mumkin:

- audit o'tkazish ob'ektlarini ajratib olish, ya'ni davlat tashkilotlari va xususiy korxonalaridagi auditorlik xizmatlari;
- auditning vazifalarini ajratib olish va xarajatlari, xisobotlardagi moliyaviy natijalar ustidan nazorat qilish, zarur xollarda mulk saqlanishining nazorati va hokazolar;
- xududlarda xizmat qilayotgan auditorlik firmalarining ta'sir doirasini kuchaytirish;

Auditor auditorlik dalillarni olishda axborot texnologiyalardan foydalanish zarur. Chunki, xech qaysi bir soxaning rivojini axborot texnologiyalarisiz tasavvur etib bo'lmaydi.

Ma'lumki, auditor auditorlik dalillarni olishda barcha elementlarni ko'rib chiqa olmaydi, shunday sharoitda vaqtdan samarali foydalanish choralarini izlab topishi darkor.

Auditorlik dalillarni olishda ekspert ishidan foydalanish xam auditorlik tekshiruvining yutuqli tomonlaridan hisoblanadi.

Demak, yuqoridagilardan ko'rinib turibdiki, auditorlik dalillarni olish usullarini takomillashtirish auditning xalqaro standartlarini milliy standartlarga uyg'un tarzda amalga oshirish o'z navbatda auditorlik tekshiruvlarining talab

darajasida tashkil etilishiga va auditorlik faoliyatining yanada rivojlanishida asosiy omil hisoblanadi.

XULOSA VA TAKLIFLAR

Iqtisodiyotni modernizatsiyalash sharoitidan kelib chiqib O'zbekistonda auditorlik faoliyatini rivojlantirishda, xususan auditorlik tekshiruvlarini sifat darajasini barqarorlashtirishda auditorlik dalillar va ularni olish usullarini takomillashtirish yuzasidan quyidagi xulosalar chiqarildi:

1. O'zbekiston iqtisodiyoti tuzilmalarida auditorlik faoliyatini

rivojlantirish, auditorlik tekshirishlarini kengaytirish va ularni bozor iqtisodiyoti qoidalariga muvofiq tashkil etish iqtisodiy islohotlarning samaradorligini oshirishda muxim omillardan biri bo'lib xizmat qiladi. Davlatimiz iqtisodiyotining rivojlanish xususiyatlarini hisobga olib, auditorlik faoliyatining tashkiliy – xuquqiy asoslari ochib berildi.

2. Auditorlik faoliyati ish sifatini oshirish, xulosa va hisobotlarni haqqoniy aks ettirilishida auditorlik dalillar muxim ahamiyatga ega. Chunki auditor etarlicha dalil to'play olgandagina mukammal darajadagi auditorlik hisoboti va xulosasini tuza olishi mumkin. Auditorlik dalillarining etarliligi auditorlik tashkilotiga fikr bildirish uchun zarur bulgan auditorlik dalillarining mikdoriy o'lchamini (chegasini) ifodalashi, auditorlik dalillarining mosligi auditorlik tashkilotining fikr bildirishida auditorlik dalillarining axamiyati va ishonchliligini (aniqligini) bildiruvchi auditorlik dalillarining sifati o'lchamini ifodalashi, auditorlik dalillarning ishonchliligi kabi omillarni izchil o'rganish talab etiladi.

3. Auditorlik tashkiloti auditorlik dalillarini quyidagi auditorlik amallarining bir yoki bir nechtasini bajarish yo'li bilan oladi:

a) nazoratlash - yozuvlar, xujjatlar va moddiy aktivlarni tekshirish;

b) kuzatish - boshka shaxslar tomonidan bajariladigan jarayon va ishlarni o'rganish. Masalan, auditorlik tashkilotining xo'jalik yurituvchi sub'ekt tomonidan amalga oshiriladigan tovar-moddiy zaxiralarning inventarizatsiyasini kuzatish;

v) so'rov - xo'jalik yurituvchi sub'ekt va undan tashqaridagi shaxslardan ma'lumot yig'ish;

g) xisoblash - boshlang'ich xujjatlar va buxgalteriya yozuvlaridagi arifmetik xisob-kitoblarning aniqligini tekshirish;

d) analitik amallar - auditorlik tashkiloti tomonidan olingan ma'lumotni taxlil qilish va baxolash, buxgalteriya xisobida xo'jalik faoliyatidagi g'ayrikonuniy va noto'g'ri aks ettirilgan xolatlarni aniqlash maksadida xo'jalik yurituvchi sub'ektning muxim moliyaviy va iqtisodiy ko'rsatkichlarini tekshirish, shuningdek, xato va kamchiliklar sabablarini surishtirish. Ilmiy izlanishlar davomida ushbu xususiyatlarga urg'u berish auditorlik dalillarni olishda samadorlikni ta'minlashi kelib chiqdi.

4. Auditorlik dalillarni to'plashning o'ziga xos jihatlariga ilmiy yondashish tadqiqot davrida o'z samarasini topdi. Auditorlik dalillarni to'plash ketma – ketligini quyidagicha amalga oshirish lozim:

- auditorlik dalillarini to'plashning maqsadini shakllantirish shartnomaning umumiy audit rejasi va auditorlik tekshiruvlar dasturiga taalluqli maqsadiga bog'liq. Shartnomadan kelib chiqqan holda boshqa maqsadlar ham, jumladan hisobni tashkil etishning samaradorligini baholash, to'lov layoqatini, rentabellikni va boshqalarni bashoratlash ham aniqlanishi mumkin;

- tanlangan auditorlik amallari №3-«Auditni rejalashtirish» nomli AFMS ga muvofiq auditor tomonidan auditorlik tekshiruvi dasturida ko'rsatilishi lozim. Bunda auditorlik amallaridan qaysilarini (nazorat vositalari testi yoki mohiyatan tekshirishlar) va qaysi uchastkalarda qo'llash maqsadga muvofiqligini aniqlash zarur;

- auditorlik dalillarini olish usullarini aniqlash;
- auditorlik tekshiruvlari uchun axborotlarni to'plash;
- auditorlik amallarni bajarish va audit jarayonida aniqlangan dalillarni bayon qilish;
- to'plangan dalillarni baholash.

5. Auditorlik dalillarini olish usullarining amaliy ahamiyatini o'rganib chiqish mobaynida auditorlik dalillarini xo'jalik yurituvchi sub'ektning ichki

nazorat tizimini testdan o'tkazish va moxiyati bo'yicha tekshirish amallarini o'tkazish yo'llari bilan olish maqsadga muvofiqdir.

Shu orqali auditrolik tashkilotlari faoliyatini barqarorlashtirishga erishishga xissa qo'shish muhim ahamiyat kasb etmoqda.

Audit o'tkazish bosqichlari va ularda qo'llaniladigan amallar yanada rivojlantirish bo'yicha ilmiy asoslangan tavsiya va takliflar ishlab chiqilganligi bilan belgilanadi.

Bular quyidagilarda o'z ifodasini topgan:

1) respublikamizda auditorlik faoliyatini amalga oshirishning maqsadi, vazifalari va o'ziga xos bo'lgan amallarlar mavjudligi asoslab berish ;

2) auditorlik faoliyatining ob'ekti xo'jalik yurituvchi sub'ektlarning faoliyati, shu faoliyatdagi aniq jarayonlar tushuniladi. Korxona qaysi faoliyat bilan shug'illanmasin uning asosida mablag', birinchi galda pul, ulardan samarali foydalanish masalasi yotadi. Xar bir korxona o'z oldida turgan maqsad va vazifalarga qarab faoliyat yuritadi. Ushbu faoliyat davomida moddiy, moliyaviy va mehnat resurslardan oqilona foydalaniladi. Natijada korxona daromad (foyda) oladi. Ushbu natijaga erishish mijozlarning ham manfaatlari e'tiborga olingan xolda amaldagi qonun talablari asosida erishiladi. Auditorlik faoliyatining amallari va usullari korxonava xo'jalik yurituvchi sub'ektlardagi mavjud resurslardan samarali foydalanishga, xuquqiy-me'yoriy normalar asosida ekanligiga qaratilgan bo'lishi kerak.

3) Global moliyaviy inqiroz sharoitida auditorlik faoliyatini takomillashtirish yanada kuchayadi. Ko'proq sifatli xizmatlar ko'rsatish, tashkilot faoliyatini qaytadan yangilash, zamonaviy jixozlar bilan ta'minlashga bog'liq bo'ladi. Bu o'z navbatida takomillashtirish jarayoni uni hisobga olinish tartibini ilmiy jihatdan to'liq asoslash, ya'ni uning kontseptsiyasini ishlab chiqishni taqozo qiladi.

4) O'zbekiston Respublikasida audit o'tkazish bosqichlarini me'yoriy tartibga solish mexanizmi yagona tizimga keltirildi va auditorlik faoliyatini

me'yoriy-huquqiy tartibga solishning rivojlanish bosqichlari aniqlashtirish ;

5) respublikamizda Audit o'tkazish bosqichlari va ularda qo'llaniladigan amallar yanada faol rivojlantirish uchun ma'lum chora-tadbirlarni bajarish tavsiya etish va uni takomillashtirish uchun qator takliflar ishlab chiqish

6) Mamlakatimizda milliy auditorlik standartlari ishlab chiqish va ularni amaliyotda takomillashtirish maqsadida, xalkaro va milliy auditorlik standartlari hamda ularning me'yorlaridan foydalanuvchilar va qiziquvchilar uchun tushunish oson bo'lishligini hisobga olgan holda, ba'zi auditorlik kompaniyalarining o'zi xam bu standartlarning tub mohiyatini tushunib etmaganliklari okibatida nohaqqoniy xulosalar berilishini oldini olish maqsadida mamlakatimizning shu sohadagi yirik olimlar va tajribali auditorlari bilan birgalikda auditning milliy standartlariga misollar yordamida batafsil sharh berilishini yo'lga qo'yish lozim;

7) O'zbekiston Respublikasi Auditorlar Palatasi huzurida auditni usullari va jarayonlarini amaliy tashkil qilish bo'yicha o'quv markazini tashkil qilish lozim. Bu yo'nalishdagi ishni tashkil qilishni qonuniy rivojlantirish va moddiy qo'llab quvvatlash lozim. Xalqaro mutaxasislarni jalb qilish va buxgalter, auditorlarni o'qitish va qayta tayyorlashda zamonaviy adabiyotlar bilan ta'minlash. O'z auditorlik sohamizni rivojlantirish uchun mamlakatimiz professor-uqituvchilar tarkibini tashkil qilish.

Xulosa yakunida shuni ta'kidlash joizki, Respublikamiz xalqaro miqyosda jahonning etakchi va iqtisodiyoti rivojlangan mamlakatlari bilan teng huquqli, ishonchli va uzoq muddatli hamkorlik aloqalar o'rnatmoqda. Shu bois, Respublikamiz amaliyotiga, xalqaro buxgalteriya hisobi va audit standartlarining talablariga muvofiq ravishda milliy buxgalteriya hisobi va auditorlik standartlarini ishlab chiqish va ularni amaliyotga tadbiq qilib borishni yanada takomillashtirish zarur deb bilamiz.

FOYDALANILGAN ADABIYOTLAR RO'YXATI

I. O'zbekiston Respublikasi Qonunlari. O'zbekiston Respublikasi Prezidenti farmonlari va qarorlari, Vazirlar Mahkamasining qarorlari, O'zbekiston Respublikasi Prezidenti I.A.Karimovning asarlari

1. O'zbekiston Respublikasining Konstitutsiyasi.-T.: "O'zbekiston", 2002.
2. O'zbekiston Respublikasining Soliq Kodeksi: Rasmiy nashr-O'zbekiston Respublikasi Adliya vazirligi.-T.: «Adolat », 2008 y.-692 b.
3. O'zbekiston Respublikasining "Buxgalteriya hisobi to'g'risida"gi Qonuni - Toshkent 1996 y. 30 avgust.
4. O'zbekiston Respublikasining "Auditorlik faoliyati to'g'risida"gi Qonuni (yangi tahriri) 2000 y. 26 may.
5. Vazirlar Mahkamasining 2006 yil 16 oktyabrdagi 215-son Qaroriga 2-ilo va «Korxonalar dagi ichki audit xizmati to'g'risida» Nizom.
6. O'zbekiston Respublikasi Prezidentining 2007 yil 4 apreldagi PQ- 615-son Qaroriga ilova «Auditorlik tashkilotlari to'g'risida» Nizom.
7. O'zbekiston Respublikasi Prezidentining 2007 yil 4 apreldagi PQ- 615-sonli Qarori - «Auditorlik tashkilotlari faoliyatini yanada takomillashtirish hamda ular ko'rsatayotgan xizmatlar sifati uchun javobgarlikni oshirish to'g'risida».
8. O'zbekiston Respublikasi Prezidenti I. A. Karimovning "Auditorlik tashkilotlarining moliyaviy barqarorligini oshirish yuzasidan qo'shimcha chora-tadbirlar to'g'risida"gi № PQ-907 Qarori. 02.07.2008.
9. "Mamlakatimizni modernizatsiya qilish va kuchli fuqarolik jamiyati barpo etish - ustuvor maqsadimizdir" - Prezident Islom Karimovning O'zbekiston Respublikasi Oliy Majlisi Qonunchilik palatasi va Senatining qo'shma majlisidagi ma'ruzasi -T.: «O'zbekiston», 2010.
- 10.Karimov I.A. "Barcha reja va dasturlarimiz Vatanimiz taraqqiyotini yuksaltirish, xalqimiz farovonligini oshirishga xizmat qiladi". -T.: «O'zbekiston», 2011.

11. "2014-yil yuqori o'sish sur'atlari bilan rivojlanish, barcha mavjud imkoniyatlarni safarbar etish, o'zini oqlagan islohotlar strategiyasini izchil davom ettirish yili bo'ladi" nomli O'zbekiston Respublikasi Prezidenti Islom Karimovning mamlakatimizni 2013-yilda ijtimoiy-iqtisodiy rivojlantirish yakunlari va 2014-yilga mo'ljallangan iqtisodiy dasturning eng muhim ustuvor yo'nalishlariga bag'ishlangan Vazirlar Mahkamasining majlisidagi ma'ruzasi. 22-yanvar 2014-yil. T.: "O'zbekiston".

II. Asosiy va qo'shimcha adabiyotlar.

12. Audit, Darslik. 1jild. M.M.To'laxodjaeva, Sh.I.Ilxomov, K.B.Axmadjonov va boshqalar.O'z.R. Oliy va o'rta maxsus ta'lim vazirligi, Toshkent Davlat iqtisodiyot universiteti. -Toshkent:. NORMA. 2008.-320 b.

13. Auditorlik faoliyati bo'yicha uslubiy qo'llanmalar to'plami. X.Qosimov, L.Yugay, A.Xoshimova, B.Pardaev, B.Abdunazarov.-Toshkent, 2010.-320 b.

14. Сборник методических указаний по аудиту. Х.Косымов, Л.Югай, А.Хошимова, Б.Пардаев, Составитель: Б.Абдуназаров.-Ташкент, 2009.-304 с.

15. Архарова З. П. международные стандарты аудита (МСА): Учебно-методический комплекс. - М.: Изд. центр ЕАОИ, 2008. – 104с.

16. Аудит: учебник. под ред. Булыги Р.П. -М.: "ЮНИТИ - ДАНА", - 2009 г. - 431 стр.

17. Аудит: учебное пособие. В.А.Ерофеева, В.А. Пискунов, Т.И. Битюкова. - 2-е изд. перераб. и доп. - М.: Издательство Юрайт, Высшее образование, 2010. - 638 с.

18. Подольский В. Аудит. Учебник. - М.: Изд. Юрайт, 2010 г. - 605 стр.

19. Do'smuratov R.D. Audit. O'quv qo'llanma (I qism). R.D. Do'smuratov, Sh. Fayziyev. - T.: " Iqtisod-moliya", 2008. - 178 s.

20. Do'stmuratov R.D. Audit. O'quv qo'llanma. (II qism)./ R.D. Do'stmuratov, Sh. Fayziyev. - T.: "Iqtisod-Moliya", 2008. - 256 s.

21. Аренс А., Лоббек Д.Ж. Аудит. Пер. с англ. под. ред. проф. Я.В.

Соколова, - М.: Финансы и статистика, 1995.

22. Karimov A. va boshq. Audit. O'quv-uslubiy qo'llanma. - T.: Iqtisod-Moliya. 2008. - 180 b.

23. Mamatov Z.T., Norbekov D.E., Shakarov K.A. Audit. - T.: Toshkent Islom universiteti nashriyoti. 2002. - 280 b.

24. Do'stmuratov R.D. Audit asoslari. - T.: O'zbekistan milliy entsiklopediyasi. 2003. - 612 b.

25. Hamdamov K. Audit iqtisodi. - T.: TMI. 2005. - 251 b.

26. Международные стандарты аудита. Проект по развитию предпринимательства. - T.: USAID. 2004. - 192 с.

27. Audit. Darslik. - T.: NORMA. 2008. - 320 b.

28. Musaev X.N. Audit: Darslik. - T.: Moliya. 2003. - 220 b.

29. Сахобов У., Давранова Ш. Планирование аудита. Монография. - T.: bioekosan. 2008. - 158 с.

30. William C. Thomas. Auditing: theory and practice. Kent publishing company. 2001.

III. Internet saytlari:

<http://mf.uz>

<http://www.soliq.uz>

www.ziyonet.uz

www.tfi.uz

www.lex.uz

www.gaap.ru

www.accountingreforms.ru

www.alleng.ru