

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

Toshkent Moliya instituti

**R.D. DO‘SMURATOV, SH.N. FAYZIYEV, I.N. QO‘ZIYEV
A.Z. AVLOQULOV, G‘.V. PO‘LATOV**

AUDIT

**O‘quv qo‘llanma
(I qism)**

**TOSHKENT
“IQTISOD - MOLIYA”
2008**

Do'smurotov R., Fayziyev Sh., Qo'ziyev I., Avloqulov A., Po'latov G'. Audit. O'quv qo'llanma. II qism. – T.: "IQTISOD-MOLIYA", 2008, 176 b.

Ushbu o'quv qo'llanma 5340900-«Buxgalteriya hisobi va audit», 5140900-«Kasb ta'limi» (bakalavriat ta'lim yo'nalishlari bo'yicha) bakalavriat yo'nalishlari talabalari uchun mo'ljallangan bo'lib, I qismda Audit fanining nazariy asoslari bayon qilingan. Ushbu qismda auditorlik faoliyatining tashkiliy va huquqiy asoslari, audit standartlari, auditorlik faoliyatini rejalashtirish, muhimlik va tavakkalchilik darajasini aniqlash va boshqa shu kabi mavzular yoritib berilgan.

O'quv qo'llanma Toshkent Moliya institutining ilmiy-uslubiy Kengashi majlisida muhokama qilingan va nashrga tavsiya etilgan. (2007-yil 25-avgustdagi 3 -sonli majlis bayoni).

Taqrizchilar: iqtisod fanlari nomzodi, dotsent O.Masharipov;
iqtisod fanlari nomzodi, dotsent I.Ochilov

I bob. AUDITNING MOHIYATI, UNING MAQSADI VA VAZIFALARI

1. Auditning paydo bo'lishi va rivojlanishi.
2. Auditorlik faoliyatining mohiyati, maqsadi va vazifalari.

1. Auditning paydo bo'lishi va rivojlanishi

Ma'lumki, har qanday voqea, hodisa, buyum qaysi zamonda va makonda paydo bo'lishidan qat'i nazar ma'lum zaruriyat tufayli yuzaga keladi. Auditga oid manbalarda ta'kidlanishicha, uni quyidagi shart-sharoitlar keltirib chiqargan:

Ø axborot yetkazib beruvchilar (ma'muriyat) bilan axborotlardan foydalanuvchilar (davlat organlari, banklar, aksiyadorlar, kreditorlar) man-faatlarining mos kelmasligi, natijada, ular o'rtasida ziddiyatli vaziyatlar yuzaga kelganida ma'muriyat tomonidan noto'g'ri ma'lumotlar berilishi;

Ø noto'g'ri axborotlarga asoslangan holda xo'jalik qarorlarining qabul qilinishi natijasida noqulay iqtisodiy ahvolga tushib qolinishi yoki inqirozga yuz tutilishi;

Ø iqtisodiy axborotlarning haqqoniyligini tasdiqlash uchun zarur maxsus bilimlarga ehtiyoj;

Ø axborotlardan foydalanuvchilarda ma'lumotlarni bevosita baholash va sifatini aniqlash uchun maxsus malaka, vaqt va materiallarning yetishmasligi va h. k [8].

Mana shu muammolarni hal qilishga yordam beradigan auditorlik xizmatlari shakllana boshladi. Uning asosiy vazifasi axborotlardan foydalanuvchilarga taqdim qilinadigan hisobotlar to'g'risida xolis fikr-mulohazalar bildirishdir. Auditorlar yetarli bilim va tajribaga, shuningdek, buxgalteriya hisobi hujjatlari va asoslovchi ma'lumotlarni olish huquqiga ega bo'lganliklari uchun bu vazifani malakali darajada bajaradilar. Bundan tashqari, ular korxona ma'muriyatiga bo'ysinmaydigan va uning tazyiqlaridan xolidirlar.

Ayrim manbalarga ko'ra buxgalter-auditorlik kasbi XVII asrning o'rtalarida Yevropaning aksiyadorlik kompaniyalarida aksiyadorlar, kreditorlar va soliq xizmati xodimlari o'rtasidagi munozarali masalalarni hal qilib berish zarurati tufayli shakllana boshlagan. O'sha paytlarda mustaqil

faoliyat ko'rsatib, korxonaning ishlab chiqarish moliya faoliyati to'g'risida aniq xulosa beradigan mutaxassislarga ehtiyoj kuchaygan.

Natijada, 1862-yili Angliyada, 1867-yili Fransiyada, 1937-yili esa AQSHda majburiy audit to'g'risidagi qonun qabul qilingan. Hozirgi paytda bozor iqtisodiyoti rivojlangan mamlakatlarda o'zining tashkiliy huquqiy infratuzilmalariga ega bo'lgan audit institutlari faoliyat ko'rsatmoqda [9].

Auditorlik kasbi turli xil mamlakatlarda turlicha nomlanib kelingan. Masalan, Amerikada jamoatchi-buxgalter, Fransiyada buxgalter ekspert yoki schyotlar bo'yicha komissar, Germaniyada xo'jalik nazoratchisi yoki kitoblar (Das Buch) nazoratchisi, qator anglo-saksoniya mamlakatlarida kompaniyaning moliyaviy faoliyatini nazorat qiladigan taftishchi kabilar.

Auditorlik faoliyatining rivojlanishiga 1929-1933-yillarda jahon iqtisodiy tanazzuli katta turtki bo'ldi. Bu davrda aksiyadorlik jamiyatlari va boshqa korxonalarning ko'pchiligi inqirozga yuz tutdilar. Natijada hisobotlarni, xususan, balans, foyda va zararlar to'g'risidagi hisobot ma'lumotlarini tasdiqlash tartibini qat'iy belgilash, ularning to'g'riligi va haqqoniyligini mustaqil auditorlar tomonidan tekshirish ehtiyoji yuzaga kelgan [14].

Audit XIX asr o'rtalarida Shotlandiyada ham vujudga kela boshlagan.

Ingliz temiryo'lchilari, sug'urta va boshqa investorlari Shimoliy Amerikaga yo'l olishganida ular bilan birga yirik ingliz sarmoyador (kreditor)larining manfaatlarini himoya qiladigan mustaqil taftishchi-auditorlar ham birga borganlar.

1844-yilda Angliyada aksiyadorlik kompaniyalarining buxgalteriya schyotlarini, aksiyadorlarga beriladigan hisobotlarni yiliga kamida bir marta mustaqil buxgalterlar tekshiruvidan majburiy o'tkazilishini talab qiladigan qonunlar chiqarilgan.

Dastlab auditorlik vazifalari aniq belgilanmagan bo'lib, barcha investorlar, aksiyadorlar, kreditorlar auditorlarni o'zlarining himoyachisi sifatida qabul qilganlar.

Auditorlar haqida ularni aksiyadorlar oldidagi mas'ul shaxslar deb qarash 1929-yilda "Kompaniyalar to'g'risida"gi Qonun chiqarilishi bilan o'zgardi. Ushbu qonunga muvofiq barcha kompaniyalar o'zlarining moliyaviy hisobotlarida foyda va zararlarni majburiy ravishda ko'rsatishlari belgilab qo'yildi.

Tarixiy manbalardan ma'lumki, markazlashgan davlatchilikning paydo bo'lishi hamda rivojlanishi natijasida mamlakatni boshqarish uchun hisob, nazorat va moliya ishlariga zaruriyat kuchaygan. Ularning ildizlari insoniyatning uzoq tarixiga borib taqaladi. Masalan, professor bo'yicha P. I. Kamoshanov ma'lumotlariga ko'ra, auditorlik taxminan eramizdan oldingi

200-yillarda kasb sifatida shakllana boshlagan. Bu paytlarda kvestorlar, ya'ni Rim imperiyasi davrida moliya va sudlov ishlarini olib boruvchi mansabdor shaxslar joylardagi hukumat buxgalterlari ustidan nazorat qilib turganlar. Kvestorlarning hisobotlari Rimga yuborilib, imtihon qiluvchilar tomonidan eshitilgan. «Auditor», ya'ni lotincha «eshituvchi» degan tushuncha ham shundan kelib chiqqan [9].

Demak, «Audit» tushunchasi lotincha bo'lib, «auditing» - aynan tarjimai «u eshitayapti», «eshituvchi» degan ma'nolarni bildiradi.

Amir Temur tuzuklarida ham hisob, moliya va nazorat ishlari mamlakatni boshqarishda muhim vosita bo'lganligi haqida qimmatli ma'lumotlar mavjud. Masalan, «Raiyatdan mol-xiroj olish, mamlakatni tartibga keltirish, uning obodonchiligi, xavfsizligini amalga oshiruvchi kishilar tuzugi»da saltanatni boshqarishda hisob va nazorat ishlari haqida shunday deyilgan: «... har o'lkaga uch vazir tayinlashlarini buyurdim. Bulardan biri raiyat uchun bo'lib, undan yig'iladigan soliqlarning undirilishini kuzatib, hisobotini olib borsin. Oliq-soliq miqdori, soliqto'lovchilarning nomlarini yozib borsin va raiyatdan yig'ilgan mablag'ni saqlasin. Ikkinchi vazir sipoh ishlarini boshqaradi. Sipohga berilgan va berilishi lozim bo'lgan mablag' hisobini olib borsin. Uchinchi vazir esa daraksiz yo'qolgan kishilar, kelib-ketib yuruvchilar (sayohatchilar va savdogarlar), har xil yo'l bilan yig'ilib qolgan hosil, aqldan ozganlarning mol-mulki, vorissiz mol-mulkni, qozilar va shayxulislomlarning hukmi bilan olingan jarimalarni tartibga keltirsin»¹ [17].

«Sipohga haq taqsimlash tuzugi»da esa o'sha zamonga xos nazorat tizimi haqida quyidagi ma'lumotlar keltirilgan: «Mulk qilib berilgan har bir mamlakatga ikkitadan vazir tayinlasinlar. Biri viloyatdan yig'ilgan molni yozib, raiyat ahvolini tekshirib tursinki, jogirdor² fuqaroga jabr-zulm yetkazib, ularning holini xarob etmasin. U viloyatdan yig'ilgan butun mol ashyolarni kirim daftariga yozishi lozim. Ikkinchi vazir esa (daromad)ning xarj etilgan qismini chiqim daftariga yozsin va (yig'ilgan mollar) sipohiylarning maoshi uchun taqsim qilsin. Qaysi amirga mulk berilar ekan, uni uch yilgacha o'z holiga qo'ysinlar. Uch yil o'tgandan so'ng uni tekshirib ko'rsinlar. Agar mamlakat obod, raiyat rozi ekan, shu holicha qoldirsinlar. Agar ahvol bunga ters bo'lsa, u viloyatni xolisaga o'tkazib, uch yilgacha o'sha jogirdorga haq berilmasin»³. [17]

¹ Temur tuzuklari. Toshkent: 1996, 90 bet.

² Jogirdor – jogir egasi. Toj–taxt oldida ko'rsatgan xizmatlari uchun beriladigan in'om; yer–suv, mol–mulk.

³ Xolisa – Davlat ixtiyorida bo'lgan va barcha soliqlardan ozod etilgan yer–suv va mol–mulkni tasarruf etuvchi oliy idora.

Keyingi 25 yil mobaynida auditorlik faoliyati 3 xil rivojlanish bosqichidan o'tdi:

1. **Tasdiqlovchi audit** – bunda asosan hisob registrlari va hujjatlar tekshirildi.

2. **Maqsadli sistemali audit** – bu bosqichda muomala (operatsiya)larni nazorat qilish sistemasini kuzatish imkoniyati yaratildi.

3. **Tavakkalchilikka asoslangan audit** - sistemani nazorat qiluvchi shaxslar tomonidan qabul qilingan boshqaruv qarorlariga baho beriladi.

Maqsadli sistemali audit shakllanishi bilan auditorlar ichki nazorat orqali ekspertiza o'tkaza boshladilar. Buning oqibatida shu narsa isbotlandi ki, agar ichki nazorat tizimi samarali tashkil qilingan bo'lsa, xato va kamchiliklarni aniqlash uchun muhim tekshirishlar o'tkazishga hojat qolmaydi.

Tavakkalchilikka asoslangan audit yoppasiga yoki tanlov yo'li bilan o'tkaziladigan tekshirish bo'lib, u korxona faoliyati sharoitidan kelib chiqadi va asosan tor doiradagi obyektlarni tekshirish bilan yakunlanadi.

Davlat organlarining auditorlik xizmatlariga munosabati turlicha. Masalan, AQSH va Buyuk Britaniyada auditorlik tashkilotlari mustaqil bo'lib, ular auditorlarni o'zlari tayyorlaydilar, tegishli malakaviy unvonlarni beradilar va keyinchalik ham ularning o'z vazifalarini vijdonan, halol bajarishlarini nazorat qilib turadilar. Boshqa Yevropa mamlakatlarida auditorlik faoliyati hukumat organlari tomonidan tashkil qilinadi.

Bozorning kengayishi bilan auditorlik firmalari ko'rsatadigan xizmatlar turlari va hajmlari ham ortib boradi. Ko'plab firmalar odatdagi buxgalteriya hisobiga oid maslahatlar va xizmatlardan tashqari soliqqa tortish, boshqaruv faoliyati va axborotlarni olish texnologiyasi, marketing, moddiy ishlab chiqarish zaxiralarini baholash, iqtisodiy rejalashtirish va istiqbolni belgilash, bank va sug'urta ishlari bo'yicha ham xizmat ko'rsata boshladilar.

Bozor iqtisodi rivojlangan mamlakatlarda moliyaviy nazoratning quyidagi tashkiliy tizimidan foydalaniladi:

1. Davlat moliyaviy nazoratining oliy organi **schyotlar palatasi yoki davlat bosh auditorlik apparati** bo'lib, u bevosita parlament yoki prezidentga bo'ysinadi. Uning asosiy vazifasi davlat budjetining xarajatlar qismini umum nazorat qilishdir.

2. **Soliq boshqarmasi**. Hukumatga yoki moliya vaziriga bo'ysinadi, davlat budjeti daromadlar qismining to'ldirilishini nazorat qiladi.

3. **Vazirliklardagi nazorat taftish bo'linmalari** budjet tomonidan mablag' bilan ta'minlanib, davlat moliyaviy nazoratining oliy organi yoki tegishli vazirlikka bo'ysunadi. Asosiy vazifasi budjet mablag'larining to'g'ri sarflanishini nazorat qiladi.

4. Mustaqil auditorlik moliyaviy nazorat balans ma'lumotlarining to'g'riligini, amalga oshirilgan muomalalarning qonuniyligini shartnoma asosida nazorat qiladi. Nodavlat sektoridagi korxona va tashkilotlarga ham shartnoma asosida hisob va moliya masalalari bo'yicha maslahat (konsultatsiya) beradi.

Rivojlangan mamlakatlarda mustaqil auditorlik tashqi moliyaviy nazoratning asosiy shakli hisoblanadi va u keng profilli taftishchilar tomonidan amalga oshiriladi.

Turli mamlakatlarda auditni tashkil qilish bilan bog'liq qoidalarini o'rganish shuni ko'rsatadiki, ularda bir-biriga o'xshashliklar mavjud:

- Ø korxonalar moliyaviy hisobotlarini majburiy audit nazoratidan o'tkazish;

- Ø auditorlik faoliyati bilan shug'ullanuvchilar uchun ma'lum malakaga ega bo'lishi bilan bog'liq talablar;

- Ø auditorlikka faqat shu mamlakat fuqarolarini tayinlash.

Bu mamlakatlarning har birida auditorlik xizmatlarining soni juda ko'p. Ularning faoliyati shu darajada keng tarqalganligi xalqaro auditorlik tashkilotlarining shakllanishiga olib keldi. Xususan, **Diplomli jamoatchi buxgalterlar xalqaro assotsiatsiyasi** 147 ta mamlakatda faoliyat ko'rsatadigan 4 mingdan oshiq auditorlik firmalarini birlashtiradi. Xorijiy mamlakatlarning nazorat amaliyotidagi ijobiy tajribalarni o'rganish va yoyish maqsadida 1953-yili BMT qoshida nodavlat tashkiloti - **Oliy Nazorat Organlarining Xalqaro Tashkiloti** (INTOSAI) tuzilgan [7. 8]. Bu tashkilotni tuzishga quyidagi omillar sabab bo'lgan:

- Ø jahon iqtisodiyotida baynalminallashish tendentsiyalarining kuzatilishi;

- Ø biznes va savdo-sotiqning rivojlanishi;

- Ø ko'p millatli korporativ operatsiyalarning kengayishi;

- Ø pul mablag'larini samarali nazorat qilishga intilish;

- Ø davlat nazoratining kuchaytirilishi va chet el investitsiyalarining boshqarilishi.

Buxgalter-auditorlarning professional tashkilotlari jahonning ko'p mamlakatlarida tuzilgan. Jumladan, Buyuk Britaniyada – Angliya va UELS mamlakatlarida mustaqil buxgalterlar instituti tashkil qilingan bo'lsa, AQSHda diplomli va diplomsiz jamoatchi buxgalterlarning **buxgalter-auditorlar jamiyati**, Germaniyada **Auditorlar palatasi** va **Auditorlar instituti** faoliyat ko'rsatmoqda.

Barcha auditorlik firmalari, xizmatlari o'z faoliyatlarida «**Xalqaro audit normalari va qo'shimcha ishlar Nizomi**» dan foydalanadilar. Xalqaro audit normalari normativi 29 ishdan iborat bo'lib, unga yana 4 ta qo'shimcha ishlar normativlari ham kiritilgan.

Tashqi audit bilan birga ko'pchilik korxonalarda ichki audit yo'lga qo'yilgan bo'lib, ular ishlab chiqarish xarajatlarining darajasi, rentabellik, tejamkorlik, maqbul rejimga rioya qilish va ko'rsatiladigan xizmatlarning yuqori sifatliyligi ustidan nazorat qiladilar.

Firmalarning, shu jumladan auditorlik firmalarining ham bozorda mustahkam o'rin topishida ularning mahsulot (ish, xizmat)larining sifati muhim ahamiyatga ega. Ichki audit transnatsional firmalar ishlab chiqarish – moliya faoliyatining muhim omilidir. Masalan, «Istmen Kodak» oliy sifatli sport mollari sotish va xizmat ko'rsatish bo'yicha jahonda yetakchi o'rin egallaydi. Unda ichki auditning tashkil qilinganiga 60 yildan oshgan. Uning uchun mas'uliyat Rochester (Nyu-York shtati) dagi **umumiy audit bo'limiga** yuklangan.

Har bir korxona va har bir tadbircor ular xo'jalik yuritadigan sohada amalga oshiriladigan muomalalarni auditorlik tekshiruvdan o'tkazish zarurati bilan to'qnashadilar. Ammo audit nima ekanligini hali ko'pchilik tushunib yetgan emas.

Audit mamlakatimizdagi xo'jalik faoliyatini nazorat va iqtisodiy tahlil qilishning nisbatan yangi yo'nalishidir. Agar G'arb mamlakatlarida audit 150 yildan buyon ma'lum bo'lsa, O'zbekistonda esa, mustaqil faoliyat sohasi sifatida xo'jalik yuritishda davlat monopoliyasidan voz kechish va bozor iqtisodiga o'tish natijasida shakllana boshladi. Shuning uchun auditorlik faoliyati rivojlangan mamlakatlar tajribasini o'rganish zarurdir. Ta'kidlash joizki, oldin ham mamlakatimizdagi korxonalar, tashkilotlar va muassasalarda xo'jalik faoliyatini nazorat va taftish qilish amalga oshirilgan. Ammo, nazorat va taftish bilan audit tushunchalari bir-birlariga yaqin bo'lsa ham, ularni bitta narsa deb tushunish to'g'ri emas.

Auditorlik bizning tushunchamizdagi xo'jalik faoliyatining tahlili, hujjatli to'liq taftish, balans schyotlarini tekshirish yoki aytaylik, sud-buxgalterlik ekspertizasi emasligiga qaramasdan, auditorlar o'z xizmat vazifalarini amalga oshirish chog'ida yuqorida sanab o'tilgan ishlar tartibi va hisob hamda nazorat-tahliliy amaliyotning boshqa sohalaridan foydalanadilar.

Audit tushunchasi nazorat va taftish tushunchalariga qaraganda kengroq, chunki u nafaqat moliyaviy ko'rsatkichlar to'g'riligini tekshirishni, balki xarajatlarni maqbullashtirish va qonuniy asosda foydani ko'paytirish maqsadida xo'jalik faoliyatini yaxshilash bo'yicha takliflar ishlab chiqishni o'z ichiga oladi. Auditni biznesni o'ziga xos ekspertiza qilish deb ta'riflash mumkin. Bunda buxgalteriya hisobi va ichki xo'jalik nazorati shartnoma asosida amalga oshirilib, moliya-xo'jalik muomalalarining qonunchilikka muvofiqligi tekshiriladi (ya'ni hisobot ko'rsatkichlarining haqqoniyligi nazorat qilinadi). Shuningdek, noo'rin xarajatlarga yo'l qo'ymaslik maqsadida ekspert konsultatsiyasi o'tkaziladi.

Biznes bo'yicha ekspert vazifalarini bajarish uchun auditor keng bilim, mahorat va tajribaga ega bo'lishi lozim.

Bizning mustaqil mamlakatimizda auditning dunyoga kelishi va auditorlik firmalarining barpo etilishi asosan, aksiyadorlik jamiyatlari, qo'shma korxonalar va tijorat banklarining tashkil etilishi bilan bog'liq bo'lib, ularning hisobotlari auditor xulosasiz rasmiy maqomga ega bo'la olmaydi.

2. Auditorlik faoliyatining mohiyati, maqsadi va vazifalari

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

Auditorlik faoliyatining ta'rifi o'zining tarixiy taraqqiyot yo'lida turli manbalarda turlicha bayon qilingan. Masalan, professor M. M. To'la-xo'jaeva «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» [16].

Auditorlik faoliyati va auditorlik kasbining ta'rifi O'zbekiston Respublikasining yangi tahrirdagi «Auditorlik faoliyati to'g'risida»gi Qonuni-da 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 (3).

Birinchi ta'rifda auditning tafsiloti keng bayon etilgan bo'lsa, so'ngisida auditorlik faoliyati tekshiruv o'tkazish jarayoni bo'lishidan tashqari professional xizmat ko'rsatish bilan bog'liq tadbirkorlik faoliyati ekanligi ham ta'kidlangan.

O'zbekistonda davlat hokimiyati va boshqaruvi organlariga auditorlik faoliyatini amalga oshirish qonun bilan taqiqlangan.

Auditor – auditor malaka sertifikatiga ega bo'lgan jismoniy shaxsdir.

Agar auditor auditorlik tashkilotining shtatida turgan bo'lsa yoki auditorlik tashkiloti u bilan fuqarolik-huquqiy tusdagi shartnoma tuzgan bo'lsa, u auditorlik tekshiruvini o'tkazishga jalb etilishi mumkin.

Auditor auditorlik tekshiruvini sifatsiz o'tkazganligi, tijorat sirini oshkor etganligi hamda boshqa xatti-harakatlari oqibatida auditorlik tashkilotiga zarar yetkazganligi uchun qonun hujjatlariga muvofiq auditorlik tashkiloti oldida javobgar bo'ladi (3).

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».

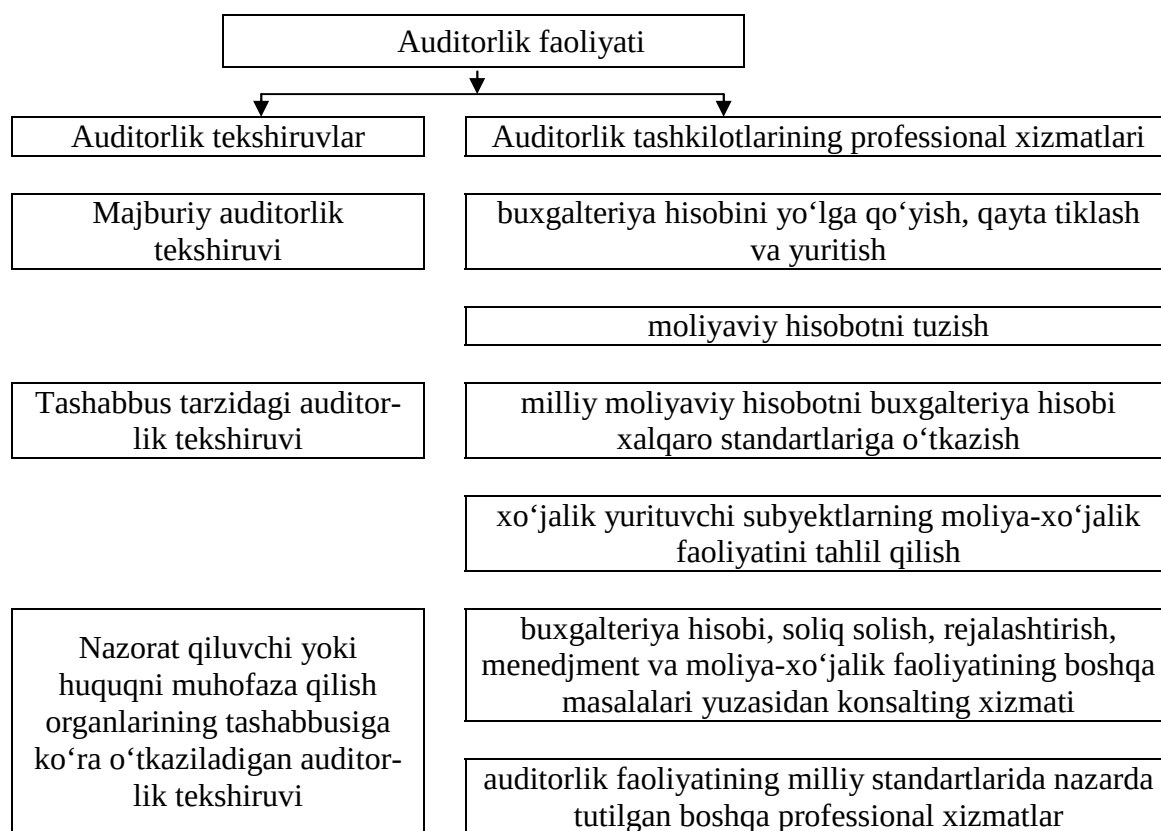
Auditor yordamchisining mehnat shartlari qonun hujjatlarida qayd etilgan tartibda tuzilgan mehnat shartnomasi bilan belgilanadi.

Auditorlik tekshiruvini amalga oshirishda olingan ma'lumotlarni oshkor etmaslik majburiyati auditorning yordamchisiga nisbatan tatbiq etiladi.

Auditorning yordamchisi sifatida ishlangan vaqt auditor malaka sertifikatini olish uchun zarur bo'ladigan ish stajiga qo'shiladi [3].

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 hisobotlarning ishonchliligi va unda keltirilgan ma'

lumotlarning haqqoniyligini tasdiqlash (yoki tasdiqlamaslik) auditorlik xizmatining eng muhim vazifasi hisoblanadi.

Ta'kidlash joizki, buxgalteriya hisobotlari buxgalteriya apparati, boshqa iqtisodiy xizmatlar va korxona bo'limlari hamda ishlab chiqarish bo'linmalaridagi ko'p sonli xodimlarning uzoq davom etgan va mashaqqatli mehnatlari natijasi hisoblanadi. Hisob axborotlari va ular asosida tuziladigan hisobotlarning ishonchliligi va sifati dastlabki hisobning qanday tashkil etilganligiga, hujjatlashtirish intizomining qanchalik mustahkamligiga va umuman korxona hisob siyosatining qay darajada malakali tuzilganligiga ko'p jihatdan bog'liq.

Buxgalterlik amaliyotini o'rganish shuni ko'rsatmoqdaki, ayrim korxonalarda buxgalterlar malakasi yetishmasligi oqibatida dastlabki hujjatlarga ishlov berish, guruhlash va buxgalteriya hisobi schyotlarida to'g'ri (yoki butunlay) aks ettirmasdan (asosan pul va hisob-kitob muomalalari), ularni devonxona papkalarida saqlab qo'yish bilan cheklaniladi. Natijada, hisobotlarni tuzishda ko'plab chalkashliklar, noaniqliklar, joriy hisob ma'lumotlari va hisobot ko'rsatkichlaridagi nomuvofiqliklar yuzaga keladi. Agar buxgalterlik hisobini tashkil etish va yuritishga talab darajasida e'tibor qilinganida, bunday chalkashliklar paydo bo'lmas edi.

Shuning uchun buxgalterlik hisobining qay darajada tashkil etilganligi va yuritilayotganligini, buxgalterlarning malakasi va intizomini, dastlabki hujjatlarga ishlov berilish sifati va korxona moliya-xo'jalik faoliyati hamda uning natijalarini aks ettiruvchi buxgalterlik yozuvlarining to'g'riligini aniqlamasdan, yuqorida qayd etilgan asosiy vazifani hal etish mumkin emas.

Auditorlik tekshiruvlari ishlab chiqarishni rejalashtirish va tashkil etish, korxonadagi tartib, mehnat va texnologik intizomni, tovar-moddiy zaxiralarning 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.*

Takrorlash uchun savollar

1. Auditning paydo bo'lishi va rivojlanishi to'g'risida nimalarni bilasiz?
2. Audit va auditorlik faoliyatining mohiyatini qanday ta'riflaysiz?
3. O'zbekiston Respublikasining moliyaviy nazorat tizimida auditning tutgan o'rnini qanday?
4. Audit oldiga qanday maqsad va vazifalar qo'yilgan?
5. Auditorlik faoliyatining qanday rivojlanish bosqichlari mavjud?
6. Tasdiqlovchi audit nima?
7. Maqsadli sistemali audit nima?
8. Tavakkalchilikka asoslangan auditga qanday tarif berasiz?
9. Audit va buxgalteriya hisobi o'rtasida qanday farqlar mavjud?
10. Audit va taftish, ularning qanday o'xshashlik va farqli tomonlari mavjud?

II bob. AUDITORLIK FAOLIYATINING PREDMETI VA METODI

1. Auditning predmeti va obyektlari.

2. Auditning uslubi.

1. Auditning predmeti va obyektlari

Auditning o'ziga xos predmeti va obyektlari mavjud. Audit maxsus fan sifatida ma'lum maqsadga qaratilgan va bir qancha vazifalarni bajaradi. Auditning predmeti xo'jalik yurituvchi subyektlar, ularning faoliyatlari hisoblanadi. Ma'lumki korxonalar o'z ustavlariga asosan faoliyat yuritadilar. Ushbu faoliyat jarayonida moliyaviy, moddiy va mehnat resurslaridan foydalaniladi. Korxonalarning aktivlari doimiy ravishda daromad, foyda olishga qaratilgan bo'ladi. Lekin, ushbu natijalarga faqat qabul qilingan qonun-qoidalarga to'liq amal qilgan holda erishish mumkin. Korxonalar o'z faoliyatlarida me'yoriy hujjatlarga, qabul qilingan qoidalarga rioya qilishlari shart. Har bir korxona o'zining hisob siyosatini belgilaydi va unga asosan hisob-kitoblarni yuritadi. Audit paytida korxona faoliyatining qabul qilingan qonunlarga monandligi, hisob ma'lumotlarining korxona moliyaviy-xo'jalik ko'rsatkichlariga muvofiqligi tekshiriladi.

Auditning predmeti taftishdan o'laroq korxonaning faqat bir faoliyat turi yoki birgina ko'rsatkichi bo'lishi mumkin. Misol uchun, savdo faoliyati, ishlab chiqarish faoliyati yoki bo'lmasa pul mablag'lari, tovarlar, qimmatbaho qog'ozlar, valuta operatsiyalari va boshqalar. Auditning predmetiga korxona moliyaviy hisobotning to'g'riligi, hisob siyosatiga, soliq siyosatiga to'liq amal qilinishlikni tekshirish ham kiradi. Auditning aniq predmeti yoki obyekti mijoz bilan tuzilgan shartnomaga bevosita bog'liq bo'ladi.

Bozor sharoitida korxonalarning faoliyati kengayib har tomonlama rivojlanmoqda. Iqtisodiy islohotlarning hozirgi bosqichida auditning asosiy obyektlari quyidagilardan iborat bo'lishi kerak deb hisoblaymiz:

- mulklarni davlat tasarrufidan chiqarish va xususiy lashtirish bilan bog'liq bo'lgan operatsiyalar;
- moliyaviy natijalarni shakllantiruvchi ko'rsatkichlar (xarajatlar, daromadlar, foyda (zararlar);
- valuta operatsiyalari;

- tashqi iqtisodiy faoliyat, shu jumladan xorijiy sarmoyalar;
- hisob-kitob operatsiyalari (debitorlik, kreditorlik qarzlari);
- qimmatbaho qog‘ozlar bilan bog‘liq jarayonlar.

Shunday qilib auditning predmeti va obyektlarini quyidagi tartibda guruhlash mumkin:

- xo‘jalik yurituvchi subyektlarning faoliyatlari;
- xo‘jalik yurituvchi subyektlarning aktivlari va majburiyatlari;
- xo‘jalik yurituvchi subyektlarning alohida jarayonlari (operatsiyalari).

Auditning asosiy predmeti bo‘lgan korxonalarning faoliyatlari quyidagilarga bo‘linadi:

- ishlab chiqarish faoliyati;
- savdo faoliyati;
- xizmat ko‘rsatish faoliyati.

Xo‘jalik yurituvchi subyektlarning faoliyatlari o‘z navbatida quyidagi jarayonlarni o‘z ichiga oladi:

- ta‘minot jarayoni;
- ishlab chiqarish jarayoni;
- realizatsiya jarayoni.

Jarayonlar xo‘jalik operatsiyalari orqali sodir bo‘ladi.

Xo‘jalik jarayonlarning auditi ma‘lum ko‘rsatkichlarni tekshirish orqali amalga oshiriladi. Ushbu ko‘rsatkichlarni ikkiga bo‘lish mumkin:

- miqdor ko‘rsatkichlari;
- sifat ko‘rsatkichlari.

Miqdor ko‘rsatkichlar - ishlab chiqarilgan mahsulotlar, sotilgan tovarlar, bajarilgan xizmatlar hajmidan iborat.

Sifat ko‘rsatkichlar - faoliyat yuritish bilan bog‘liq bo‘lgan xarajatlar, foyda, mehnat unumdorligini ifodalaydi.

Korxonalarning alohida jarayonlari va ko‘rsatkichlari auditning obyektlari hisoblanadi.

Auditning predmetiga xo‘jalik yurituvchi subyektlarga dolzarb masalalarda konstalting xizmatlarini ko‘rsatish ham kiradi. Auditorlar va auditorlik tashkilotlari korxonalarga o‘zaro tuzilgan shartnomalarga asosan «Biznes reja» tuzish, hisob siyosatini belgilash, soliqlarni to‘g‘ri hisoblash, mahsulot tannarxini aniqlash, moliyaviy hisobot tuzish kabi masalalarda yaqindan yordam beradilar.

2. Auditning uslubi

Auditning o‘ziga xos usullari va uslubiyati mavjud. Bu usullar auditning xususiyatlaridan kelib chiqadi. Korxonada audit o‘tkazish mutaxassis

auditoridan ma'lum bilimni va ish tajribasini talab qiladi. Bozor sharoitida turli mulkka asoslangan korxona va firmalarning faoliyatlari bir-biridan farq qiladi. Ularning so'nggi moliyaviy natijalari ham turli operatsiyalar va omillar tufayli shakllanadi. Xo'jalik yurituvchi subyektlar faoliyatining qabul qilingan qonun-qoidalarga monandligini ekspertiza qilish, baholash, asosli xulosalarga kelish va tavsiyalar berish auditoridan ko'p bilim va saviyani talab qiladi. Audit natijasida ishonchli xulosaga kelish ushbu jarayonda qo'llaniladigan usullarga bevosita bog'liqdir. Ushbu usullarning turi ham ko'p.

Audit uslubining asosida mantiqiy mulohaza, ilm-fan yutuqlari, xo'jalik jarayonining o'zgaruvchanligi yotadi. Korxonalar faoliyatidagi operatsiyalar tufayli mablag'lar bir shakldan boshqa shaklga o'zgarib turadi. Ushbu jarayon natijasida korxona samara (naf) olishi kerak. Bu samara, o'z navbatida qabul qilingan qonun-qoidalarga to'liq amal qilingan holda erishilgan bo'ladi. Noqonuniy operatsiyalar mijozlarga faqat zarar keltiradi, xolos.

Audit jarayonida iqtisodiyotimizga xos bo'lgan xalqaro amaliyotda keng foydalaniladigan usullar qo'llaniladi. Auditor audit usullarini mustaqil ravishda belgilaydi va qo'llaydi. Ushbu usullar tarkibi auditning predmeti, maqsadi va vazifalariga bevosita bog'liqdir. Audit nazariyasi va amaliyotida ushbu usullarning quyidagi turlari keltirilgan:

- solishtirish usuli (iqtisodiy hodisalar, ko'rsatkichlarni o'zaro va biznes-reja bilan solishtirish);
- gipoteza usuli (hodisalarning sodir bo'lishi, natijalari turli shart-sharoitlarni e'tiborga olgan holda o'rganiladi. Bunday usul ko'pincha "yashirin iqtisodiyot" natijalarini aniqlashda keng foydalaniladi);
- tahlil va sintez usuli (audit obyekti bo'lgan ma'lum ko'rsatkich omillar asosida o'rganiladi, mavjud ichki imkoniyatlar aniqlanadi);
- taftish usuli (korxonaning faoliyatiga to'liq baho berish uchun barcha operatsiyalar tasdiqlovchi nazoratidan o'tkaziladi);
- inventarizatsiya usuli (korxonadagi huquqiy aktivlar va majburiyatlarning buxgalteriya hisobi ma'lumotlariga monandligi tekshiriladi);
- kalkulyatsiya usuli (bajarilgan ishlar, ishlab chiqarilgan tayyor mahsulotlarning tannarxi, umumiy ovqatlanish korxonalarida esa taomlarning sotilish bahosi aniqlanadi);
- ekspertiza usuli (hujjatlarning realligini, haqqoniyligi, mahsulotlarning sifat ko'rsatkichlari laboratoriya yo'li bilan aniqlanadi);

– buxgalteriya schyotlari va ikkiyoqlama yozuv usuli (korxona aktivlari va majburiyatlarining harakati hamda qoldiqlari buxgalteriya hisobi schyotlari orqali tekshiriladi);

– balans usuli (korxonadagi hodisalar, jarayonlarni rasmiylashtirish, dastlabki ma'lumotlarni umumlashtirish orqali nazorat qilish).

Auditor tekshirish jarayonida me'yorlashtirish, baholash, guruhlash usullaridan ham foydalaniladi. Audit usullari har bir hodisaning kelib chiqish sabablari, ularning oqibatlari, xo'jalik jarayonlarining qonun-qoidalariga (mezonlarga) muvofiqligini aniqlashga yordam berishi kerak. Auditorlik faoliyatining rivojlanishi tufayli uning uslubi, unda qo'llaniladigan usullar ham takomillashib boraveradi. Keyingi paytlarda maxsus adabiyotlarda auditning quyidagi usullariga katta e'tibor berilmoqda: xodimlar (yoki uchinchi shaxslar) bilan og'zaki so'rovlar o'tkazish, tekshirilayotgan korxona bo'yicha muqobil (alternativ) balans tuzish, audit obyektlari bo'yicha testlar anketalar o'tkazish, kompyuter axborotlari texnologiyalaridan keng foydalanish kabi usullar. Shuni ham qayd qilish kerakki, auditorlar (auditorlik tashkilotlari) audit jarayonida qabul qilingan umumiy (an'anaviy) usullardan foydalanish bilan bir qatorda ular o'zlariga ma'qul bo'lgan yoki boshqalar uchun "tijorat siri" hisoblangan noan'anaviy (lokal) usullardan ham foydalanishlari mumkin. Audit o'tkazishda milliy va xalqaro audit standartlariga asoslanadi. Shunday qilib, auditda qo'llaniladigan usullar uning turi, maqsadi va vazifalariga bevosita bog'liq bo'ladi.

Takrorlash uchun savollar

1. «Audit» fani predmetining mohiyati nimalarda aks etadi?
2. «Audit» fanining obyektni qanday izohlaysiz?
3. «Audit» fanining qanday metodlari mavjud?
4. «Audit» fanida qanday xususiy usullar qo'llaniladi?
5. «Audit» fanining «Moliyaviy hisob» fani bilan qanday o'zaro bog'liqligi mavjud?

III bob. O‘ZBEKISTON RESPUBLIKASIDA AUDITORLIK FAOLIYATINI TASHKIL QILISHNING HUQUQIY ASOSLARI

1. O‘zbekistonda auditorlik faoliyatini me‘yoriy-huquqiy tartibga solish tizimi va uning elementlari.

2. Auditorlik faoliyatining milliy standartlari.

3. Auditorlik tashkilotining huquqlari, majburiyatlari va javobgarligi.

1. O‘zbekistonda auditorlik faoliyatini me‘yoriy-huquqiy tartibga solish tizimi va uning elementlari

Auditorlik faoliyatini me‘yoriy tartibga solish tizimining **birinchi (yuqori)** pog‘onasida O‘zbekiston Respublikasining «Auditorlik faoliyati to‘g‘risida»gi Qonuni (yangi tahriri) turadi. Ushbu qonun O‘zbekiston Respublikasi Oliy Majlisining 2000-yil 26 maydagi qaroriga muvofiq qabul qilingan bo‘lib, 29 moddadan iborat (2-ilova).

«Auditorlik faoliyati to‘g‘risida»gi O‘zbekiston Respublikasi Qonuni amalga oshirish maqsadida qabul qilingan hukumat qarorlarini ham ushbu tizimning birinchi pog‘onasiga kiritish mumkin. Jumladan, 22 sentabr 2000-yilda O‘zbekiston Respublikasi Vazirlar Mahkamasining 365-sonli «Auditorlik faoliyatini takomillashtirish va auditorlik tekshirishlarining ahamiyatini oshirish to‘g‘risida»gi Qaror qabul qilindi (3-ilova).

Shuningdek, ushbu qarorga muvofiq «Auditorlik xulosalarini soliq organlari va boshqa nazorat organlari tomonidan hisobga olish tartibi to‘g‘risida»gi Nizom, «Majburiy auditorlik tekshiruvi o‘tkazishdan bo‘yin tovlaganligi uchun xo‘jalik yurituvchi subyektlardan jarima undirish tartibi to‘g‘risida»gi Nizom va «Auditorlik faoliyatini amalga oshirish uchun auditorlik tashkilotlariga litsenziya berish to‘g‘risida»gi Nizom tasdiqlangan.

Ushbu qarorga muvofiq, ijobiy auditorlik xulosasi mavjudligi xo‘jalik yurituvchi subyektining moliya-xo‘jalik faoliyati soliq organlari va boshqa nazorat organlari tomonidan oxirgi tekshirish o‘tkazilgandan keyin kamida 24 oydan oldin tekshirilmasligi uchun asos hisoblanadi.

Buxgalteriya hisobini yuritish va hisobot tuzish auditorlik tashkiloti tomonidan amalga oshiriladigan mikrofirmalarning moliya-xo‘jalik faoliyati soliq organlari va boshqa nazorat organlari tomonidan tegishli auditor-

lik tashkiloti albatta jalb qilingan holda tekshiriladi. Bunda moliyaviy hisobotning to'g'riligi uchun auditorlik tashkiloti javob beradi (4).

Qarorning 3-bandiga muvofiq O'zbekiston Respublikasi Moliya vazirligi auditorlik faoliyatini litsenziyalash maxsus vakolatli davlat organi etib tasdiqlangan va unga quyidagi funksiyalar yuklatilgan:

Ø o'z vakolatlari doirasida auditorlik faoliyatini tartibga soluvchi me'yoriy hujjatlarni, shu jumladan auditorlik faoliyatining milliy standartlarini ishlab chiqish va tasdiqlash;

Ø auditorlik tashkilotlari tomonidan litsenziya talablari va shartlariga rioya qilinishini nazorat qilish;

Ø auditorlarning respublika jamoat birlashmasi bilan kelishgan holda auditorlar malaka sertifikatini olish uchun o'qitish dasturlarini va malaka imtihonlari topshirish tartibini tasdiqlash;

Ø auditorlik faoliyatini amalga oshirishga berilgan litsenziyaning, auditorlar malaka sertifikatining amal qilishini to'xtatib turish, to'xtatish va bekor qilish;

Ø malaka sertifikatiga ega bo'lgan auditorlar reestrini va auditorlik faoliyatini amalga oshirish uchun berilgan litsenziyaga ega bo'lgan auditorlik tashkilotlari hisobini yuritish.

Auditorlik tashkilotlari ustav kapitalining eng kam miqdori eng kam oylik ish haqining kamida 1200 baravari miqdorida belgilangan. Bunda yangidan tashkil etiladigan auditorlik tashkilotlari davlat ro'yxatidan o'tkazilgan paytdan boshlab bir yil mobaynida ta'sis hujjatlarida nazarda tutilgan sarmoyasini shakllantirishlari zarur.

2. Auditorlik faoliyatining milliy standartlari

Auditorlik faoliyatini me'yoriy tartibga solish tizimining **ikkinchi pog'onasi – auditorlik faoliyatining milliy standartlarini (AFMS)** va boshqa me'yoriy hujjatlarni o'z ichiga oladi. **Auditorlik faoliyati milliy standartlari (AFMS)** – bu barcha auditorlik tashkilotlari o'zlarining professional faoliyatlari jarayonida rioya qilishlari lozim bo'lgan yagona asosiy tamoillardir. Standartlar O'zbekiston Respublikasi Moliya vazirligida Buxgalteriya hisobi, hisoboti va audit uslubiyoti boshqarmasi tomonidan ishlab chiqilib tasdiqlanadi va Adliya vazirligida ro'yxatga olinadi. O'zbekiston Respublikasi Auditorlik faoliyati Milliy Standartlari (AFMS) Auditorlik Xalqaro Standartlari – AXS (International Standards of Auditing - ISAs) negizida ishlab chiqiladi va asosan auditorlik tekshiruvlarini o'tkazish qoidalarini belgilaydi. Bu qoidalar moliya-xo'jalik faoliyatining barcha subyektlarida bir xil qo'llaniladi.

Auditorlik faoliyatini amalga oshirish jarayonida auditorlik standartlariga rioya qilish audit sifatini va uning natijalari ishonchliligini kafolatlaydi.

Auditorlik standartlarining ahamiyati quyidagilardan iborat:

Ø ularga rioya qilinganda auditorlik tekshiruvlarining yuqori sifatli bo'lishi ta'minlanadi;

Ø auditorlik amaliyotiga yangi ilmiy yutuqlarni joriy qilishga yordam beradi;

Ø muayyan vaziyatlarda auditorlar qanday ish tutishlarini belgilab beradi.

Hozirgacha auditorlik faoliyatiga doir masalalarni aks ettiruvchi quyidagi milliy standartlar qabul qilingan

№	Standartning № va nomi	O'z. R. MV tasdiqlagan sana va №	O'z. R AV da ro'yxatga olingan sana va №	Kuchga kirgan sanasi
1.	№3- AFMS «Auditni rejalashtirish»	14. 10. 1999 №54	10. 11. 1999 №837	01. 01. 2000
2.	№5-AFMS «Auditor ishining sifatini nazorat qilish»	04. 08. 1999 №62	03. 09. 1999 №811	01. 01. 2000
3.	№6- AFMS «Auditni hujjatlashtirish»	04. 08. 1999 №61	03. 09 1999 №812	01. 01. 2000
4.	№9- AFMS «Muhimlik va auditorlik riski»	04. 08. 1999 №63	03. 09. 1999 №813	01. 01. 2000
5.	№10- AFMS «Moliyaviy hisobot tarkibidagi boshqa axborotlar»	09. 09. 1999 №75	23. 09. 1999 №822	01. 01. 2000
6.	№11- AFMS «Ma'lumotlarni kompyuterda ishlash (MKI) sharoitida audit o'tkazish»	09. 09. 1999 №76	23. 09. 1999 №823	01. 01. 2000
7.	№13- AFMS «Tahliliy amallar»	04. 08. 1999 №64	03. 09. 1999 №814	01. 01. 2000
8.	№14- AFMS «Auditorlik tanlash»	27. 07. 1999 №59	03. 09. 1999 №815	01. 01. 2000
9.	№16- AFMS «Ekspert ishidan foydalanish»	27. 07. 1999 №60	03. 09. 1999 №816	01. 01. 2000
10.	№24- AFMS «Moliyaviy hisobotning buzib ko'rsatilganligi aniqlanganida auditorlik tashkilotining ish tutishi»	31. 05. 2001 №49	30. 06. 2001 №1045	10. 07. 2001
11.	№25-AFMS-«Auditorlik tekshiruvi o'tkazilishda normativ huquqiy hujjatlarga rioya etilishini tekshirish»	27.01.2003 №14	28.02.2003 №1223	10.03. 2003

12.	№31- AFMS «Xo‘jalik yurituvchi subyekt faoliyati (biznesi) bilan tanishish»*	30. 05. 2001 №48	21. 06. 2001 № 1043	01. 07. 2001
13.	№50- «Auditorlik dalillar»	03. 04. 2002 № 48	18. 04. 2002 № 1128	29. 04. 2002
14.	№55 AFMS – «O‘zaro bog‘liq shaxslar o‘rtasidagi bitimlar bo‘yicha auditorlik dalillarini olish bosqichlari»	27.01.2003. №15	3.03.2003. №1224	10.03. 2003
15.	№56 AFMS–«Moliyaviy hisobot tuzilganidan keyingi hodisalar»	9.04.2003. №54	23.04.2003. №12	23.04. 2003.
16.	№60 AFMS-«Boshqa auditor ishi natijalaridan foydalanish»	27.01.2003. №16	20.02.2003. №1221	2.03.2003
17.	№70- AFMS» Auditorlik hisoboti va moliyaviy hisobot haqidagi auditorlik xulosasi»	14. 02. 2001 №20	10. 03. 2001y №1016	20. 03. 2001
18.	№80 AFMS – «Maxsus masalani tekshirish natijalari bo‘yicha auditor hisoboti»	27.01.2003. №13	19.02.2003. №1220	1.03.2003
19.	№90- AFMS «Auditorlik tashkilotlari-ning professional xizmatlari»	14 fevral 2001 №19	10. 03. 2001 №1017	21. 03. 2001

*– №4- «Mijoz faoliyati (biznesi) bilan tanishish» nomli auditning milliy standarti bekor qilinib, uning o‘rniga qabul qilingan.

Uchinchi pog‘ona- standartlarni tatbiq qilish uchun zarur hujjatlar to‘plami, ya’ni auditorlik tashkilotining ichki ishchi standartlaridan iborat. Bu hujjatlar standartlarni qo‘llash va standartlar asosida auditorlik faoliyatini tashkil etishga doir ma’lumotlarni o‘z ichiga oladi.

Auditorlik tashkilotlari bilan mijoz-korxona o‘rtasidagi munosabatlar O‘zbekiston Respublikasi Fuqarolik Kodeksiga muvofiq shartnoma asosida amalga oshiriladi.

Auditorlik xizmati ko‘rsatish shartnomasi audit predmetini, xizmat ko‘rsatish joyini, haq to‘lash hajmi va tartibini, tomonlarning javobgarligini o‘z ichiga oladi. Shartnoma shartlari va topshiriq mazmuni O‘zbekiston Respublikasining «Auditorlik faoliyati to‘g‘risida»gi Qonunga zid bo‘lmasligi lozim.

«Auditorlik faoliyati to‘g‘risida»gi Qonunga muvofiq auditorlik faoliyati bilan faqat yuridik shaxs huquqiga ega auditorlik tashkiloti shug‘ullanishi mumkin.

Auditorlik tashkiloti auditorlik faoliyatini amalga oshirish litsenziyasiga ega bo‘lgan yuridik shaxsdir.

Auditorlik tashkilotlari o‘z faoliyatini amalga oshirishda mustaqildir [3].

Auditorlik faoliyatini me‘yoriy tartibga solish tizimining shakllanishi va rivojlanishida professional jamoat tashkilotlari muhim o‘rin tutadi.

I. O‘zbekiston buxgalterlar va auditorlarining milliy assotsiatsiyasi (O‘BAMA) – buxgalterlar, auditorlar, ilmiy va pedagogik xodimlar, soliq-lar bo‘yicha maslahatchilarning respublika jamoat tashkiloti bo‘lib, o‘z a‘zolarini ular manfaatlari va maqsadlarining umumiyligi, hududiy yoki professional tamoyillar bo‘yicha birlashtiradi.

Assotsiatsiya O‘zbekiston Respublikasida buxgalterlar va auditorlar kasb malakasini rivojlantirish va ularni xalqaro standartlar talablariga moslashtirishni ta‘minlaydi. Shuningdek, buxgalterlar va auditorlarni profes-sional himoyalashda amaliy yordam ko‘rsatadi.

Assotsiatsiya buxgalteriya hisobi, auditorlik faoliyati, soliqqa tortish, xususiylashtirish, qimmatli qog‘ozlar bozori, korxonalar moliya-xo‘jalik faoliyatining tahlili va moliyaviy menejment bo‘yicha qonunchilik va me‘-yoriy hujjatlarni ishlab chiqishda ishtirok etadi. Shu bilan birga yuqorida sanab o‘tilgan masalalar bo‘yicha maslahatlar beradi va «hammasi buxgal-terlar uchun» nomli oylik bulletin, o‘quv, me‘yoriy hamda uslubiy adabi-yotlar nashr qiladi.

II. O‘zbekiston Auditorlar Palatasi (O‘AP) – malaka sertifikatiga ega mustaqil auditorlarni ixtiyoriy tarzda birlashtiruvchi, mustaqil notijorat ja-moat tashkiloti. Auditorlar Palatasining asosiy maqsadi auditorlarning pro-fessionallik darajasini rivojlantirish va qo‘llab-quvvatlashga yordam ko‘r-satish, o‘z a‘zolarining kasbga oid manfaatlari davlat va jamoat organ-larida himoya qilish hamda kasbga oid talablar bo‘yicha barcha o‘zgarishlar to‘g‘risidagi va axborot ta‘minoti bo‘yicha aloqa o‘rnatishdan iborat.

Auditorlar Palatasining asosiy vazifalariga quyidagilar kiradi:

- Ø audit sohasiga oid me‘yoriy hujjatlarni ishlab chiqishda ishtirok etish;
- Ø o‘quv dasturlarini hamda malakaviy imtihonlarni topshirish tartibini ishlab chiqish va tasdiqlash;
- Ø auditorlik malaka sertifikatini olish uchun da‘vogarlar uchun mala-kaviy imtihonlarni o‘tkazish;
- Ø auditorlarni tayyorlash va qayta tayyorlash bo‘yicha o‘quv mar-kazlari tashkil etish;
- Ø auditorlarni kasb axloqi kodeksi qoidalariga rioya qilishini nazorat qilish;
- Ø O‘zbekiston auditorlar palatasi a‘zolariga malakali auditorlarni jalb etish uchun xalqaro tashkilotlar va boshqa davlatimiz organlari bilan ham-korlik qilish;
- Ø O‘zbekiston Respublikasi auditorlarining boshqa davlatlar jamoat tashkilotlari tomonidan tan olinishiga erishish.

3. Auditorlik tashkilotining huquqlari, majburiyatlari va javobgarligi

Auditorlik tashkiloti mustaqil xo'jalik yurituvchi subyekt sifatida «Auditorlik faoliyati to'g'risida»gi Qonunning 6-moddasiga muvofiq quyidagi huquqlarga ega:

auditorlik tekshiruvi o'tkazish to'g'risida qaror qabul qilish uchun xo'jalik yurituvchi subyektning ta'sis hujjatlari hamda buxgalteriya hisobi va moliyaviy hisobot hujjatlari bilan oldindan tanishib chiqish;

auditorlik tekshiruvi o'tkazilayotganda xo'jalik yurituvchi subyekt amalga oshirayotgan moliya-xo'jalik faoliyati bilan bog'liq hujjatlarni to'liq hajmda olish, shuningdek ushbu hujjatlarda hisobga olingan har qanday mol-mulkning amalda mavjudligini hamda har qanday majburiyatlarning amaldagi holatini tekshirish;

auditorlik tekshiruvini o'tkazish davomida yuzaga kelgan masalalar bo'yicha xo'jalik yurituvchi subyektning moddiy javobgar shaxslaridan og'zaki va yozma tushuntirishlar olish hamda auditorlik tekshiruvi uchun zarur bo'lgan qo'shimcha ma'lumotlarni olish;

uchinchi shaxslar tomonidan yozma tasdiqlangan axborotni xo'jalik yurituvchi subyektdan olish;

ishonchli auditorlik xulosasini tuzish uchun zarur bo'lgan barcha axborot xo'jalik yurituvchi subyekt tomonidan taqdim etilmagan taqdirda auditorlik tekshiruvi o'tkazishdan bosh tortish;

auditorlik tekshiruvini o'tkazishda ishtirok etishga auditorlar va boshqa mutaxassisnlarni belgilangan tartibda jalb etish.

auditorlik tashkiloti qonun hujjatlariga muvofiq boshqa huquqlarga ham ega bo'lishi mumkin (3).

Auditorlik tekshiruvi o'tkazish to'g'risida qaror qabul qilish uchun xo'jalik yurituvchi subyektning ta'sis hujjatlari hamda buxgalteriya hisobi va moliyaviy hisobot hujjatlari bilan oldindan tanishib chiqadi.

Xo'jalik yurituvchi subyektning ta'sis hujjatlari ya'ni **ustavi va ta'sis shartnomasi** bilan tanishish auditorga bo'lg'usi mijozining yuridik maqomi, faoliyat turi, predmeti va ta'sischilari to'g'risida aniq tasavvurga ega bo'lish imkonini beradi. Bunda auditor korxonaning asosiy ustav faoliyati, ustavning qachon va qaysi davlat organida ro'yxatga olinganligi hamda notarial idora tomonidan tasdiqlanganligiga e'tibor berishi kerak. Shuningdek, ta'sis shartnomasiga muvofiq ta'sischilari kimlar, ularning yuridik maqomi, ustav kapitalidagi ishtiroki (ulushi), moliya-xo'jalik faoliyati bo'yicha huquq va majburiyatlari bilan tanishadi.

Buxgalteriya hisobi va moliyaviy hisobot hujjatlari bilan tanishish auditor uchun korxonada buxgalteriya hisobining qaysi shakli (memorial-order, jurnal-order, jadval-avtomatlashtirilgan va b.) qo'llanilishi, buxgalteriya apparatining hajmi va tuzilishi, buxgalteriya hisobini yuritish va hisobot tuzishning qay darajada me'yoriy ta'minlanganligi, umumiy moliyaviy ahvol va boshqalar to'g'risida dastlabki tasavvurga ega bo'lish imkonini beradi.

Auditorlik tekshiruvi o'tkazilayotgan xo'jalik yurituvchi subyekt amalga oshirayotgan moliya-xo'jalik faoliyati bilan bog'liq hujjatlarni to'liq hajmda olish, shuningdek ushbu hujjatlarda hisobga olingan har qanday mol-mulkning amalda mavjudligini hamda har qanday majburiyatlarning amaldagi holatini tekshirish.

Qonunda belgilangan ushbu huquqlar tekshiruv jarayonida zarur bo'lgan, mijoz-korxonaning moliya-xo'jalik faoliyati bilan bog'liq hujjatlarni hech qanday to'sqinliksiz to'liq hajmda olish imkonini beradi. Shuningdek, auditor ushbu hujjatlarda aks ettirilgan mol-mulklarning haqiqatda mavjudligini va majburiyatlar holatini tegishli usullar (inventarizatsiya qilish, qarama-qarshi tekshiruv va h. k.) bilan tekshirish huquqiga ega. Mijoz-korxona esa auditor talab qilgan barcha hujjatlarni to'liq hajmda taqdim etishi, mol-mulklar mavjudligi va majburiyatlar holatini tekshirishga zarur shart-sharoitlarni yaratib berishi lozim.

Auditorlik tekshiruvini o'tkazish davomida yuzaga kelgan masalalar bo'yicha xo'jalik yurituvchi subyektning moddiy javobgar shaxslaridan og'zaki va yozma tushuntirishlar olish hamda auditorlik tekshiruvi uchun zarur bo'lgan qo'shimcha ma'lumotlarni olish.

Auditor tekshiruv jarayonida aniqlangan xato-kamchiliklar, xususan kamchiliklar va ularning sabablari hamda moddiy javobgar shaxslardan yozma va og'zaki tushuntirish oladi. Shuningdek, auditorlik tekshiruvini boshlashdan oldin ham moddiy javobgar shaxslar (kassir, omborchi va b.)-dan belgilangan tartibda tilxat oladi.

Shu bilan birga auditor zarur hollarda uchinchi shaxslar tomonidan yozma tasdiqlangan axborotni xo'jalik yurituvchi subyektdan olishga ham haqli.

Ishonchli auditorlik xulosasi tuzishi uchun barcha axborotlar xo'jalik yurituvchi subyekt tomonidan taqdim etilmagan hollarda auditor tekshiruv o'tkazishdan bosh tortishi va bu holni №70-«**Auditorlik hisoboti va moliyaviy hisobot haqidagi auditorlik xulosasi**» nomli AFMS ga muvofiq «**Auditorlik tashkilotining auditorlik xulosasi tuzishdan voz kechish to'g'risidagi arizasi**» bilan rasmiylashtirishi mumkin.

Bulardan tashqari auditorlik tashkiloti zaruratdan kelib chiqib tekshiruvda ishtirok etishga boshqa auditorlar va mutaxassislarni ham belgilangan tartibda jalb etish huquqiga ega.

Auditorlik tashkiloti qonun hujjatlariga muvofiq boshqa huquqlarga ham ega bo'lishi mumkin.

Auditorlik tashkilotlarining majburiyatlari. Auditorlik tashkilotlarining majburiyatlari «Auditorlik faoliyati to'g'risida»gi Qonunning 7-moddasida belgilangan. Unda ta'kidlanishicha, **auditorlik tashkiloti auditorlik faoliyati bilangina shug'ullanishi mumkin.** Ushbu qonunning 3-moddasiga muvofiq **«auditorlik faoliyati deganda auditorlik tashkilotlarining auditorlik tekshiruvlarini o'tkazish va boshqa shu bilan bog'liq professional xizmatlar ko'rsatish borasidagi tadbirkorlik faoliyati tushuniladi»** [3].

Shuningdek, auditorlik tashkilotining zimmasiga quyidagi majburiyatlarni yuklatiladi:

auditorlik faoliyatini amalga oshirayotganida ushbu Qonun hamda boshqa qonun hujjatlarining talablariga rioya etishi;

auditorlik tekshiruvini o'tkazishga doir shartnoma tuzishdan oldin buyurtmachining talabiga binoan auditorlik faoliyatini o'tkazish huquqini beruvchi tegishli litsenziyani, auditor (auditorlar)ning malaka sertifikatini taqdim etishi;

xo'jalik yurituvchi subyektning so'roviga binoan auditorlik tekshiruvini o'tkazish bo'yicha qonun hujjatlarining talablari to'g'risidagi, auditorning e'tirozlari asoslanilgan qonun hujjatlarining normalari to'g'risidagi axborotni taqdim etishi;

auditorlik tekshiruvini amalga oshirishda olingan axborotlarning maxfiylikiga rioya etishi;

auditorlik hisobotida moliyaviy-xo'jalik operatsiyalarining qonuniyligi buzilishi faktlarini hamda ularni bartaraf etish yuzasidan takliflarni aks ettirishi;

xo'jalik yurituvchi subyektga uning mansabdor shaxslari va boshqa xodimlari zarar yetkazilganligini aniq tasdiqlab turgan faktlarni aniqlagan taqdirda bu haqda xo'jalik yurituvchi subyektning rahbariyatiga (mulkdoriga) ma'lum qilishi hamda auditorlik xulosasiga tegishli qaydni kiritishi shart. Zarur hollarda auditorlik tekshiruvining natijalarini ma'lum qilish uchun qonun hujjatlarida belgilangan tartibda qatnashchilarning (aksiyadorlarning) umumiy yig'ilishi chaqirilishini talab qilishi shart.

Auditorlik tashkiloti zimmasida qonun hujjatlariga muvofiq boshqa majburiyatlarni ham bo'lishi mumkin. [3]

Auditorlik tashkilotining javobgarligi. «Auditorlik faoliyati to‘g‘risidagi» Qonunning 8 moddasiga muvofiq auditorlik tashkilotlari auditorlik tekshiruvni buyurtmachilari, xo‘jalik yurituvchi subyekt va moliyaviy hisobotdan boshqa foydalanuvchilar oldida moliyaviy hisobot hamda xo‘jalik yurituvchi subyektning boshqa moliyaviy axboroti to‘g‘risida noto‘g‘ri yakundan iborat bo‘lgan auditorlik xulosasini tuzish oqibatida ularga yetkazilgan zarar uchun javobgar bo‘ladi.

Auditorlik tekshiruvini sifatsiz o‘tkazganlik yoki lozim darajada o‘tkazmaganlik oqibatida xo‘jalik yurituvchi subyektga va (yoki) auditorlik tekshiruvining buyurtmachisiga yetkazilgan zarar, shu jumladan boy berilgan foyda, qonun hujjatlarida belgilangan tartibda qoplanishi shart [3].

Shuningdek, auditorlik tashkilotining javobgarligi O‘zbekiston Respublikasi Fuqarolik Kodeksi 336 moddasiga muvofiq ikki taraflama shartnomani bajarmaslik oqibatida ham vujudga keladi. Unda ko‘rsatilishicha, agar ikki taraflama shartnomada bir taraf o‘zi javobgar bo‘lgan vaziyat tufayli uni bajarishi mumkin bo‘lmay qolsa, ikkinchi taraf, basharti qonunda yoki shartnomada boshqacha tartib nazarda tutilgan bo‘lmasa, shartnomadan voz kechishga va shartnomaning bajarilmasligi tufayli yetkazilgan zararni undirib olishga haqli.

Auditorlik faoliyatini amalga oshirish uchun litsenziya uni bergan davlat organi tomonidan quyidagi hollarda bekor qilinishi mumkin:

auditorlik tashkiloti litsenziyani bekor qilish to‘g‘risida ariza bilan murojaat qilganda;

litsenziya soxta hujjatlardan foydalanilgan holda olinganligi fakti aniqlanganda;

maxsus vakolatli davlat organining litsenziya berish to‘g‘risidagi qarori noqonuniyligi aniqlanganda;

agar auditorlik tashkiloti unga litsenziya berish to‘g‘risidagi qaror qabul qilingani haqida xabarnoma yuborilgan (topshirilgan) paytdan e‘tiboran uch oy muddat ichida maxsus vakolatli davlat organiga litsenziya berganlik uchun davlat boji to‘langanligini tasdiqlovchi hujjatni taqdim etmagan yoki litsenziya shartnomasini imzolamagan bo‘lsa.

Takrorlash uchun savollar

1. O'zbekistonda auditorlik faoliyati qanday me'yoriy tartibga solindi va uning qanday elementlari mavjud?
2. O'zbekiston Respublikasining «Auditorlik faoliyati to'g'risida»gi Qonunining mohiyati va uning ahamiyati qanday?
3. O'zbekiston Respublikasi Vazirlar Mahkamasining 365-sonli «Auditorlik faoliyatini takomillashtirish va auditorlik tekshirishlarining ahamiyatini oshirish to'g'risida»gi Qarori mohiyati va uning ahamiyati qanday?
4. O'zbekiston buxgalterlar va auditorlarining milliy assotsiatsiyasi (O'BAMA) va uning faoliyat yo'nalishlari to'g'risida nimalar bilasiz?
5. O'zbekiston Auditorlar Palatasi (O'AP) va uning faoliyati to'g'risida nimalar bilasiz?
6. Auditorlik faoliyatining qanday milliy standartlari mavjud?

IV bob. AUDITORLIK FAOLIYATINING TASHKILIY ASOSLARI

- 1 Majburiy auditorlik tekshiruvi.**
- 2. Tashabbus tarzidagi (ixtiyoriy) auditorlik tekshiruvi.**
- 3. Nazorat qiluvchi yoki huquqni muhofaza qiluvchi organlar tashabbusiga ko'ra audit o'tkazish xususiyatlari.**
- 4. Auditorlik tashkilotlarining professional xizmatlari.**

1. Majburiy auditorlik tekshiruvi

Auditorlik tekshiruvi qay tarzda o'tkazilishiga ko'ra **majburiy** va **tashabbus tarzidagi** (ixtiyoriy) auditorlik tekshiruvlarga bo'linadi. Shuningdek, auditorlik tekshiruvi nazorat qiluvchi yoki huquqni muhofaza qilish organlarining tashabbusiga ko'ra ham o'tkazilishi mumkin.

«Auditorlik faoliyati to'g'risida»gi Qonunga muvofiq faoliyat turiga ko'ra quyidagi iqtisodiy subyektlar har yili majburiy auditorlik tekshiruvidan o'tkazilishi kerak:

aksiyadorlik jamiyatlari;

banklar va boshqa kredit tashkilotlari;

sug'urta tashkilotlari;

investitsiya fondlari hamda yuridik va jismoniy shaxslarning mablag'larini jamlab turuvchi boshqa fondlar hamda ularning boshqaruv kompaniyalari;

manbalari yuridik va jismoniy shaxslarning ixtiyoriy badallari bo'lmish xayriya fondlari va boshqa ijtimoiy fondlar;

mablag'larning hosil bo'lish manbalari qonun hujjatlarida nazarda tutilgan, yuridik va jismoniy shaxslar tomonidan qilinadigan majburiy ajratmalar bo'lmish budjetdan tashqari fondlar;

ustav fondida davlatga tegishli ulush bo'lgan xo'jalik yurituvchi subyektlar. [3]

Agar xo'jalik yurituvchi subyekt hisobot yilidan keyingi yilning 1 mayigacha yillik moliyaviy hisobotini auditorlik tekshiruvidan o'tkazmagan va auditorlik xulosasiga ega bo'lmasa, u majburiy auditorlik tekshiruvi o'tkazilishidan bo'yin tovlagan hisoblanadi.

«Auditorlik faoliyati to'g'risida»gi Qonunning 10-moddasiga muvofiq majburiy auditorlik tekshiruvdan o'tkazilishi lozim bo'lgan barcha xo'jalik yurituvchi subyektlar oldingi yil uchun yillik moliyaviy hisobotlarini joriy yilning 1 mayigacha auditorlik tekshiruvdan o'tkazadilar. Auditorlik tekshiruvi yakunlanganidan so'ng xo'jalik yurituvchi subyekt auditorlik xulosasining belgilangan tartibda tasdiqlangan bir nusxaini 15 kun ichida tegishli soliq organlariga topshirishi lozim. Agar auditorlik xulosasining bunday nusxasini soliq organiga o'z vaqtida taqdim etilmasa, xo'jalik yurituvchi subyekt soliq organiga buning sababi ko'rsatilgan tushuntirish xati taqdim etadi.

Majburiy auditorlik tekshiruvdan bo'yin tovlagan xo'jalik yurituvchi subyektlarga soliq organi tomonidan jarima solinadi. Xo'jalik yurituvchi subyekt rahbari esa majburiy auditorlik tekshiruvdan bo'yin tovlaganligi uchun qonun hujjatlarida belgilangan tartibda javobgarlikka tortiladi. Undirilgan jarima **jarima solish to'g'risidagi qaror** topshirilgan kundan boshlab 10 kun ichida to'lanib, to'liq miqdorda respublika budjetiga o'tkaziladi. Agar jarima o'z vaqtida to'lanmasa, soliq qonunchiligiga muvofiq peniya hisoblangan holda so'zsiz undirib olinadi.

Jarima undirilishi xo'jalik yurituvchi subyektni majburiy auditorlik tekshiruvdan o'tishdan ozod qilmaydi.

Majburiy auditorlik tekshiruvdan bo'yin tovlaganligi uchun undiriladigan jarimalar stavkalari xo'jalik yurituvchi subyektlarning hisobot yili oxirida mahsulot (ish, xizmat)lar sotishdan olingan yalpi tushumining miqdoriga qarab eng kam oylik haqining 100 baravaridan 500 baravarigacha tabaqalashtirilgan.

Majburiy auditorlik tekshiruvdan bo'yin tovlaganlik uchun tabaqalashtirilgan jarima stavkalari:

Jarima miqdori	Bir yilda mahsulot (ish, xizmat)lar sotishdan olingan yalpi tushum miqdori (QQS bilan birga)
Eng kam oylik ish haqi miqdorining 100 baravari	Eng kam oylik ish haqi miqdorining 500 baravarigacha
Eng kam oylik ish haqi miqdorining 300 baravari	500 baravaridan 15 ming baravarigacha
Eng kam oylik ish haqi miqdorining 500 baravari	15 ming baravaridan ortiq

Jarima summasini hisoblash uchun jarima solish to'g'risida qaror chiqarilgan sanadagi eng kam oylik ish haqi miqdori asos qilib olinadi.

Budjetdan tashqari va xayriya jamg'armalarining amaldagi tushumlari (a'zolik badallarini ham qo'shgan holda) jarima hisoblashda asos bo'ladigan yalpi tushum hisoblanadi.

Xo‘jalik yurituvchi subyektlar jarima solish to‘g‘risidagi qaror ustidan qonun hujjatlarida belgilangan tartibda shikoyat qilishlari mumkin.

2. Tashabbus tarzidagi (ixtiyoriy) auditorlik tekshiruvi

«Auditorlik faoliyati to‘g‘risida»gi Qonunning 11-moddasiga muvofiq: «Tashabbus tarzidagi auditorlik tekshiruvi xo‘jalik yurituvchi subyektning yoki boshqa auditorlik tekshiruvi buyurtmachilarining qaroriga binonan, qonun hujjatlarida nazarda tutilgan tartibda o‘tkazilishi mumkin.

Tashabbus tarzidagi auditorlik tekshiruvining predmeti, muddatlari va boshqa shartlari auditorlik tekshiruvining buyurtmachisi bilan auditorlik tashkilotlari o‘rtasida tuziladigan **auditorlik tekshiruvini o‘tkazish to‘g‘risidagi shartnomada** belgilab qo‘yiladi» [3].

Tashabbus tarzidagi (ixtiyoriy) auditorlik tekshiruvi odatda xo‘jalik yurituvchi subyektning qaroriga ko‘ra o‘tkaziladi. Tashabbus tarzidagi auditorlik tekshiruvi o‘tkazishda xo‘jalik yurituvchi subyekt o‘z oldiga asosan quyidagilarni maqsad qilib qo‘yishi mumkin:

- Ø buxgalteriya hisobini tashkil etishning amaldagi qonunchilikka muvofiqligini aniqlash;

- Ø butun buxgalteriya hisobi tizimini yoki uning ayrim bo‘limlarining ahvolini nazorat va tahlil qilish;

- Ø buxgalteriya hisobi bo‘yicha ish yuritishni tashkil etish;

- Ø buxgalteriya hisobini tashkil etish, yuritish va hisobot tuzish ishlari-ning me‘yoriy ta‘minlanganligini aniqlash;

- Ø hisobni kompyuterlashtirishda qo‘llaniladigan vosita va uslublarni baholash;

- Ø soliq qonunchiligiga rioya qilinishi va soliqqa tortishga doir hisob-kitoblar ahvolini tekshirish va h. k.

Tashabbus tarzidagi auditorlik tekshiruvi har xil sabablarga ko‘ra o‘tkazilishi mumkin. Birinchidan, bozor iqtisodiyotiga o‘tish munosabati bilan xususiylashtirilgan va aksiyadorlik jamiyatlariga aylantirilgan ko‘p- lab sobiq davlat korxonalari maxsus idoraviy davlat nazorat organlari tomonidan tekshirilishi barham topdi. Shuningdek, mulkchilik va munosabatlarning yangi turlari hisob obe‘ktlariga aylandi. Ikkinchidan, mulk egalari, investorlar va aksiyadorlarning korxona moliya-xo‘jalik faoliyatining ahvoli to‘g‘risidagi xolis axborotlarni talab qilishlari. Shuningdek, buxgalter xodimlarining beqarorligi ya‘ni o‘zgarib (almashlanib) turishi, ular malakasining pastligi va boshqalar. Uchinchidan, iqtisodiyotning erkinlashtirilishi va islohotlarning chuqurlashtirilishi munosabati bilan me‘yoriy hujjatlarning tez-tez o‘zgarib turishi va yangilarining qabul qilinishi

va h. k. Bunday muammolar bilan to'qnashayotgan korxonalarda malakali auditorlik xizmatlariga ehtiyoj kuchayib, ularning rahbarlari mustaqil auditorlik tashkilotlariga yordam so'rab murojaat qilmoqdalar. Yuqorida ta'kidlanganidek, majburiy auditorlik tekshiruvi to'liq (kompleks) o'tkaziladi. Tashabbus tarzidagi ya'ni ixtiyoriy audit esa to'liq yoki qisman o'tkazilishi mumkin. Shuningdek, tashabbus tarzidagi auditda tekshiruvlar chuqurligi ham har xil bo'lishi mumkin. Masalan, hisob ma'lumotlarini dastlabki hujjatlardan boshlab to'la va yoppasiga tekshirish; dastlabki hisob ma'lumotlarini yoki faqat hisob registrlari va hisobotlardagi ma'lumotlarni tanlab tekshirish.

3. Nazorat qiluvchi yoki huquqni muhofaza qiluvchi organlar tashabbusiga ko'ra audit o'tkazish xususiyatlari

«Auditorlik faoliyati to'g'risida»gi Qonunning 15-moddasiga muvofiq auditorlik tekshiruvi nazorat qiluvchi yoki huquqni muhofaza qilish organlarining tashabbusiga ko'ra auditorlik tashkiloti tomonidan, ular o'rtasida xo'jalik yurituvchi subyektlarning moliya-xo'jalik faoliyatini auditorlik tekshiruvidan o'tkazish yuzasidan tuzilgan shartnomaga asosan o'tkaziladi (3).

Shuningdek, auditorlik tekshiruvini o'tkazish bo'yicha ishlarga haq to'lash auditorlik tekshiruvini belgilagan organ hisobidan amalga oshiriladi.

O'zbekiston Respublikasi protsessual qonunchiligiga muvofiq huquqni muhofaza qilish organlari (tergov organlari, sud va arbitraj sudi) xo'jalik yurituvchi subyektlarni auditorlik tekshiruvidan o'tkazishga topshiriq berishlari mumkin. Bunday topshiriq huquqni muhofaza qilish organlarida quyidagi shart-sharoitlar mavjud bo'lganida beriladi:

- Ø qo'zg'atilgan (qayta ko'rilayotgan) jinoiy ishlar;
- Ø fuqarolik ishini qabul qilish (qayta ko'rish);
- Ø arbitraj sudining idoraviy tasarrufidagi ishlar.

Huquqni muhofaza qilish organlari tomonidan beriladigan bunday topshiriqlar mazmuni jinoiy ish qo'zg'atish (qayta ko'rish), fuqarolik ishini qabul qilish (qayta ko'rish), arbitraj sudining idoraviy tasarrufidagi ishlar uchun asos bo'lgan holatlarga mos kelishi lozim. Bunday topshiriqlarga muvofiq o'tkaziladigan auditorlik tekshiruvlar muddati auditorlik tashkiloti bilan kelishilgan holda aniqlanib, odatda bir oydan oshmasligi lozim.

Auditorlik tekshiruvi o'tkazishga topshiriq bergan huquqni muhofaza qilish yoki nazorat qiluvchi organlar tekshiruv o'tkazish uchun zarur shart-sharoitlarni yaratishlari, zarur hollarda auditorlar va ular oila a'zolarining shaxsiy xavfsizliklarini ham ta'minlashi lozim. Shuningdek, oldin tekshirilgan xo'jalik yurituvchi subyekt faoliyati aynan bir xil asoslarga ko'ra ol-

dingi tekshiruvni o'tkazgan auditorlik tashkiloti tomonidan qayta tekshirishga ruxsat etilmaydi.

Nazorat qiluvchi yoki huquqni muhofaza qilish organlarining tashabbusiga ko'ra o'tkazilgan auditorlik tekshiruvlar jarayonida olingan ma'lumotlar faqat mazkur organlar ruxsati bilan va ular ruxsat qilgan hajmda oshkor qilinishi mumkin.

Huquqni muhofaza qilish organlarining tashabbusiga ko'ra o'tkazilgan tekshiruvlar natijalari bo'yicha tuzilgan auditorlik xulosasi O'zbekiston Respublikasi jinoyat-protsessual kodeksiga muvofiq tayinlangan sud-buxgalteriya ekspertizasi xulosasiga tenglashtiriladi.

Sud-buxgalteriya ekspertizasi ayrim o'ziga xos xususiyatlari bilan auditorlik tekshiruvlaridan tubdan farq qiladi. Ko'p hollarda ekspertiza ekspert muassasalarining maxsus xonalarida o'tkaziladi. Zarur hollarda ekspertiza o'tkazish joyi ekspert tomonidan, ekspertizani tayinlagan organ bilan kelishilgan holda aniqlanadi.

Xulosa tuzish uchun zarur bo'lgan dastlabki va yig'ma buxgalteriya hujjatlari, hisob registrlari va hisobot shakllari ekspertiza obektlari bo'lib hisoblanadi. Shuningdek, ekspertiza o'tkazish jarayonida taftish dalolatnomasi, ekspert xulosalari, ayblanuvchilar, jabrlanuvchilar va guvohlarning ko'rsatmalari va ishdagi boshqa materiallarda keltirilgan ma'lumotlardan ham foydalanish mumkin.

Sud-buxgalteriya ekspertizasini amalga oshirishda quyidagilarni aniqlashga doir masalalar hal etiladi:

Ø tovar-moddiy zaxiralar, pul mablag'larining kamomadi yoki oshiqcha chiqishi va moddiy zarar summalari bilan bog'liq ma'lumotlarning haqqoniyligi;

Ø tovar-moddiy zaxiralarni qabul qilish, saqlash, sotish va pul mablag'larining harakatiga doir muomalalarni rasmiylashtirishning to'g'ri-ligini;

Ø moliya-xo'jalik faoliyatiga doir muomalalarni hujjatlarda aks ettirishning buxgalteriya hisobi xalqaro va milliy standartlari hamda boshqa tegishli me'yoriy hujjatlarga muvofiqligi;

Ø tergov olib borilayotgan ishga aloqador shaxslar ko'rsatmalarining buxgalteriya hisobi ma'lumotlariga muvofiqligi;

Ø materiallar, tayyor mahsulotlar, tovarlar va pul mablag'larini kirimi, chiqimi hamda hisobdan o'chirilishining hujjatlar bilan asoslanganligi; hisobga olinmay qolgan mahsulotlar hajmi va qiymatini texnologlar, tovarshunoslar va boshqa mutaxassislar xulosalarini hisobga olgan holda aniqlash;

Ø fuqarolik sudlov ishlari tartibida hal etiladigan da'volarga doir sum-malar miqdorining hujjatlar bilan asoslanganligi;

Ø tovar-moddiy zaxiralar va pul mablag'lari kamomadi yoki oshiqcha chiqishi vujudga kelgan davrda moddiy javobgar hisoblangan shaxslar hamda ekspertiza jarayonida buxgalteriya hisobi va nazorat talablariga rioya qilinmaganligi aniqlanganda, buning uchun mas'ul shaxslar;

Ø moddiy zarar yetkazilishiga olib kelgan yoki uning o'z vaqtida aniqlanishiga to'sqinlik qilgan, buxgalteriya hisobi va nazorat tizimining kam-chiliklari.

4. Auditorlik tashkilotlarining professional xizmatlari

Auditorlik tashkilotlari majburiy va tashabbus tarzidagi (ixtiyoriy) auditorlik tekshiruvlaridan tashqari, O'zbekiston Respublikasi «Auditorlik faoliyati to'g'risida»gi Qonuni va N 90-«Auditorlik tashkilotlarining professional xizmatlari» nomli auditorlik faoliyati milliy standarti(AFMS)da ko'rsatilgan, istalgan professional xizmatlarni ko'rsatishlari mumkin. Bunday xizmatlarga quyidagilar kiradi:

- a) buxgalteriya hisobini yo'lga qo'yish, qayta tiklash va yuritish;
- b) moliyaviy hisobotni tuzish;
- v) milliy moliyaviy hisobotni buxgalteriya hisobi xalqaro standartlari-ga o'tkazish;
- g) xo'jalik yurituvchi subyektlarning moliya-xo'jalik faoliyatini tahlil qilish;
- d) buxgalteriya hisobi, soliq solish, rejalashtirish, menedjment va mo-liya-xo'jalik faoliyatining boshqa masalalari yuzasidan konsalting xizmati;
- e) soliqlar va boshqa majburiy to'lovlar bo'yicha hisob-kitoblar va deklaratsiyalarni tuzish;
- j) auditorlik tashkilotlari auditorlik faoliyatining milliy standartlarida nazarda tutilgan boshqa professional xizmatlarni ham ko'rsatishlari mum-kin [3].

Ushbu keltirilgan professional xizmatlar ro'yxati kengaytirilishi va to'ldirilishi mumkin, ammo hozirgi ko'rinishda ham auditorlik tashkilotlari tomonidan taklif qilinadigan xizmatlarning qanchalik xilma-xil ekanligini ko'rsatmoqda.

Auditorlik tashkiloti yuqori sifatli professional xizmat ko'rsatishga erishishi uchun o'z faoliyatini shunday tashkil etishi kerakki, uning ish bajarish yoki xizmat ko'rsatishda qatnashayotgan xodimlari quyidagi talablarga javob berishi lozim:

Ø halollik va haqqoniylik;

- Ø professional kompetentlik va zarur tajriba hamda malakaga egalik;
- Ø professional axloq normalariga rioya qilish va belgilangan standartlar (shu jumladan korxonadagi ham) talablarini bajarish;
- Ø o'z professional majburiyatlarini bajarish chog'ida xodimlarga ma'lum bo'lgan axborotlarni maxfiy (sir) tutish prinsipiga rioya qilish va hokazo.

Mijoz-korxona rahbariyati shartnoma asosida professional xizmatlar ko'rsatayotgan auditorlar faoliyati ustidan joriy nazorat o'rnatishi va ko'rsatiladigan xizmatlar sifatiga ta'sir etuvchi muammolar yuzaga kelganda ularga ma'lum qilishi mumkin.

Ta'kidlash joizki, odatda, buyurtmachi auditorlik tashkilotiga murojaat qilganida bitta emas, balki bir necha xizmatni olishni xohlaydi. Shuning uchun ayrim xizmat turlarini alohida ko'rib chiqamiz.

a) buxgalteriya hisobini yo'lga qo'yish, qayta tiklash va yuritish.
Buxgalteriya hisobini yo'lga qo'yish xizmati ko'plab tadbirlarni va avvalo uzoq muddatli hisob siyosatini aniqlash, buxgalterlik hisobining shaklini tanlash, texnik vositalar majmuini tanlash, buxgalterlik xizmatining tuzulmasini shakllantirish, hujjatlar aylanish grafigini va buxgalter xodimlarning xizmat vazifalarini ishlab chiqish va boshqalarni o'z ichiga oladi. Ushbu tadbirlarni o'tkazish natijasida buyurtmachi korxonada buxgalteriya hisobini tashkil etish to'g'risida qaror qabul qilinadi.

Mazkur xizmat turining o'zi bir martalik xususiyatga ega bo'lib, yangidan tashkil etilayotgan korxonalarda alohida auditorlik tashkilotlari tomonidan buxgalteriya (moliyaviy, boshqaruv) hisobini tashkil etish texnologiyasiga talab juda katta. Buxgalteriya hisobini yo'lga qo'yish bo'yicha ko'rsatiladigan professional xizmatning davomi sifatida auditorlik tashkiloti mijoz-korxona buxgalteriyasi uchun bo'lim buxgalterlaridan tortib to bosh buxgalter va moliya ishlari bo'yicha xodimlarni tanlashi va o'qitib berishi ham mumkin.

Buxgalteriya hisobini qayta tiklash xizmati ham ma'lum davr ichida bajariladi va bir martalik xususiyatga ega.

Hisobni qayta tiklash – ancha murakkab ish bo'lib, u auditorlik tashkilotining eng malakali mutaxassisleri tomonidan amalga oshiriladi.

O'zbekiston Respublikasi «Buxgalteriya hisobi to'g'risida»gi Qonunning 7- moddasiga muvofiq **o'zining buxgalteriya xizmatiga ega bo'lmagan tashkilotda buxgalteriya hisobi shartnoma asosida ixtisoslashtirilgan buxgalteriya markazi yoki tarkibiga buxgalteriya subyekt ham kiradigan xo'jalik birlashmasining hisobga olish bo'limi tomonidan amalga oshiriladi [2].** Shu munosabat bilan auditorlik tashkilotlari

bunday ixtisoslashtirilgan tashkilot rolini muvaffaqiyat bilan bajarishlari mumkin.

Auditorlik tashkiloti o'z mijoziga hisob yuritishi uchun hisob siyosatini ishlab beradi, buxgalterlik hisobining ishchi schyotlar rejasini tuzadi, analitik schyotlar va hisob registrlarining tarkibini loyihalashtiradi, hisob yuritish shaklini tavsiya etadi.

Agar mijoz-korxona professional xizmatlar uchun shartnoma tuzilayotgan paytda zarur tashkiliy texnikalar – kompyuterlar, printerlar, aloqa vositalariga ega bo'lmasa, u holda auditorlik tashkiloti xodimlari o'z mijoz uchun qulay texnik vositalarni tanlash bo'yicha tavsiya berishi yoki tanlab, o'rnatib va dastur ta'minotini tuzib berishi hamda ma'lumotlar bazasini to'ldirishga doir ishlarni bajarishi mumkin.

Auditorlik tashkilotining xodimi (xodimlari) mijoz xohishiga ko'ra bevosita buyurtmachining ish joyida ishlab, u (buyurtmachi) auditorlarni zarur uskunalar bilan ta'minlash, ish joyini tashkil etish va boshqa majburiyatlarni o'z zimmasiga oladi. Agar mijoz-korxona tashkiliy texnikalarni sotib olish uchun yetarli mablag'ga ega bo'lmasa yoki uni sotib olishni maqsadga muvofiq emas deb hisoblasa hamda auditorlik tashkiloti xodimlari mijozning ish joyida ishlashlari uchun shart-sharoitlar bo'lmasa, u holda buyurtmachi dastlabki hujjatlarni o'z vaqtida taqdim etish bo'yicha majburiyatlarni to'liq zimmasiga oladi. Dastlabki hujjatlarni auditorlik tashkilotiga yetkazib berish, hujjatlarning saqlanishini ta'minlash, kompyuter yordamida hujjatlarga ishlov berish, analitik va sintetik hisob registrlarini yuritish, dastlabki hujjatlar va tuzulgan buxgalteriya hisobi registrlarini mijozga yetkazib berish va boshqalarga doir ishlarni auditorlik tashkiloti o'z zimmasiga oladi.

Hisob yuritish hisobning barcha turlari va uchastkalari (to'liq hisob yuritish) kabi, hisobning alohida uchastkalari va bo'limlari bo'yicha ham (moddiy boyliklar harakatini hisobga olish – agar buyurtmachining ombori uning markaziy ofisidan uzoqda joylashgan bo'lsa; mehnatga haq to'lash bo'yicha hisob-kitoblar va boshqalar bo'yicha) amalga oshirilishi mumkin.

Ushbu professional xizmat bayonidan ko'rinib turibdiki, buyurtmachi-korxonada, buxgalteriya xizmati yo'q, natijada hisobot tuzish, soliq deklaratsiyalarini to'lg'azish, buxgalteriya hisobotlari va soliq deklaratsiyalarini davlat soliq inspeksiyasi (DSI) va boshqa muassasalarda himoya qilishni topshirish mumkin bo'lgan malakali xodimi ham yo'q. Shuning uchun qoidaga ko'ra, mijoz-korxona buxgalterlik (moliyaviy) hisobotni tuzish, buxgalterlik (moliyaviy) hisobotlar va soliq deklaratsiyalarini davlat soliq inspeksiyasi (DSI) da himoya qilish kabi xizmat turlarini ham shartnomaga kiritishi mumkin.

b) moliyaviy hisobotni tuzish. Professional xizmatning ushbu turi, asosan ikki xil bo'lishi mumkin. Birinchidan, auditorlik tashkiloti tomonidan buxgalterlik hisobini yuritishga doir bajarilgan ishlar majmuining yakunida hisobot ham tuzib berilishi mumkin. Ikkinchi holatda auditorlik tashkilotining mustaqil ishi sifatida ya'ni buyurtmachi tomonidan taqdim etilgan buxgalterlik registrlarining ma'lumotlari asosida faqatgina hisobotning o'zi tuzib berilishi ham mumkin.

Auditorlik tashkilotlar mijoz-korxonaga buxgalterlik (moliyaviy) hisobotni tuzib berish bilan birga budjetdan tashqari fondlar va statistika organlariga topshiriladigan hisobotlarni tuzish bo'yicha ham xizmat ko'rsatishi mumkin.

v) milliy moliyaviy hisobotni buxgalteriya hisobi xalqaro standartlariga o'tkazish.

Milliy iqtisodiyotga xorijiy investitsiyalarni jalb etish iqtisodiyotni erkinlashtirish va islohotlarni chuqurlashtirishning muhim belgilaridan biri hisoblanadi. Bu ishni muvaffaqiyatli amalga oshirish uchun milliy korxonalarimiz moliyaviy hisobotlarini xorijiy investorlar «o'qiy oladigan til»ga – moliyaviy hisobotning xalqaro standartlari (MHXS) ga yoki investor faoliyat ko'rsatayotgan mamlakatdagi umum qabul qilingan hisob prinsiplari (masalan, GAAP tizimi)ga o'tkazish zarur. Buning uchun auditor MHXS yoki investor mamlakatidagi GAAP tizimini, ularning xususiyatlarini va bizning milliy moliyaviy hisobotlarimiz bilan qiyosiy tahlilini chuqur bilishi zarur.

Milliy iqtisodiyotimizga investitsiyalarni jalb qilishdan maqsad faqat o'zaro manfaatlarni qondirish emas, balki investorning investitsiya obyekti hisoblangan korxona faoliyatiga ta'sir ko'rsatadigan, o'zaro munosabatlarni o'rnatishdan iborat.

Nazorat o'rnatish yoki muhim ta'sir ko'rsatish uchun qilingan investitsiyalar hisobi, faqat birgina maqsadni - qo'shimcha daromad olishni ko'zlab qilingan investitsiyalar hisobidan farq qiladi. Bunday tafovutning negizida investor korxona va investitsiya oluvchi korxona o'rtasidagi o'zaro munosabatlar yotadi.

Moliyaviy hisobotning xalqaro standartlari (MHXS) tizimida har xil moliyaviy qo'yilmalarni investor tomonidan hisobga olish tartibini belgilaydigan bir qancha standartlar mavjud. №25-“Investitsiyalar hisobi” MHXS, №27-“Umumlashtirilgan moliyaviy hisobot va sho'ba kompaniyalarga qilingan investitsiyalar hisobi” MHXS, №28-“Birlashgan kompaniyalarga qilingan investitsiyalar hisobi” MHXS, №31-“Hamkorlikdagi faoliyatda ishtirok etish to'g'risidagi moliyaviy hisobot” MHXS, №32-

“Moliyaviy dastaklar: axborotlarni bayon qilish va taqdim etish” MHXS, №39-“Moliyaviy dastaklar: tan olish va baholash” MHXM shular jumlasidandir.

g) xo‘jalik yurituvchi subyektlarning moliya-xo‘jalik faoliyatini tahlil qilish masalalariga so‘ngi yillarda talab kuchaymoqda. Bu shu bilan bog‘liqki, bir necha yillar bozor iqtisodiyoti sharoitida faoliyat ko‘rsatayotgan korxonalar, o‘zlarining moliyaviy ahvoliga baho berish, iqtisodiy barqarorlikka erishish va mahsulot (ish, xizmat) larning qaysi turi eng ko‘p daromad (yoki zarar) keltirishi va shu kabilarni bilishni istaydilar. Ko‘pchilik korxonalar (xususan, ko‘pchiligi aksiyadorlik jamiyatlariga, qishloq xo‘jalik kooperativlari (shirkat xo‘jaliklari) ga aylantirilgan sobiq davlat (yoki jamoa korxonalari)) iqtisodiy nochor va bankrotlik holatida. Aksariyat korxonalarning iqtisodiy xizmat xodimlari bozor iqtisodiyoti sharoitida moliyaviy ahvolni, korxona balansining likvidligi va to‘lov layoqatini tahlil qilish hamda moliya-xo‘jalik faoliyatini tahlil qilish bilan bog‘liq usullarni bilmaydilar, biznes-rejalar tuzish tajribasiga ega emas.

d) buxgalteriya hisobi, soliqqa tortish, rejalashtirish, menejment va moliya-xo‘jalik faoliyatining boshqa masalalari yuzasidan konsalting xizmati. Ushbu masalalarga doir professional xizmatlar: soliqqa tortish bo‘yicha tushuntirishlar (yozma va og‘zaki shaklda) tayyorlash, soliq qonunchiligini buzganlik uchun jarima hisob-kitobi hamda jarima undirishning to‘g‘riligini (yoki noto‘g‘riligini) asoslash, dastlabki hisobni tashkil etish, mijozning boshqa xo‘jalik yurituvchi subyektlar bilan tuziladigan xo‘jalik shartnomalari (bitimlari)ni takomillashtirish kabi ishlarni o‘z ichiga oladi.

Hozirgi bozor kon‘yunkturasidan foydalanib tezroq boylik orttirishni o‘ylamasdan, korxonani uzoq yillar davomida muhim va barqaror rivojlantirishni maqsad qilib qo‘ygan tadbirkorlar yangidan tuzayotgan shartnomalari va bitimlarini oldindan ekspertiza qildirishdan manfaatdordirlar.

Amalda majburiy auditorlik tekshiruvi, ko‘pincha, yillik buxgalterlik (moliyaviy) hisobotlar tuzilib, tasdiqlanib va hatto tegishli organlarga topshirilganidan so‘ng o‘tkaziladi. Qoidaga ko‘ra ularga hamda tekshiruv o‘tkazilayotgan davrga tegishli hisob registrlariga ham tuzatish kiritish mumkin emas.

Shuning uchun hozirgi paytda professional xizmatlarning yuqorida qayd qilingan turlari bo‘yicha konsalting xizmatiga talab oshmoqda. Agar mijoz-korxonalar buxgalterlik (moliyaviy) hisobotlarini topshirmasdan burun kansalting xizmati bo‘yicha auditorlik tashkilotiga murojaat qilsa, yo‘l qo‘yilib kelayotgan xato-kamchiliklarni o‘z vaqtida bartaraf qilib,

qabul qilingan hisob siyosatidan chetga chiqmasliklari mumkin.

e) soliqlar va boshqa majburiy to'lovlar bo'yicha hisob-kitoblar, hisobotlar va deklaratsiyalarni tuzish, ularni soliq inspeksiyasiga hamda boshqa tegishli organlarga topshirish ko'p hollarda buxgalter uchun noxush jarayon sifatida kechadi.

Bunga sabab bir tomondan, mazkur ishning murakkabligi bo'lsa, ikkinchidan, hisobot va deklaratsiya topshiruvchi buxgalterning vaqtini oladigan navbat kutish hamda ayrim soliq xodimlarining muomalaga layoqatsizligi va shu kabilar.

Bundan tashqari, ma'lumki, agar davlat statistika organlari va budjetdan tashqari fondlarga (bandlik xizmati va h. k) tegishli hisobot shakllari topshirilganligi to'g'risida buxgalterlik (moliyaviy) hisobot muqovasiga belgi qo'yilmagan bo'lsa, uni soliq inspeksiyasi qabul qilmaydi.

Bunday barcha ishlarni, ya'ni soliqlar va boshqa majburiy to'lovlar bo'yicha hisob-kitoblar, hisobotlar va deklaratsiyalarni tuzish hamda tegishli organlarga topshirishni auditorlik tashkiloti to'liq o'z zimmasiga oladi.

Shuningdek, auditorlik tashkiloti soliq inspeksiyasining tekshiruv dalolatnomalarini ham o'rganib, agar nohaq kamchiliklar ko'rsatilgan bo'lsa, ular bo'yicha e'tiroz xati tayyorlashi mumkin.

Hisobotlarni muvaffaqiyatli topshirish va himoya qilish, auditorlik tashkiloti hisobotlarni tuzishga doir ishlarni malakali va sifatli bajarganligidan dalolat beradi hamda professional xizmat bozorida uning obro'sini oshiradi.

j) auditorlik tashkiloti auditorlik faoliyati bilan bog'liq bo'lgan tadqiqotlar, ma'ruzalar, seminarlar, amaliy mashg'ulotlar va boshqa shakldagi tadbirlar ham o'tkazishi mumkin. Bu maqsadda auditorlik tashkiloti davlat soliq inspeksiyasi, Moliya vazirligi va boshqa mutasaddi idoralardan tajribali uslubiyotchi va amaliyotchi xodimlarni hamda oliy o'quv yurtlaridan yetakchi professor-o'qituvchilarni taklif etishi mumkin.

Bu toifa xizmatlarning buxgalterlarni o'qitish bilan bog'liq boshqa xizmatlardan farqi, u seminar ishtirokchilaridan ma'lum malaka talab qiladi.

Auditorlik tashkiloti xodimlari ma'ruza va seminar ishtirokchilariga fuqarolik, soliq va boshqa qonunchiliklarda ro'y bergan o'zgarishlarni, buxgalterlik hisobini yuritishga doir me'yoriy hujjatlar(buxgalteriya hisobi va hisobotining xalqaro hamda milliy standartlari, nizomlar, qarorlar, yo'riqnomalar va boshqalar)ni sharhlab beradilar. Shuningdek, bunday tadbirlarda hisob yuritish va hisobot tuzishda ko'p sodir bo'ladigan xatolar

muhokama qilinadi va seminar ishtirokchilarining savollariga javob beradilar.

Yuqorida keltirilgan professional xizmatlardan tashqari auditorlik tashkiloti belgilangan tartibda buxgalteriya hisobi, audit, moliya-xo'jalik faoliyati tahlili, soliqqa tortish bo'yicha o'quv qo'llanmalar va o'quv-uslubiy materiallar tayyorlashi hamda chop ettirishi mumkin. Bu tarzda xizmatlar, odatda, mazkur masalalar bo'yicha bosmaxona, uslubiy tavsiyalar va boshqa ommabop adabiyotlarni ishlab chiqaradigan mualliflar hamda tahririyat jamoasiga ega yirik auditorlik tashkilotlari tomonidan bajariladi.

Shuningdek, auditorlik tashkiloti mijoz-korxonalariga davriy nashr adabiyotlari: «Soliq to'lovchining jurnali», «Soliq va bojxona xabarlarini», «Xo'jalik huquqi», «O'zbekiston iqtisodiy axborotnomasi» va boshqalarga obuna bo'lishdan tortib, to kompyuter uchun «huquq tizimi» va h. k. ma'lumotlarga bo'lgan qo'llanmalarining maqbul to'plamini tanlash bo'yicha maslahatlar ham berishi mumkin.

Auditorlik tashkilotlari faoliyatlarining istiqbolli yo'nalishlaridan biri –buxgalterlik hisobni kompyuterlashtirish hisoblanadi. Bu eng avvalo:

Ø dastur ta'minoti bozoridagi mavjud dastur vositalaridan kompyuterlashtirish uchun zarur bo'lgan, tatbiq qilinadigan dasturlar paketini tanlash va ularni mijoz-korxona sharoitiga moslashtirish;

Ø hisobni kompyuterlashtirish bo'yicha tatbiq qilinadigan dasturlarni ishlab chiqish yoki ishlab chiqishda ishtirok etish (maslahat berish, masalani shakllantirish, test o'tkazish va h. k);

Ø buyurtmachiga tatbiq qilinadigan dasturlar paketini joriy qilish va h. k.

Takrorlash uchun savollar

1. Qanday auditorlik tekshiruvini majburiy deyiladi?
2. Qanday auditorlik tekshiruvini tashabbus tarzidagi (ixtiyoriy) auditorlik tekshiruvini deyiladi?
3. Qaysi holatlarda nazorat qiluvchi yoki huquqni muhofaza qiluvchi organlar tashabbusiga ko'ra audit o'tkaziladi?
4. Operatsion audit nima?
5. Muvofiqlik auditi nima?
6. Moliyaviy hisobot auditi nima?
7. Ichki va tashqi audit nima hamda ular o'rtasidagi o'zaro qanday farqli va o'xshash jihatlar mavjud?
8. Auditorlik tashkilotlarining qanday professional xizmatlari mavjud?

V bob. AUDITORLIK KASBIGA MALAKAVIY VA AXLOQIY TALABLAR

- 1. Auditorlik kasbiga malakaviy talablar va auditorlik faoliyatini litsenziyalash.**
- 2. Auditorlik tashkiloti va auditorlarning mustaqilligi.**
- 3. Auditor axloqi (etikasi).**
- 4. Auditor ishlarining sifatini nazorat qilish.**

1. Auditorlik kasbiga malakaviy talablar va auditorlik faoliyatini litsenziyalash

Auditorlarning yuqori darajadagi kasb mahorati o'tkaziladigan auditorlik tekshiruvlar va professional xizmatlar eng yuqori darajada amalga oshirilishining garovi hisoblanadi.

Aynan mana shuning uchun ham Moliya vazirligi tomonidan auditorlik faoliyati bilan shug'ullanishga yuqori talablar o'rnatilgan.

Auditorlik kasbining mahorat darajasiga qo'yiladigan asosiy talablar O'zbekiston Respublikasi vazirlar Mahkamasining 2000-yil 22-sentabridagi 365-sonli «Auditorlik faoliyatini takomillashtirish va auditorlik tekshirishlarining ahamiyatini oshirish to'g'risida»gi Qarorida belgilangan.

Auditorlik malaka sertifikatiga ega bo'lish uchun da'vogarlar O'zbekiston Respublikasi Moliya vazirligi tomonidan 2000-yil 28-avgustda 17-17/534-sonli buyruq bilan tasdiqlangan «Auditorlarni tayyorlash va sertifikatsiyalash dasturi» va 2000-yil 25-sentyabrda 68-sonli buyruq bilan tasdiqlangan «Auditor malaka sertifikatini berish tartibi to'g'risida»gi Nizomga muvofiq 240 soatlik kursni o'qishi va imtihon topshirishlari kerak.

Auditorlik faoliyatini litsenziyalash – bu audit sohasidagi qonunchilikka rioya qilinishi ustidan davlat nazorati o'rnatish uslubidir. O'zbekiston Respublikasi Vazirlar Mahkamasining nomi yuqorida qayd etilgan 365-sonli qaroriga muvofiq «Auditorlik faoliyatini amalga oshirish uchun auditorlik tashkilotlariga litsenziya berish to'g'risida»gi NIZOM tasdiqlangan (3-ilovasi).

Ushbu Nizomga muvofiq O'zbekiston Respublikasi hududida auditorlik faoliyati bilan auditorlik faoliyatini amalga oshirish uchun maxsus ruxsatnoma (litsenziya) mavjud bo'lgan taqdirdagina amalga oshiriladi. Audi-

torlik tashkilotlarining professional xizmatlari esa bundan mustasno. Auditorlik faoliyatini litsenziyalash Moliya vazirligi tomonidan amalga oshiriladi.

Auditorlik faoliyatini amalga oshirish uchun litsenziya berish, litsenziya berishni rad etish, litsenziyaning amal qilish muddatini to'xtatish, bekor qilish, to'xtatib turish yoki amal qilishini tiklash to'g'risidagi qaror Moliya vazirligining buyrug'i bilan rasmiylashtiriladi.

Auditorlik tashkilotlari litsenziya olish uchun Moliya vazirligiga taqdim qiladigan arizaga quyidagi hujjatlarni ilova qiladilar:

1. Ta'sis hujjatlarining (ustav, ta'sis shartnomasi) notarial idora tomonidan tasdiqlangan nusxalari va O'zbekiston Respublikasi Adliya vazirligida davlat ro'yxatidan o'tkazilganligi to'g'risida guvohnoma.
2. Kamida ikki auditor malaka sertifikatlarining tasdiqlangan nusxalari.
3. Soliq to'lovchining identifikatsiya raqami (STIR-INN) berilganligi to'g'risida Soliq organi tomonidan berilgan ma'lumotnoma;
4. Arizani ko'rib chiqish uchun yig'im to'langanligini tasdiqlovchi bankning to'lov hujjati.

Ushbu hujjatlar bir nusxada taqdim etiladi va bulardan boshqa hujjatlarni talab etilishiga yo'l qo'yilmaydi.

Auditorlik tashkiloti topshirgan ariza va boshqa zarur hujjatlar litsenziyalovchi organ tomonidan 15 kun ichida ko'rib chiqilib, litsenziya berish yoki litsenziya berishni rad etish to'g'risida qaror qabul qilinishi lozim. Hujjatlar litsenziyalovchi organlar tomonidan ko'rib chiqilganligi uchun auditorlik tashkiloti eng kam ish haqining (to'lov kunidagi) ikki baravari miqdorida yig'im to'lanadi.

Auditorlik faoliyatini amalga oshirish uchun berilgan litsenziyaning amal qilish muddati berilgan sanadan boshlab 5 yil. Litsenziya 5 yildan kam muddatga faqat auditorlik tashkilotining arizasiga ko'ra berilishi mumkin. Litsenziya yagona (standart) shaklda beriladi (ilova, _ betdagi namunaga qarang).

Litsenziyalovchi organ litsenziya berish yoki litsenziya berishni rad etish to'g'risida qaror qabul qilingandan so'ng uch kun mobaynida bu haqda auditorlik tashkilotiga bildirish xati yuborishi kerak.

Litsenziya berish to'g'risidagi bildirish xati litsenziya bitimi loyihasi ilova qilingan holda yozma shaklda auditorlik tashkilotiga yuborilib (topshirilib), unda davlat boji to'lanadigan bank rekvizitlari va to'lash muddati ko'rsatiladi. Litsenziya uchun davlat boji eng kam ish haqining to'rt baravari miqdorida undiriladi va respublika budjetiga o'tkaziladi.

Litsenziya berish auditorlik tashkiloti tomonidan davlat boji to'langanligini tasdiqlovchi hujjat taqdim etilgan taqdirda va litsenziya bitimi imzolanganidan so'ng amalga oshiriladi.

Litsenziyaning asli auditorlik tashkilotiga beriladi, nusxasi belgilangan tartibda litsenziyalovchi organda saqlanadi.

Auditorlik tashkilotiga litsenziya berish litsenziyalovchi organ tomonidan quyidagi hollarda rad etilishi mumkin:

- auditorlik tashkiloti tomonidan zarur darajada rasmiylashtirilmagan hujjatlar taqdim etilganda;

- taqdim etilgan hujjatlarda ishonchsiz yoki chalkash ma'lumotlar bo'lganda;

- auditorlik tashkilotining litsenziya talablari va shartlariga nomuvofiqligi.

Litsenziya berishni rad etish uchun asos bo'lgan sabablarni bartaraf qilish uchun auditorlik tashkilotiga ko'pi bilan 15 kun muddat beriladi.

Kamchiliklar bartaraf qilinganidan so'ng hujjatlar qayta ko'rib chiqilishi mumkin. Hujjatlarni qayta ko'rib chiqish litsenziyalovchi organ tomonidan auditorlik tashkilotining arizasi va unga ilova qilgan barcha zarur hujjatlari olingan kundan boshlab 10 kun mobaynida amalga oshiriladi. Hujjatlarni qayta ko'rib chiqish uchun yig'im undirilmaydi.

Auditorlik tashkiloti litsenziyaning amal qilish muddati tugashidan ikki oy oldin litsenziyalovchi organga litsenziyaning amal qilish muddatini uzaytirish to'g'risida ariza taqdim etadi. Arizaga quyidagi hujjatlar ilova qilinishi lozim:

- ta'sis hujjatlarining notarial idora tomonidan tasdiqlangan nusxalari (litsenziyaning amal qilish muddatini uzaytirish to'g'risida ariza berilgan sanada ularga o'zgartirishlar kiritilgan taqdirda);

- auditorlik tashkiloti tarkibidagi auditorlik tekshiruvlarini amalga oshiruvchi auditorlar to'g'risidagi ma'lumotlar;

- moliyaviy holati to'g'risida belgilangan shakldagi ma'lumotnoma;

- arizani qayta ko'rib chiqish uchun yig'im to'langanligini tasdiqlovchi hujjat.

Litsenziyaning amal qilish muddatini uzaytirish to'g'risidagi arizani ko'rib chiqish uchun auditorlik tashkiloti tomonidan eng kam ish haqining bir baravari miqdorida yig'im to'lanadi. Litsenziyaning amal qilish muddatini uzaytirish yoki uzaytirishni rad etish to'g'risidagi qaror auditorlik tashkiloti ariza topshirgan kundan boshlab o'n kun ichida qabul qilinishi lozim. Litsenziyaning amal qilish muddati tegishli davlat boji to'langan holda 5 yilgacha muddatga uzaytirilishi mumkin. Bu ish auditorlik tash-

kiloti davlat boji to'laganligi to'g'risidagi hujjatni taqdim etgandan so'ng 3 kun ichida amalga oshirilishi lozim.

Auditorlik tashkiloti tomonidan litsenziya bitimining talablari va shartlariga rioya qilinganda litsenziyaning amal qilish muddatini uzaytirish oldingi berilgan litsenziya blankasiga maxsus belgi qo'yish yo'li bilan amalga oshiriladi. Agar litsenziyaning amal qilishi ariza berilgan sanada yoki ariza ko'rib chiqilayotgan davrda qonun hujjatlariga muvofiq to'xtatib qo'yilgan bo'lsa, litsenziyaning amal qilish muddati uzaytirilmaydi.

Auditorlik tashkiloti qayta tuzilgan, uning nomi yoki o'rni o'zgargan hollarda, auditorlik tashkiloti yoxud uning huquqiy vorisi, qayta ro'yxatdan o'tkazilgandan so'ng bir hafta muddatda litsenziyalovchi organga qayta rasmiylashtiriladigan litsenziyani va tegishli o'zgartirishlarni tasdiqlovchi hujjatlarni ilova qilgan holda litsenziyani qayta rasmiylashtirish to'g'risida ariza berishlari lozim.

Hujjat litsenziyalovchi organga auditorlik tashkiloti tomonidan bevosita yoxud hujjatlar olinganligini bildirib qo'yish sharti bilan pochta aloqasi vositasi orqali yetkazib beriladi.

Litsenziyani qayta rasmiylashtirish to'g'risidagi qaror tegishli ariza olingan kundan boshlab besh kun muddatda litsenziyalovchi organ tomonidan qabul qilinadi. Bunda litsenziyalovchi organ litsenziyalar reestriga tegishli tarzda o'zgartirishlar kiritadi.

Amal qilish muddati tugamagan yo'qotib qo'yilgan yoki yaroqsiz holga kelib qolgan litsenziya o'rniga, auditorlik tashkilotining arizasiga ko'ra, qonun hujjatlarida belgilangan tartibda dublikat berilishi mumkin.

Bunday hollarda auditorlik tashkiloti yo'qotib qo'yilgan yoki yaroqsiz holga kelib qolgan litsenziyaning haqiqiy emasligi to'g'risida ommaviy axborot vositalarida e'lon qilishi, shuningdek, e'lonni litsenziyalovchi organga taqdim etishi lozim.

Litsenziya qayta rasmiylashtirilganligi yoki dublikat berilganligi uchun bir eng kam ish haqi miqdorida yig'im litsenziyalovchi organning maxsus hisob raqamiga o'tkaziladi. Ushbu to'lovning o'tkazilganligini tasdiqlovchi hujjat nusxasi litsenziyani qayta rasmiylashtirish uchun berilgan arizaga ilova qilinadi.

Litsenziya qayta rasmiylashtirilgunga qadar auditorlik tashkilotiga auditorlik tekshiruvini o'tkazish taqiqlanadi.

Auditorlik faoliyatini amalga oshirishda auditorlik tashkilotiga nisbatan quyidagi litsenziya talablari va shartlari qo'yiladi:

– «Auditorlik faoliyati to'g'risida»gi O'zbekiston Respublikasi Qonuniga, auditorlik faoliyatining milliy standartlari, shuningdek, boshqa qonun

hujjatlari talablariga rioya qilish;

- shtatida kamida ikki nafar auditor bo‘lishi;
- auditorlik tekshiruv o‘tkazish chog‘ida olingan axborotning maxfiy-
ligini ta‘minlash;
- auditorlik tekshiruvlari o‘tkazish bo‘yicha shartnoma majburiyat-
larini o‘z vaqtida va sifatli bajarish;
- auditorlik tashkiloti rahbari lavozimiga faqat auditorni tayinlash;
- auditorlik faoliyatini amalga oshirish chog‘ida mustaqillikni ta‘min-
lash;
- ishonchli auditorlik hisoboti tuzish va auditorlik xulosasi berish;
- faqat auditorlik faoliyatini amalga oshirish;
- qonun hujjatlarida nazarda tutilgan ustav kapitaliga ega bo‘lish;
- fuqarolik mas‘uliyatini sug‘urta qilish polisiga ega bo‘lish;
- o‘z pochta manzil o‘zgartirilganligi to‘g‘risida 10 kun muddatda lit-
senziyalovchi organga bildirish xati yuborish;
- auditorlik faoliyatini amalga oshirish bilan bog‘liq bo‘lgan boshqa
axborotni litsenziyalovchi organ talabiga ko‘ra taqdim etish.

Litsenziyalovchi organ auditorlik tashkilotlari tomonidan litsenziya shartnomasida nazarda tutilgan litsenziya talablari va shartlariga rioya qili-
nishi ustidan nazoratni amalga oshiradi.

Auditorlik tashkiloti tomonidan litsenziya talablari va shartlari buzil-
gan hollarda litsenziyalovchi organ litsenziyaning amal qilishini to‘xtatib
turishga yoki butunlay to‘xtatishga haqlidir.

Auditorlik tashkiloti tomonidan litsenziya talablari va shartlari buzil-
gan, shuningdek auditorlik tashkiloti tomonidan litsenziyalovchi organning
aniqlangan buzilishlarni bartaraf etish to‘g‘risidagi qarori bajarilmagan
hollarda litsenziyalovchi organ litsenziyaning amal qilishini to‘xtatib qo‘-
yishi mumkin.

Litsenziyalovchi organ litsenziyaning amal qilishini to‘xtatib qo‘yish
to‘g‘risida qaror qabul qilinganligi haqida qaror qabul qilinganidan so‘ng
uch kun mobaynida auditorlik tashkilotiga bildirish xati yuborish shart.

Litsenziyalovchi organ auditorlik tashkilotiga litsenziyaning amal qi-
lishini to‘xtatib qo‘yishga olib kelgan holatlarni bartaraf etish muddatini
belgilaydi. Bu muddat olti oydan oshib ketishi mumkin emas.

Litsenziyaning amal qilishi to‘xtatib qo‘yilgan davrda auditorlik tash-
kiloti tomonidan faoliyat amalga oshirilganda qonun hujjatlariga muvofiq
javobgarlikka tortiladi.

Litsenziyaning amal qilishini to‘xtatib qo‘yishga olib kelgan holatlar
auditorlik tashkiloti tomonidan bartaraf etilgan taqdirda litsenziyalovchi

organ ushbu holatlar bartaraf etilganligi to'g'risida tasdiqnoma olingan paytdan boshlab 10 kun muddatda litsenziyaning amal qilishini tiklash to'g'risida qaror qabul qiladi.

Basharti auditorlik tashkiloti ko'rsatib o'tilgan holatlarni belgilangan muddatda bartaraf etmagan bo'lsa, litsenziyalovchi organ litsenziyaning amal qilishini butunlay to'xtatadi.

Auditorlik faoliyatini amalga oshirish uchun berilgan litsenziyaning amal qilishi quyidagi hollarda ham to'xtatiladi:

- auditorlik tashkiloti litsenziyaning amal qilishini to'xtatish to'g'risida ariza bilan murojaat qilganda;
- auditorlik tashkiloti tugatilganda;
- auditorlik tashkilotini qayta tashkil etish natijasida uning faoliyati to'xtatilgan taqdirda, qayta o'zgartirish bundan mustasno;
- auditorlik tashkiloti tomonidan litsenziya talablari va shartlari munozam ravishda buzib kelinganda yoki bir marta qo'pol ravishda buzilganda.

Litsenziyalovchi organ litsenziyaning amal qilishini butunlay to'xtatish to'g'risidagi sabablari asoslangan holda qaror qabul qilinganligi haqida u qabul qilingandan keyin uch kun mobaynida auditorlik tashkilotiga bildirish xati yuboradi. Ushbu qarorni auditorlik tashkiloti olgan kundan boshlab litsenziya o'n kun mobaynida litsenziyalovchi organga qaytarilishi va yo'q qilinishi lozim. Qaror qabul qilingan sanadan boshlab litsenziyaning amal qilishi to'xtatilgan hisoblanadi.

Litsenziyaning amal qilishini to'xtatish uchun asos bo'lib hisoblanadigan litsenziya talablari va shartlarini bir marta qo'pol ravishda buzishga quyidagilar kiradi:

- faoliyatning auditorlik faoliyati bilan bog'liq bo'lmagan boshqa turini amalga oshirish;
- auditorlik faoliyatini amalga oshirishda mustaqillikni ta'minlamaslik;
- ishonchsiz yoxud butunlay yolg'on auditorlik xulosasi tuzish;
- auditorlik tekshiruvi o'tkazish chog'ida olingan maxfiy axborotni auditorlik tekshiruvi buyurtmachisining ruxsatisiz oshkor qilish, qonun hujjatlarida nazarda tutilgan hollar bundan mustasno.

Auditorlik faoliyatini amalga oshirish uchun berilgan litsenziya quyidagi hollarda yuridik kuchini yo'qotgan va bekor qilingan hisoblanadi:

- auditorlik tashkiloti litsenziyani bekor qilish to'g'risida ariza bilan murojaat qilganda;
- litsenziya qalbaki hujjatlardan foydalangan holda olinganligi fakti aniqlanganda;

– maxsus vakolatli davlat organining litsenziya berish to‘g‘risidagi qarori noqonuniyligi aniqlanganda;

– agar auditorlik tashkiloti litsenziya berish uchun qaror qabul qilinganligi to‘g‘risida bildirish xati yuborilgan (topshirilgan) paytdan boshlab uch oy davomida litsenziyalovchi organga davlat boji to‘langanligini tasdiqlovchi hujjat taqdim etmagan bo‘lsa yoxud litsenziya bitimini tasdiqlamagan bo‘lsa.

Litsenziya sud qaroriga ko‘ra ham bekor qilinishi mumkin.

Litsenziyalovchi organ litsenziyaning amal qilishini bekor qilish to‘g‘risida qaror qabul qilinganligi haqida auditorlik tashkilotiga qaror qabul qilingandan so‘ng uch kun mobaynida bildirish xati yuborishi lozim. Ushbu qaror auditorlik tashkiloti tomonidan olingan kundan boshlab litsenziya o‘n kun davomida litsenziyalovchi organga qaytarilishi va yo‘q qilinishi kerak. Bekor qilish to‘g‘risidagi qaror litsenziya berilgan sanadan boshlab amal qiladi.

Litsenziyaning amal qilishini to‘xtatib qo‘yish, yangilash, to‘xtatish to‘g‘risidagi, shuningdek, litsenziyani bekor qilish haqida litsenziyalovchi organ tomonidan chiqarilgan qarorlar ommaviy axborot vositalarida e‘lon qilinishi kerak.

Litsenziyalovchi organ auditorlik faoliyatini amalga oshirish uchun litsenziyaga ega bo‘lgan auditorlik tashkilotlarining reestrini yuritadi, unda quyidagilar ko‘rsatib o‘tilgan bo‘lishi kerak:

– auditorlik tashkilotining nomi va uning joylashgan o‘rni (pochta manzili);

– telefon (faks) raqami;

– hisob-kitob schyoti;

– soliq to‘lovchining identifikatsiya raqami;

– ta‘sischilarning ustav kapitalidagi ulushlari to‘g‘risidagi axborot;

– tashkilot rahbarining familiyasi, ismi va otasining ismi hamda auditor malaka sertifikatining sanasi, uning tartib raqami, shuningdek, auditor tashkilotida ishlovchilarning malaka sertifikatlarining tartib raqamlari va sanalari;

– litsenziya berilgan sana, uning tartib raqami va amal qilish muddati;

– litsenziyalarning amalda bo‘lishini uzaytirish, to‘xtatib turish, to‘xtatish, tiklash va bekor qilish asoslari va sanalari;

– litsenziyalarni qayta rasmiylashtirish va dublikatlar berish asoslari va sanalari.

Reestrda axborot manfaatdor shaxslarning u bilan tanishib chiqishlari uchun ochiq hisoblanadi va yozma holdagi so‘rovga ko‘ra reestrda

ko'chirma tariqasida beriladi.

Bir auditorlik tashkilotiga nisbatan reestrda olingan axborotni berganlik uchun eng kam ish haqining (axborot taqdim etish to'g'risida ariza berilgan sanadagi) yarmi miqdorida haq undiriladi.

Davlat hokimiyati va boshqaruvi organlariga reestrda olingan axborot bepul taqdim etiladi.

Reestrda olingan axborotni taqdim etganlik uchun to'lov summasi litsenziyalovchi organing maxsus hisob raqamiga o'tkaziladi.

Reestrda olingan axborotni taqdim etish muddati tegishli ariza berilgan sanadan boshlab (uni taqdim etganlik uchun haq to'langanligi to'g'risida hujjat taqdim etilgan taqdirda) uch kundan oshib ketishi mumkin emas.

Litsenziyalovchi organ chiqargan qaror ustidan auditorlik tashkiloti belgilangan tartibda sudga shikoyat qilishi mumkin.

2. Auditorlik tashkiloti va auditorlarning mustaqilligi

Auditorlik faoliyatida mustaqillik Auditning Xalqaro Standartlari – AXS(ISAs)da belgilangan muhim prinsiplardan hisoblanadi. Auditorlik tashkiloti va auditorlarning mijoz-korxonaga nisbatan mustaqilligini belgilovchi asosiy mezonlar “Auditorlik faoliyati to'g'risida”gi O'zbekiston Respublikasi Qonunining 16-moddasida keltirilgan. Jumladan, quyidagilarga auditorlik tekshiruvi o'tkazish taqiqlanadi:

- tekshirilayotgan xo'jalik yurituvchi subyektning rahbarlari va (yoki) boshqa mansabdor shaxslari bilan yaqin qarindosh bo'lgan shaxsga;

- tekshirilayotgan xo'jalik yurituvchi subyektda mulkiy yoki shaxsiy nomulkiy manfaatlari bo'lgan shaxsga;

- davlat hokimiyati va boshqaruv organlarining, shuningdek xo'jalik boshqaruv organlarining mansabdor shaxslariga;

- tekshirilayotgan xo'jalik yurituvchi subyekt xodimiga;

- auditorlik tashkiloti va auditorlarga:

- a) o'zlari mulkdori, qatnashchisi, aksiyadori, kreditori, sug'urtalovchisi bo'lgan xo'jalik yurituvchi subyektlarga nisbatan, shuningdek ushbu auditorlik tashkilotlari va auditorlar ularga nisbatan mulkdor, qatnashchi, aksiyador hisoblanadigan xo'jalik yurituvchi subyektlarga nisbatan;

- b) mulkdori, qatnashchisi, aksiyadori ayni bir paytning o'zida ushbu auditorlik tashkilotining mulkdori, qatnashchisi, aksiyadori bo'lgan xo'jalik yurituvchi subyektga nisbatan;

- v) mazkur xo'jalik yurituvchi subyektga auditorlik tekshiruvi qamrab oladigan davrda professional xizmatlar ko'rsatganlar (3).

Tekshirilayotgan xo‘jalik yurituvchi subyektning rahbarlari va (yoki) mansabdor shaxslari bilan yaqin qarindosh deb ularning ota-onalari, turmush o‘rtoqlari, aka-ukalari, opa-singillari, o‘g‘il-qizlari hamda turmush o‘rtoqlarining ota-onalari, aka-ukalari, opa-singillari tan olinadi.

Agar auditorlik xizmati uchun shartnoma tuzilganida yoki topshiriq berilganidan so‘ng yuqorida keltirilgan holatlar yuzaga kelsa yoki ma‘lum bo‘lsa, shartnoma bekor qilinishi, topshiriq esa chaqirib olinishi lozim.

Auditorlar auditorlik tekshiruvi o‘tkazish hamda uning natijalari asosida auditorlik hisoboti va auditorlik xulosasi tuzishda tekshiriladigan xo‘jalik yurituvchi subyektga, shuningdek istalgan uchinchi tomonlarga, jumladan tekshiruv o‘tkazishni topshirgan davlat organlariga tobe bo‘lmasliklari lozim.

Xo‘jalik yurituvchi subyekt moliyaviy hisobotining ishonchliligini tasdiqlash uchun maxsus ekspertlar va boshqa soha mutaxassislarini jalb qilish talab etilgan hollarda ham auditorlarning tekshiriladigan xo‘jalik yurituvchi subyektdan mustaqil bo‘lish mezonlariga rioya qilinishi shart.

3. Auditor axloqi (etikasi)

Auditor etikasi (axloqi). Yuzaki qaraganda unchalik tanish va odatiy bo‘lmagan so‘z birikmasi. Masalan, pedagog yoki vrach etikasi, odatda, hammaga tanish va hech kimni hayratlantirmaydi. Bular kasb etikasining turlari bo‘lib, kishilarning kasbiy faoliyatlaridan kelib chiqadi va ular o‘rtasidagi o‘zaro munosabatlarning ma‘naviy-axloqiy jihatlarini tavsiflaydi. Barcha axloqiy talablar umuminsoniy negizga ega bo‘lishiga qaramasdan, ayrim kasb turlari uchun ularning o‘ziga xos axloqiy me‘yorlari shakllangan. Bunday kasb egalari sohani ham nazariy, ham uslubiy, ham amaliy jihatdan yuksak professional darajada bilishlari bilan birga, shakllangan, me‘yoriy-huquqiy asosga ega axloqiy jihatlar bilan ham boshqalardan ajralib turadi. Auditorlik ham mana shunday murakkab kasblar qatoriga kiradi.

Shu boisdan, mamlakatimizda «O‘zbekiston auditorlarining kasb etikasi kodeksi» loyihasi ishlab chiqilib, professional davralarda muhokama qilinayotganligi ayni muddao hisoblanadi. Chunki bunday chuqur bilim, yuksak mahorat va tajriba talab qiladigan murakkab kasb o‘zining axloqiy me‘yorlariga ham ega bo‘lishi lozim.

Yuqorida ta’kidlanganidek, vrach etikasi, Gippokrat qasamyodi bizga qadimdan tanish tushunchalar. Auditor bajaradigan ishlarni esa vrach vazifalari bilan qiyoslash mumkin. Farqi shundaki, vrach bajaradigan xayrli ish inson organizmi bilan bog‘liq bo‘lsa, auditor faoliyati «korxona organizmi» ustida, unga aniq «tashxis» qo‘yib, moliyaviy sog‘lomlashtirish ustida olib boriladi.

Lekin, ayrim hollarda auditorlardan «vaziyatni tushunish», «yuz-xotir qilish», «koʻzni chirt yumish» kabilar talab qilinadi. Bunday hollarda qanday yoʻl tutish kerakligi «Oʻzbekiston auditorlarining kasb etikasi kodeksi» loyihasida bayon etilgan.

Kodeks loyihasi 18 ta moddadan iborat boʻlib, auditorlar oldiga qoʻyiladigan axloqiy talablar mazmuni haqida ushbu moddalar orqali tasavvurga ega boʻlish mumkin:

1-modda. Vijdonlilik va obyektivlik.

2-modda. Axloqiy nizolarni hal etish.

3-modda. Professional kompetentlilik.

4-modda. Maxfiylik.

5-modda. Soliq amaliyoti.

6-modda. Xalqaro faoliyat.

7-modda. Omma uchun axborotni taqdim etish.

8-modda. Mustaqillik.

9-modda. Kasbiy layoqatlilik va auditor boʻlmagan shaxslardan foydalanishga bogʻliq majburiyatlar.

10-modda. Shartnoma boʻyicha va komission toʻlovlar.

11-modda. Auditor amaliyotiga muvofiq kelmaydigan faoliyat.

12-modda. Boshqa auditorlar bilan munosabatlar. Yangi xodimlarni qabul qilish.

13-modda. Reklama va xizmatlarni taklif qilish.

14-modda. Manfaatlarni nizosi.

15-modda. Hamkasblarni qoʻllab-quvvatlash.

16-modda. Professional kompetentlilik.

17-modda. Axborotlarni taqdim etish.

18-modda. Intizomiy choralar.

Auditorlik kasbining axloqiy meʼyorlari uning tarixiy taraqqiyoti yoʻlida shakllangan mustaqillik, kompetentlilik (puxta bilimga egalik), halollik, vijdonlilik, haqqoniylik va maxfiylik (sir saqlash) kabi xalqaro prinsiplari negizida shakllangan. Ushbu prinsiplar mazkur loyihaning yuqorida keltirilgan moddalarida oʻz ifodasini topgan. Shu boisdan, bularga batafsilroq toʻxtalib oʻtamiz.

Loyihada malakali auditorlarning kasbga oid axloqiy meʼyorlari mujassamlashgan, auditorlik hamjamiyati muhitida qaror topgan axloq-odob qadriyatlari aniqlangan. Umuminsoniy va kasb etikasi meʼyorlariga auditorlik tashkilotining rahbari, har bir auditori va boshqa xodimlari qatʼiy rioya qilishlari zarur.

Auditor uchun eng yuqori axloqiy me'yor har qanday vaziyatda ham qonunni ustun qo'yish, ishonchga sazovor aniq dilillarga asoslangan auditorlik xulosasi tuzish, yo'l qo'yilgan xato-kamchiliklarni tahlil qilib, ularni tuzatish yo'llarini aniqlash, korxona moliyaviy ahvolini yaxshilaydigan tavsiyalar berishdan iborat. Buning uchun auditorning kasb mahorati vijdon, or-nomus kabi axloqiy fazilatlar bilan ham uyg'unlashgan bo'lmog'i lozim.

Auditor hamma vaqt mustaqil bo'lishi kerak. Bu prinsip, agar auditorlik tashkiloti va mijoz-korxona o'rtasidagi munosabatlar (moliyaviy, qarindosh-urug'chilik yoki shaxsiy tobelik, boshqaruv organlari yoki umumiy loyihalarda qatnashish, buxgalteriya hisobini yuritish bo'yicha oldindan xizmat ko'rsatish va h.k.) auditorlik faoliyati natijalariga ta'sir ko'rsatadigan bo'lsa, auditorlik tashkiloti audit o'tkazish yoki professional xizmat ko'rsatishdan voz kechish lozimligini bildiradi.

Audit o'tkazish yoki professional xizmat ko'rsatish chog'ida auditor professional kompetentlikka rioya qilishi zarur. Audit o'tkazish yoki professional xizmat ko'rsatish bo'yicha majburiyat olgan auditor mazkur sohada o'zining kompetentligiga ishonch hosil qilishi lozim. Xususan, o'z majburiyatini vijdonan bajarishi, auditorlik xizmatlarini kafolatlay olishi uchun zamonaviy metodikaga asoslangan va barcha amaldagi me'yoriy hujjatlar qoidalari hisobga olingan, yetarli darajadagi bilim va tajribaga ega bo'lishi lozim.

Auditor o'zining bilim va tajribasi yetishmagan hamda uning malaka sertifikatiga mos kelmagan hollarda auditorlik tekshiruvlari o'tkazmasligi va professional xizmatlar ko'rsatmasligi kerak.

Auditorlik tashkiloti murakkab masalalarni hal qilishda auditorga yordam berish uchun malakali ekspert-mutaxassislarni jalb qilishi mumkin. Ta'bir joiz bo'lsa, Luqmoni Hakimning o'gli Saronga aytgan: «Bilimgan narsangda ustozlik qilma» degan nasihatini eslatishimiz o'rinlidir.

Auditorlar buxgalterlik hisobi, soliqqa tortish, moliyaviy faoliyat va fuqarolik huquqi, auditni tashkil etish va rejalashtirish, qonunchilik, buxgalterlik hisobi va auditorlik faoliyatining milliy va xalqaro standartlari hamda normalari sohasidagi o'z professional bilimlarini doimo yangilab borishlari lozim.

Audit o'tkazish yoki professional xizmat ko'rsatishda auditor halol bo'lishi, barcha vujudga kelgan vaziyatlar va real faktlarni shaxsiy adovatlariga yo'l qo'ymasdan, xolisona o'rganishi, auditorlik faoliyatining xalqaro va milliy standartlari talablariga rioya qilishi lozim. Agar u halollikni rad etib, tez boylik orttirish maqsadida «imzosini sotish» yo'lga o'tib olsa,

o'zining kasb mahoratini yo'qotadi. Natijada, auditorlik xizmati bozorida o'ziga o'rin topa olmaydi va auditorlik hamjamiyatida beobro' bo'lib qoladi.

Auditor soliq qonunchiligining barcha jihatlariga qat'iy rioya qilishi lozim. Soliqqa tortish bo'yicha professional xizmat ko'rsatish chog'ida auditor mijoz-korxona manfaatlarini himoya qiladi. Lekin u mijoz-korxona soliqni yashirish va soliq organini aldash maqsadida hujjatlarni qalbaki-lashtirishga yo'l ko'rsatmasligi kerak. Soliq hisob-kitoblari va to'lanishi bo'yicha tekshiruv jarayonida aniqlangan barcha xato-kamchiliklar to'g'risida mijoz-korxona ma'muriyatiga bildirishi zarur.

Auditor tekshiruv jarayonida olingan mijoz-korxona faoliyati to'g'risidagi barcha axborotlarni, uning bilan aloqa to'xtatilgan yoki davom etayotganligidan qat'i nazar, cheklanmagan vaqt davomida maxfiy saqlashi lozim. Auditor ushbu axborotlarni o'z foydasi uchun yoki har qanday uchinchi tomon foydasi uchun hamda mijoz-korxona manfaatlariga zid ravishda ishlatishga haqli emas. Auditorlik tashkiloti, auditor yordamchilari hamda boshqa xodimlari maxfiy axborotlarning saqlanishi uchun javobgar hisoblanadi.

Quyidagi hollarda mijoz-korxonalarining maxfiy axborotlarini chop etish va boshqa shaklda oshkor qilish professional etikani buzish hisoblanmaydi:

- O'zbekiston Respublikasi Auditorlik Faoliyati Milliy standartlariga rioya qilishda;

- sudlashuv jarayonlarida auditorlarning professional manfaatlarini himoya qilishda;

- tashkilot, ishtirokchi yoki professional organ tomonidan o'tkazilgan sharhlar sifatining muvofiqligini tekshirishda;

- tashkilot, ishtirokchi yoki tartibga soluvchi organ tomonidan o'tkazilgan so'rov yoki tergov jarayonida savollarga javob berishda.

Auditorlik tashkiloti o'z professional xizmatlarining shart-sharoitlari va haq to'lash tartibini mijoz-korxona bilan oldindan kelishib, shartnomada aks ettirishi zarur. Auditorlik xizmatlari uchun to'lanadigan haq ko'rsatiladigan xizmatlarning hajmi va sifati bilan aniqlanib, ularning murakkabligi, auditorlarning malakasi, tajribasi, professional obro'si va mas'uliyatlilik darajasiga bog'liq. Auditorlik xizmatlarini reklama qilish halol, odob doirasidan chetga chiqmagan, mijozlarni aldash va adashtirish ehtimolidan uzoq bo'lishi lozim.

Auditorlar hamkasblari bilan yaxshi munosabatda bo'lishlari, ular bilan auditorlik tajribalarini almashishlari, ular faoliyatini asossiz tanqid qil-

masliklari lozim. Hamkasblarining kamchiliklarini ko'rsatish faqat do'stona va samimiy tarzda bo'lishi kerak.

Yuqorida ko'rsatilgan axloq me'yorlariga rioya qilish auditorlarning yuqori axloqi va professional mas'uliyatlari jamoatchilik fikrida ushbu kasbga hurmat va ishonchni saqlashning obyektiv zarurligi bilan kafo-latlanadi.

Xalqaro amaliyotda «Auditorlarning kasb axloqi Kodeksi» vaqti-vaqti bilan yangilanib, ayrim qoidalari yangi tahrirda tasdiqlanmoqda, ularga yangi tushuntirishlar va izohlar berib borilmoqda.

Bizning fikrimizcha, «O'zbekiston auditorlarining kasbiy axloq kodeksi» loyihasi ham professional doiralarda chuqur muhokama qilinib, milliy qadriyatlarga asoslangan holda o'zgartirish va qo'shimchalar bilan qabul qilinsa va o'zbek tilida chop etilsa, maqsadga muvofiq bo'lar edi.

4. Auditor ishlarining sifatini nazorat qilish

Auditor ishlarining sifatini nazorat qilish audit o'tkazish va professional xizmat ko'rsatish chog'ida audit standartlari va O'zbekiston Respublikasida auditorlik faoliyatini tartibga soladigan boshqa me'yoriy hujjatlar talablariga rioya qilinishini tekshirish uchun qo'llaniladigan tashkiliy tadbirlar, uslublar va amallar tizimidan iborat.

Har bir auditorlik tashkiloti ishlar sifati ustidan nazorat o'rnatish prinsiplari va qoidalari hamda ularni qo'llash amallarini ishlab chiqishlari va qabul qilishlari lozim. Bu audit jarayonida umumqabul qilingan tekshiruv standartlari bilan qarama-qarshiliklar vujudga kelmasligi uchun zarur.

Auditorlik faoliyatining yuqori sifati uning dastlabki, joriy va keyingi nazorati ta'minlashi lozim.

Dastlabki nazorat auditorlar va auditorlik tashkilotlarini attestatsiyadan o'tkazish va litsenziyalash bosqichmda bajariladi.

Joriy nazorat ikki yo'nalishda amalga oshiriladi: alohida auditorlik tekshiruvlarini nazorat qilish va auditni umumiy nazorat qilish.

Alohida auditorlik tekshiruvlarini nazorat qilish auditorlarning mustaqilligi, professionalligi va kompetentligini ta'minlashni; ularning ishlarini joriy nazorat qilishni; mijoz-korxonalar buxgalteriya hisobining eng muammoli masalalarini bilish; bajarilgan ishlarning standartlarga mos kelishini, hujjatlashtirishning yetarliligini, audit maqsadiga erishilganlikni tekshirishni nazarda tutadi.

Auditning sifatini umumiy nazorat qilish auditorning ma'lum shaxsiy xususiyatlariga (halollik, obyektivlik, mustaqillik, professionallik, kompetentlik) auditorlik guruhi a'zolari o'rtasida ishlarning asosli taqsimlan-

ganligiga; sifat standartlariga rioya qilinishi bo'yicha auditorlarning ishlari ustidan nazoratga; sifatni nazorat qilish siyosati va amallarining samardorligi ustidan nazorat o'rnatishiga asoslanadi.

Joriy nazorat quyidagi shakllarda amalga oshiriladi: asosiy auditorning assistentlar ishlari ustidan nazorati, auditorlik tashkilotining auditorlar ishlari ustidan nazorati va boshqalar.

Auditorlik tashkilotining auditorlar ishlari ustidan nazorati, birinchidan, tekshiruv o'tkazish dasturining asoslanganligini muhokama qilish, ikkinchidan, auditning tashkiliy-axloqiy prinsiplariga qat'iy rioya qilish, uchinchidan, asosiy auditor tomonidan xulosa berilganidan so'ng auditorlik tashkilotining boshqa auditori tomonidan mijoz-korxona hisobotining ayrim ko'rsatkichlari(hisob bo'limlari)ni tanlab qayta tekshirish yordamida amalga oshiriladi.

Auditorlik tashkiloti ichida ishlar sifatini nazorat qilishga talablar va muayyan auditorlik tekshiruvi chog'ida ishning talab darajasidaligini ta'minlash №5-«Auditor ishining sifatini nazorat qilish» nomli AFMSda aks ettirilgan. Unga muvofiq auditor ishlarining sifatini nazorat qilish quyidagi shakllarda amalga oshiriladi:

- Asosiy auditorning o'z yordamchilari ishlarini nazorat qilishi.
- Auditorlik tashkilotining auditor ishi ustidan nazorati.
- Tashqi nazorat.

Asosiy auditorning o'z yordamchilari ishlarini nazorat qilishi. Asosiy auditor audit o'tkazish jarayonida yordamchilar tomonidan bajariladigan ishlarni doimiy ravishda nazorat qilib va yo'naltirib turishi lozim.

Auditor yordamchisi deganda professionallik darajasi bo'yicha asosiy auditoridan farq qiladigan xodim tushuniladi.

Asosiy auditorning yordamchisidan farqi, u auditning bajarilishi uchun to'liq javobgardir.

Yordamchilarga ish topshirilayotganida, ular javobgarliklari va bajarishlari lozim bo'lgan ishlarning maqsadlari to'g'risida, xo'jalik yurituvchi subyekt faoliyati va auditorlik amallarning mohiyati, o'tkazish vaqti va miqyosiga ta'sir ko'rsatishi mumkin bo'lgan hisob va auditga oid muam-molar haqida tegishli tarzda tushuntirishlar berilishi lozim.

Auditorlik tashkilotining auditor ishi ustidan nazorati. Auditorlik tashkilotining auditor ishi ustidan nazorati quyidagilar vositasida amalga oshiriladi:

- mijoz-korxonada audit o'tkazish umumiy rejasi va dasturining asoslanganligini muhokama qilish va tekshirish;
- tashkiliy-axloqiy auditorlik prinsiplariga (xususan, mijoz-korxonaga

professional xizmat ko'rsatgan (maslahat bergan yoki uning buxgalterlik hisobini yo'lga qo'ygan) auditor, yana o'sha korxonani tekshirishga yuborilmasligi va sh.k.) qat'iy rioya qilinishi;

- asosiy auditor tomonidan tekshiruv o'tkazilib, auditorlik xulosasi berilganidan so'ng auditorlik tashkilotining boshqa auditori tomonidan mijoz-korxona hisobotining ishonchliligini qaytadan, mijoz uchun bepul tekshiruvdan o'tkazish.

Tashqi nazorat amaldagi qonunchilik va me'yoriy hujjatlarga muvofiq davlat organlari tomonidan amalga oshiriladi.

Auditor ishlari sifatini nazorat qilish ikkita asosiy yo'nalishga ega:

- ayrim auditorlik tekshiruvlarini nazorat qilish;
- sifatni umumiy nazorat qilish.

Ayrim auditorlik tekshiruvlarini nazorat qilish quyidagi tushunchalarni o'z ichiga oladi:

Vakolatlarni berish. Auditorlarning mustaqilligini, professionalligini va kompetentligini ta'minlash; auditorlar uchun zarur hisoblangan faoliyat erkinliklarini ta'minlash; auditning yozma dasturidan foydalanishi.

Nazorat. Auditorlar ishlarining joriy nazoratini ta'minlash; tegishli tarzda (adekvat) ish tutish uchun xo'jalik yurituvchi subyekt buxgalterlik hisobining eng muammoli masalalarini bilish.

Tekshirish. Auditorlar tomonidan bajarilgan barcha ishlarni, ular bajarilishining standartlarga muvofiqligi, hujjatlarning yetarliligi va auditorlik tekshiruvlar maqsadiga erishishni ta'minlash uchun tekshirish.

Audit sifatini umumiy nazorat qilish quyidagi elementlarning mavjudligiga tayanadi:

Mustaqillik. Qoida va amallar barcha pog'onalar xizmatchilarining mustaqilligi saqlanganligi haqida asosli ishonchni ta'minlashlari lozim. Ushbu talabni bajarishi uchun auditorlik tashkiloti yilda bir marta o'z mijozlarining ro'yxatini tarqatishi va o'z xizmatchilaridan mustaqillik to'g'risidagi arizani imzolashlarini talab qilishi mumkin.

Xizmatchilarga topshiriqlar. Qoida va amallar ishlarning maxsus tayyorgarlik va tajribaga ega shaxslar tomonidan bajarilishi haqida asosli ishonchni ta'minlashlari lozim. Ushbu talabni bajarish uchun auditorlik tashkiloti ishlarni oldindan, o'z xizmatchilari uchun mos topshiriqlarni aniqlay oladigan qilib rejalashtirishi kerak.

Konsultatsiyalar. Qoida va amallar auditorlik tashkilotlarining xizmatchilari texnik masalalar bo'yicha bilimdon va obro'li kishilardan yordam olishga intilishlari asosli ishonchni ta'minlashlari lozim. Ushbu talabni bajarish uchun auditorlik tashkiloti muayyan shaxslarni audit, buxgalteriya

hisobini yuritish va moliyaviy hisobot, soliqqa tortish va konsultatsiya xizmatlari kabi sohalarda auditorlik tashkilotining eksperti qilib tayinlashi mumkin.

Nazorat. Qoida va amallar auditorlik tashkilotining joriy faoliyati unda o'rnatilgan sifat standartlariga javob berishi haqida asosli ishonchni ta'minlashlari lozim. Auditorlik tashkilotining nazorat amallarini o'rnatishi uchun javobgarligi, audit o'tkazuvchi, rejalashtirish va kontrakt bo'yicha muayyan majburiyatlarni bajaruvchi muayyan shaxslar javobgarligidan alohida ajratilgan. Ushbu nazorat talabini bajarish uchun auditorlik tashkiloti barcha ish hujjatlarini, hisobotlarni talab qilishlari va ularni tekshirish uchun tegishli nazorat qiluvchi va texnik xodimlarga taqdim qilishi mumkin.

Ishga yollash. Qoida va amallar ishga yollangan xizmatchilarning malakali mutaxassislar ekanligi haqida asosli ishonchni ta'minlashlari lozim. Ushbu nazorat talabini bajarish uchun auditorlik tashkiloti minimal malakaviy talablarni o'rnatishi mumkin (masalan, buxgalteriya yozuvlarini buxgalteriya ixtisosligi bo'yicha bilim darajasi yaxshi yoki o'rtacha bo'lgan kollej bitiruvchisi yuritishi mumkin).

Professionallik darajasini oshirish. Qoida va amallar auditorlik tashkilotining xizmatchilari o'z xizmat majburiyatlarini bajarishlari uchun yetarli bilimlarga egaligi haqida asosli ishonchni ta'minlashlari lozim. Ushbu talablarni bajarish uchun auditorlik tashkiloti professional ta'limni davom ettirish va o'z malakasini oshirishni xohlovchi xizmatchilarga yordam ko'rsatish uchun sharoitlar yaratishi mumkin.

Lavozimini ko'tarish. Qoida va amallar xizmati bo'yicha ko'tarilayotgan xodimlarning yangi lavozim egallashlari mumkin ekanligi haqida asosli ishonchni ta'minlashlari lozim. Ushbu talabni bajarish uchun xodimlarni, ular tomonidan har gal majburiyatlarini bajarganlaridan so'ng baholash va ularning lavozimini eng bo'lmaganda yilda bir marta ko'tarishga maslahat berish zarur.

Mijozlarning ma'qulligi va ular bilan munosabatlarning davomiyligi. Qoida va amallar auditorlik tashkiloti rahbariyati vijdonini yo'qotgan xo'jalik yurituvchi subyekt bilan bog'lanib qolmasligi haqida asosli ishonchni ta'minlashlari lozim. Auditorlik tashkilotining ushbu talabni bajarishi uchun bo'lg'usi mijoz bilan ish olib borgan taftishchi, bank xodimi, yurist va boshqa shaxslardan ma'lumot olinishi kerak.

Tekshirib (nazorat o'tkazib) turish. Qoidalar va amallar auditor ishlarining sifatini nazorat qilish samarali o'tkazilayotganligi haqida asosli ishonchni ta'minlashlari lozim. Ushbu talabni bajarish uchun har bir xiz-

matchining majburiyatlarini tanlash, ushbu majburiyatlarni bajarish bilan bog'liq bo'lgan boshqa hamkorlar yoki xizmatchilar tomonidan o'tkazilgan bo'lishi lozim. Ma'muriy ishlar va xodimlar yuritadigan ishlarni ham nazorat asosida tekshirilishi zarur. Auditorlik tashkiloti tomonidan nazorat qilib turish natijalarini hujjatlar bilan tasdiqlaydigan tavsiyalar bildirilishi kerak. Hujjatlar shakli va hajmi auditorlik tashkilotining katta-kichikligi, faoliyat ko'rsatuvchi bo'limlar soni, faoliyat tavsifi va boshqa omillarga bog'liq.

Hamkor yoki hamkorlar, xo'jalik yurituvchi subyekt hajmiga ko'ra, mazkur auditorlik tashkilotida amal qilayotgan, sifat ustidan nazorat qilish tizimining samaradorligi uchun javobgar bo'lishlari lozim. Bunday nazorat qoidalari va amallari, ushbu qoidalar va amallar bilan xizmatchilarni xabardor qilish amaliyoti va majburiyatlarni taqsimlash o'z vazifalariga olingiday javob beradi.

Nazorat qoidalari va amallarini belgilash. Auditor ishlari sifatini nazorat qilish qoidalari va amallarining tavsifi va miqyoslari quyidagi shart-sharoitlarga bog'liq:

- auditorlik tashkilotining hajmiga;
- auditorlik tashkiloti xizmatchilari va funktsional bo'linmalarining mustaqillik darajasiga;
- amaliy faoliyat mohiyatiga, uning ochiq aksiyadorlik jamiyatlari auditi; yopiq aksiyadorlik jamiyatlari auditi; buxgalteriya hisobi va xo'jalik faoliyati tahlili sohasidagi xizmatlar; foyda solig'ining hajmini aniqlashga doir xizmatlar; o'zaro audit o'tkazish bo'yicha majburiyatlar kabi komponentlarini e'tiborga olgan holda;
- auditor ishlarining sifatini nazorat qilish qoidalari va amallarini ishlab chiqish va qo'llash bilan bog'liq bo'lgan, olingan foydaga nisbatan xarajatlar darajasiga.

Auditor ishlarining sifatini nazorat qilish qoidalari va amallarini o'rnatishda auditorlik tashkiloti tomonidan quyidagilar amalga oshirilishi zarur:

- auditor ishlarining sifatini nazorat qilish qoidalari va usullarini amalga oshirish bo'yicha malakali xizmatchilar o'rtasida vazifalarini taqsimlash;
- auditor ishlarining sifatini nazorat qilish qoidalari va amallarini xizmatchilar e'tiboriga yetkazish;
- qoidalar va amallar, ularni qo'llash uslublariga va xizmatchilarga yetkazish amaliyotiga olingiday mos kelish-kelmasligini aniqlash uchun auditor ishlari sifatini nazorat qilish tizimining samaradorligini tekshirish.

Auditor ishlarining sifatini nazorat qilish qoidalari va amallari yozma

shaklda ifodalangan bo'lishi shart emas. Ular xodimlarni ishga qabul qilishda og'zaki yetkazilishi va auditorlik tashkilotining umumiy majlisida yilda bir marta takrorlanishi mumkin.

Ayni paytda auditorlik tashkiloti o'z qoidalari va amallarini hujjatlar bilan mustahkamlashi tavsiya qilinadi. Hujjatlashtirish turlari va hajmi, eng avvalo auditorlik tashkilotining hajmi va uning faoliyati xususiyatiga bog'liq.

Takrorlash uchun savollar

1. Auditorlik kasbiga qanday malakaviy talablar qo'yilgan?
2. Auditorlik faoliyatini litsenziyalash tartibi qanday amalga oshiriladi?
3. Auditorlik faoliyatini amalga oshirish uchun litsenziya berishni rad etish qaysi holatlarda ro'y berishi mumkin?
4. Litsenziyaning amal qilish muddatini to'xtatish, bekor qilish, to'xtatib turish yoki amal qilishini tiklash qay holatlarda amalga oshiriladi?
5. Auditning Axloq kodeksi to'g'risida nimalar bilasiz?
6. Auditorning qanday axloq (etikasi)lari mavjud?
7. Vijdonlilik va obyektivlik deganda nimalarni tushunasiz?
8. Auditor kasbining professional kompetentligi deganda nimalarni tushunasiz?
9. Qanday ma'lumotlar maxfiy saqlanadi?
10. Omma uchun axborotni taqdim etish tartibi qanday?
11. Auditorlik tashkiloti va auditorlarning mustaqilligi nimalarda namoyon bo'ladi?
12. Auditor ishlarining sifati qanday nazorat qilinadi?
13. Dastlabki, joriy va keyingi nazorat deganda nimalarni tushunasiz?

VI bob. AUDITDA MUHIMLIK TUSHUNCHASI VA AUDITORLIK TAVAKKALCHILIGI

- 1. Muhimlik tushunchasi va uning auditdagi ahamiyati.**
- 2. Muhimlik darajasi, uni aniqlashda qo'llaniladigan asosiy ko'rsatkichlar tizimini shakllantirish tartibi.**
- 3. Muhimlik darajasini auditda qo'llash tartibi.**
- 4. Auditorlik riski tushunchasi, auditorlik risklarining maqbul to'plami va unga ta'sir ko'rsatadigan shart-sharoitlar.**
- 5. Auditorlik risklar maqbul to'plamining elementlari va ularni baholash.**
- 6. Muhimlik darajasi va auditorlik riski tushunchalarining o'zaro bog'liqligi.**

1. Muhimlik tushunchasi va uning auditdagi ahamiyati

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 obyektlarini to'liq (100%) qamrab ololmaydi. Natijada, moliyaviy hisobot ko'rsatkichlarining mutlaqo (shak-shubhasiz) haqqoniy ekanligini kafolatlay olmagan 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 muhimlik va risk (*tavakkalchilik xavf-xatarlari –D. R.*) bilan bog'liq va ularni to'g'ri baholashni talab etadi.

Muhimlik tushunchasi auditga oid manbalar (ilmiy asarlar, o'quv adabiyotlari, standartlar va b.)da umumiy negizga asoslangan holda turlicha ta'riflangan. Masalan, professor M. M. To'laxo'jaeva ta'rifiga ko'ra, «Hisobotdagi foydalanuvchilarni qarorlar qabul qilishda chalg'itishi mumkin bo'lgan, oqibatda befoyda moliyaviy sarf-xarajatlar, nobudgarchilikka va

zararlarga olib keladigan xato va tushirib qoldirishlar muhim, muhim (moddiy) hisoblanadi»(17. 107-b.). Umumiy auditorlik amaliyotida muhimlik chegaralarini quyidagicha belgilash qabul qilingan:

$$0 < J < 1 \text{ (yoki foiz hisobida } 0 < J\% < 100)$$

Ushbu chegara oralig'idagi ehtimollik xo'jalik yurituvchi subyektlar hisobotlarining ishonchliligiga ta'sir ko'rsatadigan xatolar mavjudligini aniqlash, tegishli auditorlik qarorlarini qabul qilish uchun ushbu xatolarni baholash mumkinligi(yoki mumkin emasligi)ni ifodalaydi. Bu muhimlikni sifat jihatdan tavsiflaydigan tarkibiy qismdir. Muhimlikning miqdoriy jihatini tavsiflaydigan tarkibiy qismi esa uning ma'lum darajalari orqali ifodalanadi.

Agar xato buxgalteriya hisoboti ko'rsatkichlarini sezilarli darajada chalkashtirsa va mazkur hisobot ko'rsatkichidan foydalanuvchining shu hisobotga asosan, qabul qilgan qaroriga ta'sir ko'rsatsa, uning aniqlanmasligi (bilmasdan o'tkazib yuborilishi) muhim hisoblanadi. Buxgalteriya hisobotida yig'indisi katta summani tashkil etadigan bir nechta sezilsiz xatolar bo'ladigan vaziyatlar ham uchraydi. Auditor bitta muhim bo'lmagan xatoni aniqlab, bu haqda auditorlik xulosasida bildirishi va salbiy auditorlik xulosasi tuzishi ham mumkin. Haqiqatda esa, buxgalteriya hisobotida jamlanganida muhim tus oladigan bir nechta ahamiyatsiz xatolar bo'lishi mumkin.

Muhimlikni aniqlash auditning xalqaro amaliyotida №320-«Auditda muhimlik» nomli standart (ISAs 320 «Audit Materiality») bilan tartibga solinadi. O'zbekistonda esa bu borada №9 – “Muhimlik va auditorlik riski” nomli AFMS ishlab chiqilgan va Moliya vazirligining 1999-yil 4 avgustdagi 63 sonli buyrug'i bilan tasdiqlangan hamda Adliya vazirligi tomonidan 1999-yil 3 sentabrida 813 raqam bilan ro'yxatga olingan. Ushbu standartga muvofiq ***“Xo'jalik yurituvchi subyekt moliyaviy hisobotining ishonchliligiga sezilarli darajada ta'sir ko'rsatadigan holatlar auditda muhim deb tan olinadi”***.

Standartda ta'kidlanishicha, barcha muhim holatlarda moliyaviy hisobotning ishonchliligi deganda undagi ko'rsatkichlar aniqligining shunday darajasi (*chegarasi – D. R.*) tushuniladiki, bu hisobotdan malakali foydalanuvchilar to'g'ri xulosalarga kelish va to'g'ri qarorlar qabul qilish imkoniga ega bo'ladi.

Ma'lumki, respublikamizda islohotlarning chuqurlashtirilishi va iqtisodiyotning erkinlashtirilishi natijasida buxgalteriya hisoboti axborotlaridan foydalanuvchilarning turlari ko'paymoqda. Ularning har qaysisi

uchun muhimlik darajasi turlicha bo'lishi mumkin. Masalan, aksiyadorlar uchun korxona faoliyatining natijalari, xo'jalik mablag'larining haqqoniy-
ligi va foydaning dinamikasi to'g'risidagi ma'lumotlar muhim hisoblanadi. Investorlar uchun esa korxonaning moliyaviy barqarorligi, ishlab chiqarila-
digan mahsulotlarga talabning o'zgarishi, qo'yilmalarning rentabelligi va investitsion loyihalarning haqqoniy-
ligi to'g'risidagi axborotlar muhim bo'lishi mumkin.

Auditorlar eng muhim, kam uchraydigan va xatolari bor hisobot modda-
lari va schyotlarni aniqlash chog'ida muhimlik tushunchasidan auditni reja-
lashtirishning asosi sifatida foydalanadilar. Bunday moddalar va schyotlarga
alohida e'tibor qaratish zarur. Shuningdek, to'plangan auditorlik dalil-isbot-
larini baholashda va qanday auditorlik xulosasi tuzish to'g'risida bir qarorga
kelishda ham muhimlik darajasidan foydalaniladi.

***Demak, muhimlik tushunchasi auditor tomonidan yo'l qo'yilishi
mumkin bo'lgan xatoning hajmini va o'tkaziladigan auditorlik tekshi-
ruvining ko'lamini aniqlash hamda tuziladigan auditorlik xulosasining
shaklini belgilash (ijobiy yoki salbiy) uchun birlamchi va asos bo'luvchi
manba hisoblanadi.***

№70-«Auditorlik hisoboti va moliyaviy hisobot to'g'risidagi auditor-
lik xulosasi» nomli AFMSdagi ijobiy auditorlik xulosasi standart shakli-
ning yakunlovchi qismida «...xo'jalik yurituvchi subyektning moliyaviy
hisoboti uning moliyaviy holatini ishonarli aks ettiradi...» deyilgan.

Ushbu jumla axborotdan foydalanuvchilarga auditorlik xulosasida
bildirilgan fikrning muhim hisoblangan moliyaviy axborotlarga ta'al-
luqli ekanligi to'g'risida ma'lumot beradi. "Muhimlik" tushunchasi shu-
ning uchun zarurki, hech qaysi auditor moliyaviy hisobotning 100% to'g'ri
ekanligiga kafolat bera olmaydi.

Muhim xatolarning auditor tomonidan aniqlanishi ko'plab omillarga
bog'liq. Jumladan, ham korxona rahbariyati, ham auditor tomonidan mav-
jud muhim xatolarning baholanishi; tekshiruvlar vaqti va qiymatining che-
garalanganligi; mijozning xatolarni auditor aniqlashini "kutib o'tirishi";
auditorning **mustaqillik darajasi**; uning **vijdonliligi**; tashqi auditorning
ichki nazorat tizimiga ishonchi; **korxonada qabul qilingan hisob
siyosati** va undagi ayrim qoidalarning tafsiloti; **hisob siyosatining me'-
yoriy hujjatlar talablariga mosligi**.

Auditor quyidagi hollarda muhimlikni ko'rib chiqishi lozim:

- Ø auditorlik amallarining xususiyatlari, vaqti va chuqurligini aniqlashda;
- Ø xatolar ta'sirini aniqlashda.

2. Muhimlik darajasi, uni aniqlashda qo'llaniladigan asosiy ko'rsatkichlar tizimini shakllantirish tartibi

№ 9 – «Muhimlik va auditorlik riski» nomli AFMS ga muvofiq **muhimlik darajasi deganda moliyaviy hisobot-dagi xatoning, ushbu hisobotdan foydalanuvchi unga asosan to'g'ri xulosa va qaror qabul qilishiga monelik qiladigan chegarasi tushuniladi** (8 bandi).

Ushbu standartga asosan auditorlik tashkilotlari muhimlik darajasini aniqlash tartibini o'rnatadigan o'zlarining ichki ishchi standartlarini ishlab chiqishlari kerak. Ishchi standart yordamida esa asosiy ko'rsatkichlar tizimi shakllantiriladi va muhimlik darajasi aniqlanadi. Lekin, №9-AFMSda muhimlik darajasini aniqlash uchun tavsiya qiliznadigan asosiy ko'rsatkichlar, ularning xo'jalik yurituvchi subyektlar xususiyatlariga bog'liqligi va hisob-kitob qilib chiqarish tartibi tavsiya sifatida uslubiy jihatdan asoslab berilmagan.

Bizning fikrimizcha, standartning 9 bandida xo'jalik yurituvchi subyekt moliyaviy hisobotining ishonchliligini tavsiflaydigan eng muhim ko'rsatkichlarni va ularga nisbatan qo'llaniladigan foiz (%) ko'rsatkichlarini keltirish zarur. Muhimlik darajasining absolut miqdorini topishda auditor audit qilinadigan xo'jalik yurituvchi subyekt hisobotining ishonchliligini tavsiflaydigan eng muhim ko'rsatkichlarni asos qilib olishi zarur. Bunday ko'rsatkichlar keyinchalik shartli ravishda **moliyaviy hisobotning asosiy ko'rsatkichlari** deb ataladi. Ular aniqlanganidan so'ng tegishli tarzda hujjatlashtiriladi va tekshiruvda doimiy asos sifatida qo'llaniladi.

Auditorlik tashkilotlari eng muhim asosiy ko'rsatkichlarni, jumladan, buxgalteriya hisobi schyotlarining miqdor ko'rsatkichlari, balans moddolari yoki buxgalteriya hisoboti ko'rsatkichlaridan ma'lum bir ulushini olib, muhimlik darajasini hisoblab chiqarishlari lozim.

Muhimlik darajasi rejalashtirish bosqichida aniqlanadi va mijoz-korxonaning xususiyatlariga bog'liq. Jumladan, faoliyat tarmog'i, tugallanmagan ishlab chiqarish, soliqqa tortilgungacha foyda summasi, balansning jami summasi, shartli majburiyatlarning mavjudligi, kreditorlik qarzar, kapital summasi, hisobotda kutilmagan moddalarning paydo bo'lishi va boshqalar.

Lekin, ushbu ko'rsatkich (muhimlik darajasi) auditor tomonidan nafaqat auditni rejalashtirish bosqichida – auditorlik amallarining mazmuni, hajmi va vaqt sarfini aniqlash paytida, balki butun auditorlik tekshiruvini o'tkazish va auditorlik xulosasini tuzish jarayonida ham hisobga olinishi lozim.

Yuqorida ta’kilanganidek, auditor audit o’tkazish chog’ida muhimlikning ikkita ya’ni sifat va miqdor tomonini nazarda tutishi zarur. Sifat nuqtai nazaridan auditor xo’jalik yurituvchi subyekt tomonidan sodir etilayotgan muomalalarning O’zbekistonda amal qilayotgan me’yoriy hujjatlardan chetga chiqish hollari muhim yoki muhim emasligini aniqlash uchun o’zining professional fikr-mulohazalaridan foydalanadi. Miqdor nuqtai nazaridan, auditor aniqlangan tafovutlar har birining yoki jamlanmasining (belgilanmagan tafovutlarning taxminiy miqdorini ham hisobga olgan holda) miqdoriy mezon – **muhimlik darajasidan** oshib ketmaganligini aniqlashi lozim.

Muhimlik darajasini aniqlashda, odatda, ikkita omil hisobga olinadi: xatoning absolut va nisbiy miqdori. Xatoning absolut miqdori – bu auditorning subyektiv fikri bo’lib, ma’lum summadagi xato summaning ahamiyatliligiga ko’ra boshqa vaziyatlarga bog’liq bo’lmagan holda muhim deb tan olinishi mumkin. Nisbiy miqdor esa qabul qilingan tegishli miqdoriy mezonga nisbatan foiz hisobida aniqlanadi.

Auditor muhimlik darajasini aniqlashda joriy yilning asosiy ko’rsatkichlari kabi, joriy va o’tgan yillarning o’rtacha ko’rsatkichlaridan ham, shuningdek ma’lum bir shaklga keltirilishi mumkin bo’lgan istalgan hisob-kitob amallaridan ham foydalanishi mumkin. Mazkur muayyan tekshiruv uchun muhimlik darajasining yagona ko’rsatkichi kabi, muhimlik darajasini belgilaydigan har xil ko’rsatkichlar yig’indisidan ham foydalanishiga ruxsat etiladi. Muhimlik darajasini aniqlashda qo’llaniladigan har xil ko’rsatkichlar yig’indisidan iborat to’plamdagi ko’rsatkichlarning har biri buxgalterlik hisobi schyotlarining ma’lum bir guruhini, balans moddasini, hisobot ko’rsatkichlarini baholash uchun mo’ljallangan bo’lishi lozim.

Eng muhim ko’rsatkichlar sifatida quyidagilarni olish va ularga nisbatan qo’llaniladigan foizlarni tavsiya sifatida belgilash mumkin. Ushbu ko’rsatkichlar qu-yidagi jadvalga tushirilib (2-grafa), qabul qilingan muhimlik darajasi (%) ga muvofiq (3-grafa) muhimlik darajasining absolut miqdori (4-grafa) hisoblab chiqariladi.

**Moliyaviy hisobotning asosiy ko'rsatkichlari bo'yicha
muhimlik darajasini hisoblash jadvali (namuna).**

Asosiy ko'rsatkichlar	Asosiy ko'rsatkich qiymati	%	Muhimlik darajasini g summasi, m.s.
Mahsulot(ish, xizmat)larni sotishdan olingan tushum (2-shakl, 010 satr)		5%	
Sotilgan mahsulot(ish, xizmat)larning ishlab chiqarish tannarxi (2-shakl, 020-satr)		3%	
Jami davr xarajatlari (2-shakl, 040-satr)		3%	
Korxonaning xususiy kapitali (1-shakl, 460-satr)		10%	
Balansning umumiy summasi (1-shakl aktividagi 380-satr yoki passivdagi 700-satr)		5%	
Tugallanmagan ishlab chiqarish (1-shakl, 150-satr)		3%	
Taqsimlanmagan foyda (1-shakl, 430-satr)		2%	

Ko'rsatkichlarning bir qismi ushbu jadvalga kiritilmasligi mumkin. Masalan, mijoz-korxona joriy yil yakuni bo'yicha foyda olmagan yoki kam foyda olgan bo'lib, bu ko'rsatkich – korxonaning balans foydasi auditor fikriga ko'ra mazkur korxonada audit o'tkazish uchun ahamiyatsiz bo'lishi mumkin. Korxona agar foyda olmaydigan, notijorat korxona yoki tovar, ish va xizmatlar realizatsiyasidan olingan tushumdan boshqa manbalar hisobiga moliyalashtiriladigan tashkilot bo'lsa, unda sotish jarayoni bo'lmasligi mumkin.

Auditor jadvalning 4 grafasida chiqarilgan miqdor ko'rsatkichlarini tahlil qilib chiqishi kerak. U boshqalaridan katta va (yoki) kichik tomonga keskin farq qiladigan miqdorlarni chiqarib tashlashi mumkin. Qolgan ko'rsatkichlarga asosan, o'rtacha miqdor hisoblab chiqarilib, uni keyinchalik ishlashga qulay bo'lishi uchun yaxlitlash lozim. Ammo yaxlitlangani- dan so'ng uning miqdori o'rtacha miqdordan u yoki bu tomonga o'zgarishi 20% dan oshmasligi kerak. Ushbu ko'rsatkich muhimlik darajasini tavsiflaydigan yagona ko'rsatkich bo'lib, auditor ulardan o'z ish faoliyatida asos sifatida foydalanishi mumkin.

Ushbu ko'rsatkichlarni batafsilroq ko'rib chiqamiz.

«Sotilgan mahsulot (ish, xizmat)larning ishlab chiqarish tannarxi» eng muhim ko'rsatkichlardan hisoblanadi va «Mahsulot (ish, xizmat)larni sotishdan olingan tushum» ko'rsatkichiga qaraganda ko'proq o'zgarib turadi.

Bu ikkala ko'rsatkich ham asosan savdo, yengil sanoat va oziq-ovqat sanoati korxonalarining moliyaviy hisobotlari uchun muhim ko'rsatkich bo'lishi mumkin. Qishloq xo'jalik korxonalarida esa balans aktividagi I bo'limning

jami (120-satr), II bo‘limning jami (380-satr) va passivdagi II bo‘lim jami (690-satr) eng muhim asosiy ko‘rsatkichlar bo‘lishi mumkin. Balans aktividagi I bo‘limni muhim ko‘rsatkich deb olishning sababi amaliyotda ko‘pchilik qishloq xo‘jalik korxonalarida uzoq muddatli aktivlar haqqoniy qayta baholanmagan va bozor bahosidan keskin farq qiladigan holatlar uchraydi.

II-«Joriy aktivlar» bo‘limini auditda muhim ko‘rsatkich sifatida qo‘llash agrar sektor korxonalarida asosan, «Tugallanmagan ishlab chiqarish» moddasi (150-satr) bilan bog‘liq. Chunki, amaliyotda ko‘pchilik qishloq xo‘jalik korxonalarida ayrim subyektiv sabablarga ko‘ra joriy yilda ishlab chiqarilgan mahsulotlarga tegishli xarajatlar, go‘yoki tugallanmagan ishlab chiqarish hisoblanib, balans aktivida sun‘iy ravishda oshirilgan nohaq summani yuzaga keltiradi. №4 – «Tovar-moddiy zaxiralar» va №21- «Xo‘jalik yurituvchi subyektlarning moliyaviy-xo‘jalik faoliyati buxgalteriya hisobi schyotlar rejasi va uni qo‘llash bo‘yicha yo‘riqnoma» nomli BHMS larga muvofiq esa tugallanmagan ishlab chiqarish ham tovar-moddiy zaxiralar qoldig‘i hisoblanadi. Boshqacha qilib aytganda, haqiqatda yo‘q narsa korxona mablag‘i sifatida ko‘rsatiladi. Bu hol birinchidan, auditorlik faoliyatida muhim ko‘rsatkich hisoblansa, ikkinchidan korxona moliyaviy holatini baholaydigan mezonlarning buzilishiga olib keladi.

Shuningdek, qishloq xo‘jalik korxonalari balansi aktividagi II bo‘lim va passivdagi II bo‘limni auditni rejalashtirishda muhim ko‘rsatkich deb qabul qilish, ko‘pincha, debitor va kreditor qarzlarning haqqoniylik darajasi bilan bog‘liq.

O‘z mablag‘larining manbai (passivdagi I bo‘lim jami – 460 satr)ni muhimlik mezoni sifatida qo‘llash esa jamoa xo‘jaliklari negizida tashkil etilgan shirkat xo‘jaliklari va yangidan tashkil etilgan fermer xo‘jaliklariga xos bo‘lishi mumkin.

Yuqorida bayon etilgan shart-sharoitlar, xususan, xo‘jalik yurituvchi subyektning qaysi tarmoqqa tegishliligi, mulkchilik shakli, tashkiliy-iqtisodiy tavsiflari va boshqalardan kelib chiqib, auditorlik tashkiloti auditni rejalashtirish uchun muhim ko‘rsatkichlarni tanlash va muhimlik darajasini hisob-kitob qilish uchun o‘zining ichki standartlarini (uslub va shakllarini) ishlab chiqishi zarur.

Muhimlik darajasini aniqlash amallari, barcha arifmetik hisob-kitoblar, o‘rtacha miqdor chiqarish, yaxlitlash va auditor qaysi bir miqdorni hisob-kitobdan chiqarib tashlashi uchun asos bo‘lgan sabablar tekshirishning ishchi hujjatlarida aks ettirilishi lozim. Muhimlik darajasining muayyan miqdori auditni rejalashtirish bosqichining yakunida auditorlik tashkiloti tomonidan ma‘qullanishi lozim.

Auditorlik faoliyatini rejalashtirish va tashkil etishdan oldin muhimlik darajasini aniqlash muhim ahamiyatga ega. Muhimlik darajasini aniqlashning yuqorida ko'rib chiqilgan tartibi tavsiya tavsifiga ega bo'lib, namuna sifatida berilgan. Auditorlik tashkilotlari № 9 – AFMS talablaridan kelib chiqib, mijoz-korxona faoliyatiga mos muhimlik darajasini aniqlash tartibini ishlab chiqishlari lozim. Bunda ular tavsiya qilingan jadvaldagi tartibga quyidagi o'zgartishlarni kiritishlari mumkin:

- a) 3-ustundagi koeffitsientlarni o'zgartirish;
- b) 1-ustunda keltirilgan ko'rsatkichlarni almashtirish, yangilarini kiritish yoki ayrimlarni chiqarib tashlash;
- v) muhimlik ko'rsatkichini aniqlashda o'rtacha miqdor chiqarish tartibini o'zgartirish;
- g) o'tgan yillardagi moliyaviy ko'rsatkichlarni inobatga olish va ularning o'zgarish dinamikasini hisobga olgan holda ish tutish;
- d) bitta muhimlik ko'rsatkichini emas, balki balansning har xil modalari uchun bir necha ko'rsatkichlarni olish;
- e) jadvalni mustaqil ishlab chiqish va muhimlik darajasini hisob-kitob qilish bo'yicha o'zining sxemasini kiritish.

Muhimlik darajasi ko'rsatkichlari va uning yagona (umumlashtiruvchi) ko'rsatkichini aniqlash, uning ahamiyati to'g'risida bayon etilgan fikr-mulohazalarni mustahkamlash uchun jadvalda tavsiya etilgan uslub bo'yicha quyida muhimlik darajasini hisob-kitob qilishning bir necha usullarini keltiramiz.

Birinchi usul. Bu usulga muvofiq auditor yuqorida keltirilgan asosiy ko'rsatkichlardan muayyan korxona uchun eng mos keladiganlarini tanlab olishi mumkin.

Ikkinchi usulga muvofiq yuqorida tavsiya qilingan barcha ko'rsatkichlar hisoblab chiqarilib, eng kichik summa asosiy ko'rsatkich deb qabul qilinadi. Buning uchun quyidagi hisob-kitoblar bajariladi.

Muhimlik darajasini hisoblash jadvali

Asosiy ko'rsatkichlar	Asosiy ko'rsatkich qiymati, m. s.	%	Muhimlik darajasi summasi, m. s.
Mahsulot(ish, xizmat)larni sotishdan olingan tushum	723491, 0	5	36175, 0
Sotilgan mahsulot (ish, xizmat) larning ishlab chiqarish tannarxi	177826, 0	3	5335, 0
Jami davr xarajatlari	32833, 0	3	985, 0
Balansning jami summasi	241567, 0	2	4831, 0
Korxonaning xususiy kapitali (balans passivi I bo'lim)	135945, 0	10	13595, 0
Korxonaning umumiy xarajatlari	322762, 0	2	6455, 0
Taqsimlanmagan foyda	23819, 0	2	476, 0

Buning uchun xo‘jalik yurituvchi subyektning moliyaviy hisobotidan olingan asosiy ko‘rsatkichlar jadvalning 2-ustuniga yoziladi. 3-ustunidagi ko‘rsatkichlar (%) auditorlik tashkilotining ichki standarti(yo‘riqnomasi)da aniqlangan bo‘lishi va doimiy qo‘llanilishi lozim. 4-ustundagi ko‘rsatkichlar 2-ustundagi ko‘rsatkichlarni 3-ustundagi ko‘rsatkichlar (%) ga ko‘paytirib, 100 ga bo‘lish yo‘li bilan aniqlanadi.

Demak, ikkinchi usul bo‘yicha auditor muhimlik darajasi sifatida eng kichik summa, 476, 0 ming so‘mni tanlaydi.

Uchinchi usul 4-ustundagi ko‘rsatkichlarning o‘rtacha miqdori quyidagicha aniqlanadi:

$$(36175, 0=5335, 0=985, 0=16272, 0=70795, 6=6455, 0=476, 0):7=19499, 0$$

Eng past ko‘rsatkich o‘rtacha ko‘rsatkichdan qanchaga farq qilishini aniqlaymiz:

$$(19499, 0-476, 0):19499, 0 \times 100\% = 97, 60\%$$

Eng yuqori ko‘rsatkichning o‘rtachadan farqi:

$$(36175, 0-19499, 0):19499, 0 \times 100\% = 85, 5\%$$

Har ikkala holatda ham eng yuqori va eng past ko‘rsatkichlarning o‘rtacha ko‘rsatkichdan farqi sezilarli darajada, ya‘ni 20% dan katta bo‘lganligi sababli eng yuqori (36175,0 m.s.) va eng past (476,0 m.s.) ko‘rsatkichlar hisob-kitobdan chiqarib tashlanadi. Bu ko‘rsatkichlar keyinchalik o‘rtacha miqdorni hisoblashda qo‘llanilmaydi. Qolgan ko‘rsatkichlar asosida yangi o‘rtacha miqdor aniqlanadi.

$$(5335, 0=985, 0=16272, 0=70795, 0=6455):5=19968,5 \text{ m.s.}$$

Olingan miqdor(19968, 5 ming so‘m)ni 20000,0 ming so‘mgacha yaxlitlash va mazkur miqdor ko‘rsatkichini muhimlik darajasining qiymati sifatida foydalanish mumkin. Muhimlik darajasining yaxlitlanguncha va yaxlitlangandan so‘ngi qiymati o‘rtasidagi farq:

$$(20000, 0-19968, 05):20000, 0 \times 100\% = 0, 1\% \text{ ni tashkil etib, } 20\% \text{ lik ko‘rsatkich doirasida.}$$

Faraz qilaylik, agar auditor 20000, 0 ming so‘mlik xatoni o‘tkazib yuborishi mumkin bo‘lsa, u holda ushbu summa aktiv va passiv o‘rtasida teng taqsimlanishi lozim (ya‘ni ham aktiv bo‘yicha, ham passiv bo‘yicha yo‘l qo‘yilgan xato 10000, 0 ming so‘mdan to‘g‘ri keladi). Auditor o‘zining amaliy ish tajribasi va korxona faoliyatining xususiyatlaridan kelib chiqqan holda xatoni taqsimlashning boshqacha nisbatini ham qo‘llashi

mumkin. Shundan so'ng oldin muhimlik darajasi balans aktivi va passivning ahamiyatli moddolari o'rtasida, ularning jami summadagi ulushlariga mutanosib ravishda taqsimlanadi.

Ushbu usulda nazorat vositalari riskining hisobga olinmasligi uning asosiy kamchiligi hisoblanadi.

Agar audit o'tkazish jarayonida aniqlangan va taxmin qilingan xatolar ko'p yoki kam, ammo umuman olganda kattaligi bo'yicha muhimlik darajasiga yaqin va (yoki) xo'jalik yurituvchi subyektning hisob yuritishida va moliyaviy hisobotni tayyorlashda tegishli me'yoriy hujjatlardan chetga chiqishi, biroq chetga chiqishlar so'zsiz muhim deb tan olinmaydi, auditor o'zining professional fikr-mulohazalaridan foydalangan holda, mas'uliyatni o'z zimmasiga olishi lozim va mazkur vaziyatda tekshirilayotgan buxgalteriya hisobotidagi muhim kamchiliklar haqida xulosa qilishi yoxud tegishli fikrlarni auditorlik xulosasiga kiritishning zarurligi haqida qaror qabul qilishi kerak.

Balansda muhim o'rin tutadigan moddalarning muhimlik darajasini aniqlash (balans umumiy summasining 1% dan yuqori bo'lgan moddalar muhim deb olingan)

Balans moddolari	Summa, ming so'm	Moddaning balans jamidagi ulushi%	Muhimlik darajasi, ming so'm
Aktiv moddolari			
Asosiy vositalar	654472,0	80,4	8040,0
Ishlab chiqarish zaxiralari	39957,0	5,0	500,0
Tayyor mahsulotlar	49211,0	6,0	600,0
Xaridor va buyurtmachilar	69938,0	8,6	860,0
BALANS	813578,0	100,0	10000,0
Passiv moddolari			
Ustav kapitali	19741,0	2,4	240,0
Rezerv kapitali	616135,0	75,7	7570,0
Taqsimlanmagan foyda	23819,0	2,9	290,0
Kelgusi davr sarflari va to'lovlari uchun rezervlar	24134,0	3,0	300,0
Qisqa muddatli qarzlar	30000,0	3,7	370,0
Xaridor va buyurtmachilardan olingan bo'naklar	32120,0	3,9	390,0
Kreditorlar:			
- mol yetkazib beruvchilar	8597,0	1,1	110,0
- budjet bo'yicha qarzlar	23102,0	3,2	320,0
- boshqa kreditorlar	35930,0	4,1	410,0
BALANS	813578,0	100,0	10000,0

Auditor aniqlangan xatolar bo'yicha mijoz-korxona rahbariyatiga joriy buxgalteriya davrida tuzatish yozuvlarini amalga oshirishni tavsiya qilishi lozim. Agarda taxmin qilinayotgan xatolar va tafovutlar sezilarli darajada bo'lsa, mijoz-korxona rahbariyatining tuzatish kiritishga rozi bo'lmasligi auditor uchun salbiy auditorlik xulosasi tuzishga asos bo'lishi mumkin.

Auditorlik tashkiloti tomonidan o'rnatiladigan **asosiy ko'rsatkichlar tizimi** va **muhimlik darajasi** hujjatlar bilan rasmiylashtiriladi hamda auditorlik tashkilotining ijro organi tomonidan tasdiqlanadi.

Auditorlik tekshiruvi jarayonida yuzaga kelgan vaziyatlar taqozosi bilan muhimlik darajasi ko'rsatkichi o'zgartirilishi (tuzatilishi) mumkin. Bunda muhimlik darajasining o'zgartirilish fakti, uning yangi ko'rsatkichi, tegishli hisob-kitoblar va dalil-isbotlar tafsiloti auditorning ishchi hujjatlarida aks ettirilgan bo'lishi lozim.

Ta'kidlash joizki, №9-AFMS da muhimlik darajasining asosiy ko'rsatkichlar tizimini va ushbu darajani aniqlashning uslubiy asoslangan tartibini auditorlik tashkiloti tomonidan o'zgartirish uchun asos bo'luvchi omillar ham keltirilmagan. Bizning fikrimizcha, bunday omillarga quyidagilarni kiritish mumkin:

- Ø moliyaviy hisobot asosiy ko'rsatkichlarini yoki balans moddalarini aniqlash tartibiga ta'sir qiladigan, buxgalteriya hisobi va soliqqa tortishni isloh qilishga doir o'zgarishlar;

- Ø muhimlik darajasini aniqlash uslublari oldiga qo'yiladigan talablarni belgilaydigan, auditga doir qonunchilikdagi o'zgarishlar;

- Ø auditorlik tashkiloti ixtisoslashuvining o'zgarishi;

- Ø auditorlik tekshiruvdan o'tkazilishi lozim bo'lgan xo'jalik yurituvchi subyektlar tarkibidagi o'zgarishlar, ularning ishlab chiqarish turi yoki tarmog'iga tegishliligining o'zgarishi;

- Ø auditorlik tashkiloti rahbariyatining o'zgarishi.

Muhimlik darajasi buxgalteriya hisobi yuritiladigan va buxgalteriya hisoboti tuziladigan valutada ifodalanishi lozim. Muhimlik darajasi har bir auditorlik tekshiruvi uchun tekshiruvni rejalashtirish bosqichi yakunlanganidan so'ng aniqlangan bo'lishi lozim. Aniqlangan muhimlik darajasining qiymati **auditorlik tekshiruvining umumiy rejasida**¹ ham aks ettirilgan bo'lishi kerak. Agar mijoz-korxona vakillari muhimlik darajasining auditorlik tashkiloti tomonidan aniqlanish tartibi bilan qiziqib qolishsa, u holda auditorlar ularga ushbu axborotni taqdim etishlari zarur.

¹ Auditning umumiy rejasi №3-«Auditni rejalashtirish» nomli AFMSGa muvofiq tuziladi. (R. M. V. tasdiqlagan №54, 14. 10. 1999 y, R. AV. da ro'yxatga olingan, №837, 10. 11. 1999 y.)

3. Muhimlik darajasini auditda qo'llash tartibi

Auditor quyidagi hollarda muhimlik darajasini inobatga olishi lozim:

Ø rejalashtirish bosqichida - qo'llaniladigan auditorlik amallarining mazmuni, vaqt sarfini va hajmini aniqlashda;

Ø muayyan auditorlik amallarini bajarish vaqtida;

Ø auditni yakunlash bosqichida aniqlangan chalkashliklar va xato-kamchiliklarning buxgalteriya hisoboti ko'rsatkichlari ishonchliligiga ta'sirini baholashda.

Auditor tomonidan belgilab qo'yilgan ayrim kamchiliklar o'z-o'zidan muhim tavsifga ega bo'lmasligi mumkin. Aniqlangan kamchiliklar to'plami hamda taxmin qilinayotganlari bilan birga qo'shib olingan belgilab qo'yilganlari esa muhim bo'lishi mumkin (butun ma'lumotlar to'plami uchun xatolarni tanlab tekshirish oqibatida belgilab qo'yilgan kamchiliklar tarqalib ketishi natijasida).

Auditorlik faoliyatida kuzatiladigan bir necha holatlarni ko'rib chiqamiz:

1. Auditor tekshiriladigan xo'jalik yurituvchi subyekt hisobotining barcha muhim jihatlari ishonchliligi haqida, agar bir vaqtning o'zida quyidagilar ta'minlansa, xulosa qilishga haqlidir:

Ø audit jarayonida belgilab qo'yilgan tafovutlar va taxmin qilinayotgan chalkashliklar summalarining yig'indisi muhimlik darajasidan ancha kam bo'lsa;

Ø xo'jalik yurituvchi subyektning hisob yuritish va moliyaviy hisobotni tuzishdagi tegishli me'yoriy hujjatlar talablaridan chetga chiqishlari auditorning professional fikriga ko'ra muhim hisoblanmaganda.

2. Agar quyidagi ikkita shartning bittasi bajarilganida auditor tekshiriladigan xo'jalik yurituvchi subyektning moliyaviy hisoboti muhim munosabatlarda ishonchli deb tan olinmasligi to'g'risida xulosa qilishi lozim:

Ø audit o'tkazish jarayonida belgilab qo'yilgan va taxmin qilinayotgan kamchiliklar summasi muhimlik darajasidan ancha ko'p bo'lganida;

Ø xo'jalik yurituvchi subyektning hisob yuritishi va moliyaviy hisobotni tuzishda tegishli me'yoriy hujjatlar talablaridan chetga chiqishlari auditorning professional fikriga ko'ra muhim hisoblanganda.

3. O'zining professional fikr-mulohazalaridan foydalanib, auditor mazkur vaziyatda tekshirilayotgan moliyaviy hisobotda muhim xato – kamchiliklar mavjudligi to'g'risida xulosa qilish yoki qilmaslik haqida bir qarorga kelishi yoxud agar quyidagi shartlardan bittasi bajarilsa, tegishli izohlarni auditorlik xulosasiga kiritish zarurligi haqida xulosa qilishi va mas'uliyatni o'z zimmasiga olishi lozim:

Ø audit o'tkazish chog'ida moliyaviy hisobotdagi belgilab qo'yilgan va taxmin qilinayotgan kamchiliklar muhimlik darajasidan yuqori yoki past, ammo umumiy miqdori bo'yicha unga yaqin bo'lganda;

Ø xo'jalik yurituvchi subyektning hisob yuritish va moliyaviy hisobotni tayyorlash tartibida tegishli me'yoriy hujjatlar talablariga nisbatan tafovutlar mavjud bo'lib, ammo bu tafovutlar muhim hisoblanmasligi muqarrar bo'lganda.

Bunda vaziyatni aniqlashtirish maqsadida auditorlardan qo'shimcha auditorlik amallarini bajarish talab qilinishi mumkin.

Auditor ko'rsatilgan kamchiliklarni tugatish bo'yicha mijoz-korxona rahbariyatiga tuzatish yozuv(provodka)larini taklif etishi mumkin. Agar audit jarayonida moliyaviy hisobotda belgilab qo'yilgan va taxmin qilinayotgan kamchiliklar muhim bo'lsa, mijoz-korxona rahbariyati ularni tuzatishga rozi bo'lmasligi auditor uchun salbiy xulosa tuzishga asos bo'lishi mumkin.

4. Auditorlik riski tushunchasi, auditorlik risklarining maqbul to'plami va unga ta'sir ko'rsatadigan shart-sharoitlar

Audit va moliyaga oid ayrim manbalarda «risk» atamasi turlicha tarjima qilib qo'llanilmoqda («tavakkalchilik», «xatarlilik», «xavf-xatar», «tahlika», «g'ov» va h. k.). Auditorlik faoliyatiga nisbatan bunday tarjimalar «risk» atamasining asl mohiyatini to'liq ochib bermaydi. Bu borada biz professor T. S. Malikov fikriga qo'shilamiz (31. 5-bet). Umuman, murakkab ilmiy atamalarni ularning mohiyatini ifodalamaydigan tarjimalar bilan almashtirmasdan, birinchi marta qo'llanilganida izohlagan holda, keyinchalik aslini qo'llash maqsadga muvofiq.

№9 - «Muhimlik va auditorlik riski» nomli AFMS ga muvofiq: **Auditorlik riski** – bu auditorlik tekshiruv natijalari bo'yicha auditorlar tomonidan subyektiv aniqlanadigan, moliyaviy hisobotda, uning ishonchliligi tasdiqlanganidan so'ng xatolar mavjudligini tan olish yoki moliyaviy hisobotda bunday kamchiliklar haqiqatan ham yo'q bo'lganda, unda kamchiliklar mavjud deb tan olinish ehtimolidir.

Faraz qilaylik, agar auditor salbiy xulosa bersa yoki xulosa berishdan voz kechsa o'zini xavf-xatar ostiga qo'ymasligi mumkin. Ammo bu noto'g'ri fikr, chunonchi, auditor uchun bu holda mijozlarini yo'qotish xavfi vujudga keladi. Bundan tashqari, auditor har qanday, hatto, mijoz-korxona moliyaviy hisobotini to'liq tasdiqlaydigan xulosa berganida ham, u shartnoma majburiyatlari bilan bog'liq xavf-xatarni o'z zimmasiga oladi. Auditorlik faoliyatida uchraydigan bunday xavf-xatarlar yig'indisini

keyinchalik **auditorlik risklarning maqbul to'plami** deb atash mumkin.

Ma'lumki, har qanday malakali va puxta o'tkazilgan auditorlik tekshiruvi ham auditorlik riskini to'liq bartaraf eta olmaydi. Shuning uchun auditorlik amaliyotida uning (auditorlik riskining) maqbul chegarasi 5% deb qabul qilingan. Ya'ni, auditorlik tashkiloti tomonidan berilgan yuzta auditorlik xulosasidan beshtasi munozarali masalalar bo'yicha noto'g'ri xulosalar bo'lishi mumkin. Bunday risk ya'ni, 5% miqdorda noto'g'ri xulosa berish ehtimoli auditorlik tashkiloti uchun muhim hisoblanmaydi va uning raqobatbardoshligini pasaytirmaydi. Aksincha, bu ko'rsatkich (5%)-ni yanada pasaytirishga urinish behuda kuch va mablag' sarflashga olib keladi hamda raqobatbardoshlikka salbiy ta'sir ko'rsatishi mumkin.

Umuman, **auditorlik riskining maqbul to'plamiga** quyidagi shart-sharoitlar asosiy ta'sirini ko'rsatadi.

1. Mijoz-korxona faoliyati(biznesi)ning ko'lami. Mijoz-korxonada sodir bo'ladigan xo'jalik muomalalarining miqdori qanchalik ko'p bo'lsa, auditorlik riski shunchalik yuqori bo'ladi va uning moliyaviy hisobotidan shuncha kengroq hajmda foydalanish zarur bo'ladi. Auditorlik risk darajasini aniqlashda moliyaviy hisobot ma'lumotlaridan foydalanuvchilarning fikrlari asos hisoblanadi. Masalan, agar aksiyadorlik jamiyati qo'shimcha aksiya chiqarishni rejalishtirmagan bo'lsa, u holda faqat haqiqiy aksiyadorlar fikri inobatga olinadi. Agar qo'shimcha aksiya chiqariladigan bo'lsa, aksiyalarga obuna bo'luvchilar fikrlari ham inobatga olinadi. Yangi aksiyadorlarni asosan, yuqori dividendlar va ijobiy auditorlik xulosasi bilan jalb qilish mumkin.

2. Mulkchilikning tashkiliy-huquqiy shakllari ham auditorlik risklarning maqbul to'plamiga sezilarli ta'sir ko'rsatadi. Masalan, ochiq turdagi aksiyadorlik jamiyatlarining moliyaviy hisobotlari yopiq turdagi aksiyadorlik jamiyatlarinikiga qaraganda aksiyadorlarining ishonchini ko'proq qozonganligi bois, auditorlik riskini pasaytirishi mumkin. Bu ochiq turdagi aksiyadorlik jamiyatlarida har xil mulkdorlar mavjudligi bilan izohlanadi. Shuningdek, aksiyadorlarning manfaatlari har doim ham bir-birinikiga mos kelavermaydi va shuning uchun ham ular bir-birlarini nazorat qilib turadilar.

3. Kreditorlik qarzlarning miqdori va tavsifi. Mijoz-tashkilot kreditorlari qanchalik yirik korxonalardan iborat bo'lsa, demak, uning moliyaviy hisobotiga ishonch shuncha yuqori ekanligi va uni tekshirish bilan bog'liq tavakkalchilik xatari shunchalik past bo'ladi.

Auditorlik riskiga boshqa shart-sharoitlar ham ta'sir ko'rsatadi. Jumladan: mutaxasislarning buxgalteriya hisobini bilishi, auditorlik tekshiruvi-

ga umumiy yondashuv, me'yoriy-huquqiy tizimdagi o'zgarishlar, hisobning kompyuterlashtirilganlik darajasi, mijoz-korxonadagi ichki nazorat tizimining ishonchliligi, rahbarlar almashinishi va ularning shaxsiy fazilatlarini, olingan natijalarni baholash va ularning to'liqligi, mazkur tashkilot faoliyatiga xos bo'lmagan muomalalar miqdori va sh. k.

Demak, ***auditorlik risklarning maqbul to'plami deganda, o'tkazilgan auditorlik tekshiruvlari natijasida yanglish mulohazaga kelish va natijada, noto'g'ri auditorlik xulosasi tuzish ehtimoli(xavfi) tushuniladi.***

5. Auditorlik risklar maqbul to'plamining elementlari va ularni baholash

Yuqorida bayon etilganidek, ***auditorlik risklarining maqbul to'plami*** bir qancha risklardan iborat.

Umumiy auditorlik amaliyotida ***auditorlik risklarining maqbul to'plamiga*** quyidagicha yondashuv ishlab chiqilgan va ular ingliz tilidagi abbreviaturasi (bosh harflari) bo'yicha quyidagi formula ko'rinishida ifodalangan:

$$\mathbf{DAR \textit{ q } IR \times CR \times DR}$$

DAR (Desired audit risk) – ARMT (auditorlik risklarning maqbul to'plami);

IR (Internal risk) – IXR (ichki xo'jalik riski);

SR (Control risk) – NR (nazorat riski);

DR (Detection risk) – AR (aniqlanmaslik, ya'ni xatolar va moliyaviy hisobotdagi kamchiliklarning aniqlanmaslik riski).

Demak, auditorlik risklarining maqbul to'plami (ARMT) ni va uni tashkil etuvchi tarkibiy qismlar (IXR; NR; AR)ni batafsil bayon qilish va mohiyatini o'rganish uchun quyidagi formula ko'rinishida ifodalaymiz hamda uning tarkibiy qismlarini alohida ko'rib chiqamiz:

$$\mathbf{ARMT \textit{ q } IXR \times NR \times AR}$$

Ichki xo'jalik riski –IXR (IR-Internal risk) – bu mazkur buxgalteriya schyotida, balans moddasida, bir turdagi xo'jalik muomalalari guruhida yaxlitlanganda, xo'jalik yurituvchi subyekt hisobotida muhim kamchiliklarning, bunday kamchiliklar ichki nazorat tizimi vositalari yordamida aniqlangunga qadar yoki ichki xo'jalik nazorati, umuman, yo'q bo'lganda, auditor tomonidan subyektiv tarzda aniqlanish ehtimoli tushuniladi. Ichki xo'jalik riskini baholashda auditor bir necha guruh omillarni e'tiborga olishi lozim.

Birinchi guruhga kiruvchi omillar ishlab chiqarishni yuritish shart-sharoitlari va uslublari bilan bog‘liq bo‘lib, ularga quyidagilar kiradi:

Qattiq raqobat; ishlab chiqarish texnologiyasining tez o‘zgarib turishi; yangi axborot-kommunikatsiya texnologiyalarining joriy etilishi; tarmoqning umumiy ahvoli va bankrotliklar soni; qonunchilikning tez-tez o‘zgarib turishi; qonunda belgilangan cheklashlar yoki atrof muhitni muhofaza qilish bilan yoxud boshqa shart-sharoitlar bilan bog‘liq cheklashlar.

Ichki xo‘jalik riskiga ta‘sir ko‘rsatuvchi ikkinchi guruh omillar **ishlab chiqarish faoliyatining joylashgan o‘rni** bilan bog‘liq.

Uchinchi guruh omillar shtat va biznesni tashkil etish bilan belgilanadi. Bu yerda quyidagilar muhim ahamiyat kasb etishi mumkin: korxona rahbarining ustunligi (dominantligi) va direktorlar kengashining samarasiz faoliyati; korxona rahbarining moliyaviy muammolari; aksiyadorlar va rahbariyat o‘rtasidagi munosabatlarda vujudga keladigan tortishuv va muammolar natijasida rahbariyat mulkdorlar manfaatini himoya qilgani holda o‘z maqsadlarini ko‘zlaydilar. Bular zamirida qalloblik va suiiste‘mol qilishlar yashirinishi mumkin.

Ichki xo‘jalik risklariga ta‘sir ko‘rsatuvchi omillarga quyidagilar ham kiritilishi mumkin:

Ø rahbariyat va xodimlar malakaviy darajalarining pastligi;

Ø kelajakka o‘ta ishonch bilan qarash(loqaydlik);

Ø rahbarlikning haddan tashqari maydalashtirib yuborilishi oqibatida buxgalteriya ustidan yagona nazorat yo‘qolib, u yerda har bir kishi mas‘uliyatni bir-biriga yuklaydilar.

Xodimlar yetishmasligi; auditor yoki yuristlarning tez-tez o‘zgarib turishi; hisob yuritish va ishlab chiqarish xususiyatlari bilan yaxshi tanish bo‘lmagan, yangi ishchilarni yollash; qalloblik va suyiste‘mol qilish; xo‘jalik muomalalariga doir muhim kelishmovchiliklar; yuristlar, maslahatchilar, agentlar va boshqa mutaxassisliklarning bir martalik xizmatlari uchun haddan tashqari yuqori haq to‘lanishi kabilarni ham ushbu guruhga kiritish mumkin.

Kutilmagan va izohlab bo‘lmaydigan muomalalar, hujjatlarning to‘liqsizligi, ularni rasmiylashtirish va tuzatishga rahbariyatning noroziligi hamda tekshiruvni tez yakunlash maqsadida mijozning auditorga tazyiq o‘tkazishi, noqulay sharoitlarda ishlash, kutulmaganda tekshiruv muddatini kechiktirish, auditor so‘rovlariga rahbariyatning noto‘g‘ri javob berishi kabi sabablar bo‘yicha auditorlik dalil-isbotlarini olish bilan bog‘liq murakkabliklarni ham ta‘kidlash zarur.

Mahsulotlarni sotishga doir kutilmagan vaziyatlar kabi omillarga; kutilmagan muomalalar sodir bo'lishi (yangi agentlar, yangi oldi-sotdi sharoitlari); mahsulotlarni dumping (ingl. «**Dumping**» – tashlash, ya'ni tashqi bozor uchun kurash, raqobatchilarni sindirish maqsadida tovarlarni tan-narxidan past bahoda sotish) baholari bo'yicha xorijda sotishga muhim e'tiborni qaratish zarur. Shtat va biznesni tashkil etish bilan bog'liq risk omillariga quyidagilarni ham kiritish mumkin: tashkilot faoliyatida sho'ba korxonalari bilan bo'ladigan muomalalar katta ulushni tashkil etishi; rahbariyat daromadining korxona faoliyati moliyaviy ko'rsatkichlariga bog'liqligi; rahbariyatning ishchan doiralardagi obro'sizligi; soxta, faoliyat ko'rsatmaydigan filiallar mavjudligi va sh. k.

To'rtinchi guruh omillar daromadlar va operativ faoliyatning rejalari bilan bog'liq. Ushbu guruh omillar qo'yidagilardan iborat:

- sotiladigan mahsulotlar miqdori va sifatining pasayishi;
- ishlab chiqarish jarayonidagi katta o'zgarishlar;
- bir yoki bir necha mahsulotlarni ishlab chiqarish, operatsiyalar, debitor va kreditorlarga haddan tashqari bog'lig'lik;
- marketing siyosatining samarasizligi, ishlab chiqarish quvvatlaridan yetarli darajada foydalanmaslik, ishlab chiqarishni rivojlantirish oldiga noreal maqsadlar qo'yilishi;
- eskirgan qurilmalarning sust almashtirilishi va amortizatsiya ajratmalarini hisoblash sur'atlarining pasayishi. Ushbu guruhga, izohlab bo'lmaydigan vaziyatlar masalan schyotlar bo'yicha kutilmagan qoldiqlar, inventarizatsiya natijalari bo'yicha kutilmagan tafovutlar, kutilmagan aylanuvchanlik ko'effitsenti, bundan tashqari esa yirik yoki kutilmagan muomalalar, asosan yil oxiriga muhim natijalar bilan chiqqan muomalalarni ham kiritish zarur.

Mulklar bilan bog'liq, beshinchi guruh omillar mulklar qiymatining sezilarli darajada pasayishi va ularning yomon saqlanishi kabilarni o'z ichiga oladi.

Oltinchi guruh omillar likvidlik va moliyalashtirish bilan bog'liq holda vujudga keladi; aylanma mablag'larning yetishmasligi, qarz mablag'larni jalb qilish bilan bog'liq muomalalar.

Yettinchi guruhga taalluqli omillar favqulodda zararlar bilan bog'liq bo'lib, ular xarid va sotish shartnomalari, uchinchi shaxslarga berilgan kafolatlar, ijara shartnomalari, xorijlik hamkorlar bilan muomalalar, qandaydir istisno tarzidagi vaziyatlar munosabati bilan vujudga keladi.

Tadbirkorlik riski ham ichki xo'jalik riskining tarkibiy qismi hisoblanadi. U auditorlik tekshiruvi natijalaridan manfaatdor bo'lgan mijozlar va boshqa tomonlarning da'vo qo'zg'atish; ham korxona ichida, ham bu-

tun tarmoqda vujudga kelgan murakkab vaziyatdan kelib chiqib auditorlik faoliyatidan ko'rilgan zararlar ehtimoli bilan bog'liq. Tadbirkorlik riskini baholash mezonlari jadvalda keltirilgan.

Yuqorida bayon qilinganlardan tashqari siyosiy, iqtisodiy, ijtimoiy va texnologik omillarni; ijobiy jihatlar, kamchiliklar, imkoniyatlar va noxush holatlarni hamda «bozorga ta'sir ko'rsatuvchi beshta kuch»ni (odatda, raqobat, yangi raqobatchilar paydo bo'lishi, o'rindosh tovarlar, xaridorlar yoki mol yetkazib beruvchilar yakka hokimligi) tahlil qilish ham muhim ahamiyatga ega.

Siyosiy omillarga: tarmoqlarni tartibga solish, qonunchilik, soliqqa tortish;

Iqtisodiy omillarga: inflyasiya darajasi, bank kreditlari bo'yicha foiz stavkalari, ishsizlik darajasi, valuta kursi, aholining «iste'mol savati»;

Ijtimoiy omillarga: aholining o'sishi va harakati, turmush darajasi, sog'liqni saqlash va ta'lim, ijtimoiy ta'minotning boshqa turlari;

Texnik omillarga: axborot – kommunikatsiya texnologiyalari, kompyuter tizimlarini rivojlantirish, ishlab chiqarishni mexanizatsiyalashtirish va avtomatlashtirish darajasi, mahsulotlarni taqsimlash kabilar kiradi.

Mijoz-korxonaning ijobiy tomonlari va kamchiliklarini tahlil qilishda xodimlar (malakaviy darajasi, ishga munosabati va tajribasi); korxona tuzilmasi va qaror topgan aloqalar; mahsulotlar (sifati, foydalanish muddati, daromadliligi); ishlab chiqarish (ishlab chiqarish texnologiyasi, quvvat hajmi), moliyasi (moliyalashtirish manbalarining mavjudligi); korxonaning obro'-e'tibori (gudvill) axborot ta'minoti (texnik, marketing ma'lumotlari).

Tadbirkorlik riskini baholash mezonlari.*

Risk omillari	Tadbirkorlik riskining darajasi	
Korxona faoliyat ko'rsatayotgan iqtisodiy vaziyatni aniqlash	Sog'lom	Depressiya, stagnatsiya
Korxona faoliyat ko'rsatayotgan tarmoq tavsifi	Barqaror, tashqi shart-sharoitlar ta'sirini sekin qabul qiladi	Nisbatan yangi, tashqi o'zgarishlarga ta'sirchan
Korxona boshqaruv siyosati	Passiv	Aktiv
Nazorat tizimi	Ma'muriy nazorat yaxshi yo'lga qo'yilgan	Nazorat bo'sh; boshqaruv tizilmasi kuchli markazlashtirilgan
O'tgan davrlar uchun auditorlik tekshiruvlar natijalari	Ijobiy xulosa	Auditorlik tekshiruvlari bo'lmagan, o'tkazilgan bo'lsa ham ularning natijasi bo'yicha yoki salbiy xulosa berilgan yoki xulosa berishdan bosh tortilgan; auditorlar tez-tez o'zgarib turadi.

Rahbariyat o'zgarishi	Yuqori	Past
Korxonaning moliyaviy ahvoli	Ishonchli	Barqaror emas
Sudlashuv holatlarining vujudga kelish ehtimoli	Muhim emas	Muhim
Boshqaruvchilar va mulkdorlarning obro' - e'tibori	Yaxshi	Yomon
Ularning ish tajribasi	Yuqori darajada	Past darajada
Mulkchilik shakli	Ochiq turdagi aksiyadorlik jamiyati (OTAJ)	Yopiq turdagi aksiyadorlik jamiyati (YoTAJ)
Mijozning auditorlar roli va ma'suliyatlarini tushunishi	Aniq	Noaniq
Manfaatlar ziddiyati, tartibga solish muammolari	Muhim emas	Muhim
Mazkur turdagi biznesning korxona faoliyat ko'rsatayotgan hududga kirib kelish darajasi	Past	Yuqori

* – Основы аудита. Учебник под редакцией Я. В. Соколов, Москва «Бухгалтерский учёт» 2000 г. 130-131 с.

Mijoz-korxonannig imkoniyatlari va xato-kamchiliklarini tahlil qilish quyidagilarni e'tiborga olishni taqozo etadi: bozordagi dinamika (o'sish, pasayish, kon'yunkturaning o'zgarishi); texnologiyadagi o'zgarishlar (yangi mahsulotlar yaratish); iqtisodiy ahvol(ko'tarilish, pasayish); ijtimoiy omillar (shakllangan ijtimoiy institutlar va munosabatlar); ekologiya kabi masalalarni nazarda tutadi.

Nazorat (nazorat vositalari) riski – NR (CR-Control risk) – bu korxonaning mavjud va muntazam qo'llanilib kelinayotgan buxgalterlik hisobi tizimi va ichki nazorat tizimi vositalari alohida-alohida yoki birgalikda muhim ahamiyatga ega bo'lgan kamchiliklarni o'z vaqtida aniqlay olmaslik va tuzata olmaslik (yoki bunday kamchiliklar vujudga kelishining oldini olish) ehtimolining auditor tomonidan subyektiv tarzda aniqlangan ko'rsatkichidir.

Ichki nazorat tizimini tekshirishning ahamiyati shundan iboratki, auditorlik tashkiloti tomonidan bajariladigan ishlar hajmi, shuningdek, tekshiruv muddatlari va qiymati aynan mana shunga bog'liq. Shu boisdan, ushbu masalani batafsilroq ko'rib chiqish zarur.

Mijoz-korxona ma'muriyati samarali ichki nazorat tizimini ishlab chiqishda quyidagilarni e'tiborga olishi lozim: korxona mulklari va hujjatlarining saqlanishi; boshqaruv uchun ishonarli ma'lumot olish; ishlab

chiqarish samaradorligini oshirish; qonun hujjatlari talablari va hisob siyosatining qoidalariga rioya qilinishi.

Ichki nazorat tizimining tashkil etilishi va faoliyat ko'rsatishi quyidagi qoidaga asoslaniladi: ichki nazorat tizimi uchun qilinadigan jami xarajatlar uning bo'shligi sababli mazkur davrda kutilayotgan zararlar miqdoridan oshmasligi lozim.

Ichki nazorat tizimini o'rganishda quyidagi 4 ta asosiy tamoyilga tayaniladi:

1. Ichki nazorat tizimining tashkil etilishi va faoliyat ko'rsatishi uchun ma'muriyat javobgarligi.

2. Ichki nazorat tizimi to'liq bo'lmasayam moliyaviy hisobotning yetarli darajadagi haqqoniyligi va ishonchliligiga ishonch hosil qilishi.

3. Mavjud cheklashlar: agar ichki nazorat tizimi, uning ishlab chiqarish va amalda qo'llanish xususiyatlari hisobga olinmasa, uni samarali deb tan olish mumkin emas.

4. Axborotni ishlash uslubi: ichki nazorat tizimi axborotlar qo'lda ishlanganida ham, kompyuterda ishlanganida ham, samarali ishlov berishni ta'minlashi lozim.

Nazorat muhiti, hisob tizimi va nazorat amallari ichki nazorat tizimining muhim elementlari hisoblanadi. (Bular 3 bob 3.5-mavzuda batafsil bayon qilingan).

Aniqlanmaslik riski (AR) - ya'ni xatolar va moliyaviy hisobotdagi kamchiliklarning aniqlanmaslik (ko'zga tashlanmaslik) riski (DR-Detection risk) – bu auditorlik tekshiruv jarayonida qo'llaniladigan auditorlik amallarining buxgalteriya hisobi va moliyaviy hisobotda haqiqattan mavjud bo'lgan har biri alohida-alohida yoki birgalikda muhim hisoblangan xatolar hamda kamchiliklarni aniqlash imkoni yo'qligining ehtimolidir. Bunday ehtimollik auditor tomonidan subyektiv tarzda aniqlanadi. Shuningdek, auditor ishlarining sifat ko'rsatkichi, auditorning malakasi va muayyan auditorlik tekshiruvining o'tkazilish xususiyatlariga bog'liq.

Aniqlanmaslik riskini ikki guruhga bo'lish mumkin:

1. Tahliliy risk –bu tahlil amallari (ishlari) bajarilganda muhim xatolarga yo'l qo'yilish riskidir. Bunday xatolarni auditor ko'rishi mumkin, ammo juda murakkabligi hamda o'zining maxsus malakasi yetishmasligi sababli tushunmasdan o'tkazib yuborishi mumkin.

2. Tanlashdagi risk –bu muhim xato-kamchiliklarning nazorat testlarini o'tkazish (tanlab olish) chog'ida ham, xo'jalik muomalalarini mohiyatan tekshirish chog'ida ham aniqlanmay qolish ehtimolidir.

Aniqlanmaslik riski - auditorlik faoliyatining sifati va samaradorligini baholaydigan ko'rsatkich bo'lib, u muayyan auditorlik tekshiruvini o'tkazish tartibiga hamda auditorlar malakasi va ularning xo'jalik yurituvchi subyekt faoliyati bilan oldindan tanishlik darajasiga bog'liq. Auditor ichki xo'jalik riski va nazorat vositalarining riskini baholash asosida o'z faoliyatida yo'l qo'yishi mumkin bo'lgan aniqlanmaslik riskini aniqlashi lozim. Aniqlanmaslik riskining imkon qadar pasaytirilgan ko'rsatkichini hisobga olgan holda tegishli auditorlik amallarini rejalashtirishi lozim.

Ta'kidlash joizki, auditorlik risklarining maqbul to'plamini tashkil etuvchi elementlar (IR, CR, DR) ni tahlil qilishdan asosiy maqsad **aniqlanmaslik riski (DR)** ni baholashdan iborat. Ushbu fikrni tasdiqlash uchun auditorlik risklar maqbul to'plami (DAR) ning tarkibiy qismlarini chuqurroq o'rganishga doir bir necha misollar keltiramiz.

1-misol. Audit o'tkazilishi rejalashtirilayotgan korxonada risk darajasi past bo'lib, auditorlik risklar maqbul to'plamining eng yuqori chegarasi 5% ga teng. Korxona xalq xo'jaligining nisbatan barqaror tarmog'ida faoliyat ko'rsatganligi uchun ichki xo'jalik riski (IR) 70% ga teng deb olindi. Nazorat vositalari riski (CR) esa 40% ga teng deb baholangan. Chunki mijoz-korxonada ichki nazorat tizimining yaxshi yo'lga qo'yilganligi va oldingi o'tkazilgan auditorlik tekshiruvlarining natijalariga ko'ra auditorlar tomonidan muhim kamchiliklar ko'rsatilmaganligi aniqlangan.

Yuqorida tahlil qilingan formulaga muvofiq aniqlanmaslik riski:

$$DR = \frac{DAR}{IR \cdot CR};$$

$$DR = \frac{5}{70 \cdot 40} = 17,9$$

Demak, mohiyatan o'tkaziladigan testlar bo'yicha auditor uchun ishonchlilik darajasi 82,1% ga teng (100%-17,9%).

2-misol. Mijoz korxonada auditorlik riski yuqori. Bunda ham auditorlik risklar maqbul to'plamining eng yuqori chegarasi 5% ga teng deb olingan. Ichki xo'jalik riski (IR) 90% ga teng deb baholangan. Chunki bu korxona auditor uchun yangi mijoz bo'lib, uning faoliyat sohasi xorijiy investitsiyalarga asoslangan yuqori texnologiyalar bilan tavsiflanadi. Nazorat vositalarining riski (CR) esa 80% ga teng deb baholangan. Chunki dastlabki test sinovlari va kuzatish natijalariga ko'ra ichki nazorat tizimining kuchsizligi, korxona rahbarining yakkahokimlik uslubida ish yuritishi hamda auditorlarga tazyiq o'tkazishi aniqlangan. Bunda aniqlanmaslik riski (DR) quyidagicha:

$$DR = \frac{DAR}{IR \cdot CR} = \frac{5}{90 \cdot 80} = 6,9\%$$

Bu misolda mohiyatan o'tkaziladigan tekshiruv(test)lardan kutilayotgan ishonchlilik darajasi 93,1% ga teng (100,0%-6,9%). Demak, auditor tanlash ko'lamini kengaytirishi zarur.

Ichki xo'jalik riski va nazorat vositalari riskining turli kombinatsiyalari bilan aniqlanmaslik riski o'rtasida o'zaro teskari bog'liqlik mavjud.

Auditorlik risklar to'plami elementlarining har xil darajadagi o'zaro bog'liqligi.

C I	yuqori	o'rtacha	past
	Bunda ruxsat etilishi mumkin bo'lgan aniqlanmaslik riskining darajalari quyidagicha:		
yuqori	eng past	pastroq	o'rtacha
o'rta	pastroq	o'rtacha	yuqori
past	o'rtacha	yuqori	eng yuqori

Bu bog'liqlikni quyidagicha tasniflash mumkin:

a) ichki xo'jalik riski va nazorat vositalari riski ko'rsatkichining yuqoriligi auditorlardan tekshiruvni aniqlanmaslik riski ko'rsatkichini imkon qadar pasaytiradigan qilib tashkil etishni va shu bilan birga umumiy auditorlik riskini maqbul darajaga keltirishni talab etadi;

b) ichki xo'jalik riski va nazorat vositalari riski ko'rsatkichlarining pastligi auditorga tekshiruv chog'ida yuqoriroq aniqlanmaslik riskiga yo'l qo'yishiga imkon beradi va shunda umumiy auditorlik riskining maqbul ko'rsatkichiga ega bo'ladi.

6. Muhimlik darajasi va auditorlik riski tushunchalarining o'zaro bog'liqligi

Auditor auditni rejalashtirishda moliyaviy hisobotda muhim chalkashliklarga olib keladigan faktlarni hisobga olishi lozim. U muhimlik darajasining qanday ko'rsatkichini qabul qilishini va buxgalteriya schyotlaridagi qoldiqlar hamda oborotlarning xususiyatlarini tahlil qilish asosida moliyaviy hisobotning qaysi moddalarini maxsus e'tibor bilan o'rganishini va qanday hollarda auditorlik tanlash (tanlab tekshirish) usullari hamda tahliliy amallarni qo'llagan holda umumiy auditorlik riskini maqbul bo'lgan darajagacha pasaytirishni hal etishi lozim.

Auditor tanlagan muhimlik darajasi va auditorlik riski (*auditorlik tekshiruvlarini o'tkazishdagi tavakkalchilik xavf-xatari-D.R.*) o'rtasida teskari

bog'liqlik mavjudligini e'tiborga olishi lozim. Auditorlik tekshiruvlar hajmi va muddatlarini aniqlashda ushbu teskari bog'liqlik inobatga olinishi kerak. Demak, auditor muhimlik darajasini pasaytirishni lozim topsa, uning auditorlik riski (tavakkalchilik xavf-xatari) oshadi va aksincha. Bu bog'liqlikni batafsilroq quyidagicha bayon qilish mumkin:

a) muhimlik darajasi qancha yuqori bo'lsa, umumiy auditorlik riski shuncha past bo'ladi;

b) muhimlik darajasi qancha past bo'lsa, umumiy auditorlik riski shuncha yuqori bo'ladi.

Agar auditor auditorlik tekshiruvi chog'ida muhimlik darajasining pastroq ko'rsatkichini qo'llashga qaror qilsa, bu holda u auditorlik riskini pasaytirishga doir chora-tadbirlarni kuchaytirishi lozim. Buning uchun u nazorat vositalari riski va aniqlanmaslik riskini quyidagi tarzda aniqlashi lozim:

a) nazorat vositalari riskini pasaytirish, agar buning imkoni bo'lsa. Buning uchun tekshiruv chog'ida nazorat vositalarini qo'shimcha test sinovidan o'tkazish zarur;

b) aniqlanmaslik riskini pasaytirish, agar buning imkoni bo'lsa. Buning uchun auditor quyidagilarni amalga oshirishi lozim:

Ø qo'llaniladigan auditorlik amallarini, ularning sonini ko'paytirish va mazmunini o'zgartirishni nazarda tutgan holda modifikatsiyalash (boshqacha shaklga keltirish, o'zgartirish);

Ø tekshiruv uchun sarflanadigan vaqtni ko'paytirish;

Ø auditorlik tanlash hajmini oshirish.

Bunda ichki xo'jalik riski ko'rsatkichining o'zgarmasligi va tekshiruvning umumiy rejasini tayyorlash paytida hisobga olinmagan, ammo haqiqatda mavjud faktlar tekshiruv chog'ida aniqlangan holdagina o'zgarishi mumkinligini e'tiborda tutishi zarur.

Muhimlik va risk darajasini baholash auditorlik tekshiruvining muhim bosqichlaridan biri hisoblanadi. Uning malakali amalga oshirilishi nafaqat sifatli auditorlik hisoboti va xulosasi tuzish, balki auditorlik tashkiloti kabi, mijoz-tashkilotning ham barqaror rivojlanishiga zamin yaratadi. Auditorlik tekshiruv muvaffaqiyatli yakunlanib, soliq organlari tomonidan mijoz-korxonaga e'tirozlar bildirilmasa, auditorlik tashkiloti nafaqat daromad oladi, uning obro'-e'tibori ham oshadi. Natijada, auditorlik tashkiloti o'z mijozlarini saqlab qolishga va yangilarini orttirishga hamda auditorlik xizmati bozorida yuqori reytingga muvaffaq bo'ladi.

Takrorlash uchun savollar

1. Muhimlik tushunchasi qanday izohlanadi?
2. Muhimlik darajasi, uni aniqlash tartibi qanday amalga oshiriladi?
3. Muhimlik tushunchasi va uning auditdagi ahamiyati qanday?
4. Muhimlik darajasi, uni aniqlashda qanday asosiy ko'rsatkichlar tizimiga baho beriladi?
5. Muhimlik darajasini auditda qo'llash tartibi qanday amalga oshiriladi?
6. Auditorlik riski tushunchasi qanday ta'riflanadi?
7. Auditorlik risklarning maqbul to'plami, uning elementlari va ularni baholash tartibi qanday amalga oshiriladi?
8. Muhimlik darajasi va auditorlik riski tushunchalarining o'zaro qanday bog'liqligi mavjud?

VII bob. AUDITORLIK TEKSHIRISHNI REJALASHTIRISH

1. Auditorlik faoliyatini rejalashtirishning maqsadi, vazifalari, bosqichlari va asosiy tamoyillari.

2. Auditning umumiy rejasini tuzish.

3. Auditning dasturini tuzish.

1. Auditorlik faoliyatini rejalashtirishning maqsadi, vazifalari, bosqichlari va asosiy tamoyillari

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 haqqoniyligini tekshirish va tasdiqlash valuta muomalalarini taftish qilish, aksiyalar va boshqa qimmatli qog'ozlar emissiyasi prospektining ma'lumotlarini tasdiqlash, korxonaning moliyaviy barqarorligini mustahkamlash bo'yicha tadbirlar ishlab chiqish, iqtisodiyot va moliyaviy huquq sohasidagi yangi qonunchilik hujjatlari bo'yicha aniq maslahat (konsultatsiya) o'tkazish va hokazo.

Auditni rejalashtirish chog'ida auditorlik tashkiloti tomonidan qo'llaniladigan me'yorlar №3 «**Auditni rejalashtirish**» nomli auditorlik faoliyatining milliy standarti (AFMS) bilan belgilanadi. Yuqorida ta'kidlanganidek, audit rejasini puxta tuzmasdan sifatli auditorlik tekshiruvi o'tkazish mumkin emas. Shu boisdan ushbu standartga batafsilrok to'xtalib o'tamiz. Amalda, auditni rejalashtirish jarayoni auditorlik tashkiloti bilan xo'jalik yurituvchi subyekt o'rtasida shartnoma tuzilgunga qadar boshlanadi. Bu holat ko'p hollarda, agar mijoz bilan shartnoma tuzilmasa, auditni rejalashtirish bilan bog'liq xarajatlar qaysi manbalar hisobidan mablag' bilan ta'minlanishi to'g'risidagi savolni yuzaga keltiradi. Keyinchalik shartnoma tuzilgan holda auditni dastlabki rejalashtirishga doir ishlar qiymati o'tkaziladigan auditorlik xizmatining umumiy qiymatiga qo'shiladi, aks holda u auditorlik tashkilotining mablag'lari hisobidan amalga oshirilishi lozim. Rejalashtirish auditorlik tekshiruvini boshlang'ich bosqichi bo'lib, auditorlar reja tuzilgunga qadar bevosita tekshiruv jarayonini

boshlamasliklari lozim. Standartga muvofiq auditni rejalashtirish quyidagi bosqichlarga bo‘linadi:

- a) auditni dastlabki rejalashtirish;
- b) auditning umumiy rejasini tayyorlash va tuzish;
- v) audit dasturini tayyorlash va tuzish.

Ushbu standart har qanday korxonani auditorlik tekshiruvdan o‘tkazishda ham audit rejasini, ham audit dasturini tuzishni talab etadi. Darhaqiqat, yirik xo‘jalik yurituvchi subyektning hisobotlarini tasdiqlash uchun katta auditorlik guruhi tomonidan tekshiruv o‘tkazilganida bunday ko‘p bosqichli rejalashtirish zarur. Biroq, bizning fikrimizcha, unchalik katta bo‘lmagan xo‘jalik muomalalari kam sodir bo‘ladigan, bir turdagi mahsulot ishlab chiqarish (ish, xizmat bajarish) bilan shug‘ullanuvchi mikrofirmalarda audit o‘tkazganida, bunday keng qamrovli reja tuzish maqsadga muvofiq emas.

Agar auditorlik tashkilotining ko‘pchilik mijozlari kichik va o‘rta biznes korxonalariga taaluqli bo‘lsa, u holda unchalik katta bo‘lmagan tuzatishlar kiritilganida ko‘pchilik korxonalarni tekshirish uchun mos keladigan namunaviy audit rejasi ishlab chiqish va rejalashtirish chog‘ida audit dasturini batafsil tuzishga maxsus e‘tibor qaratish zarur. Bunday namunaviy rejalar bir nechta bo‘lib, ular bir-birlaridan turli biznesga ega korxonalar uchun farq qilishlari mumkin. Masalan, savdo korxonalari, ishlab chiqarish va xizmat ko‘rsatish korxonalari va hokazo. Shuningdek auditor qandaydir boshqa tamoyillar bo‘yicha umumiy namunaviy rejalar ham tuzishi mumkin. Agar umumiy audit rejasi sifatida namunaviy reja tanlansa, u holda rejalashtirish chog‘ida asosiy e‘tiborni audit dasturini tuzishga qaratish zarur. Rejalashtirish auditorlik guruhi rahbari tomonidan audit o‘tkazishning umumiy tamoyillari kabi, xususiy tamoyillariga ham muvofiq amalga oshirilishi lozim. Ular:

- Ø uyg‘unlik (komplekslik);
- Ø uzluksizlik,
- Ø maqbullik.

Uyg‘unlik tamoyili auditning dastlabki rejasini tuzishdan tortib, to umumiy rejasi va dasturini tuzgunga qadar bo‘lgan barcha bosqichlarning o‘zaro bog‘liqligi va muvofiqligini ta‘minlashni nazarda tutadi.

Rejalashtirishning **uzluksizlik tamoyili** tekshiruvda ishtirok etadigan auditorlarga kelishilgan topshiriqlar belgilanishi va rejalashtirish bosqichlarining muddatlari hamda tarkibiy bo‘linmalar bo‘yicha bog‘liqligida ifodalanadi.

Auditni rejalashtirishning **maqbullik tamoyili** shundan iboratki, rejalashtirish chog'ida auditorlik tashkiloti o'zi belgilagan mezonlar asosida auditning umumiy rejasi va dasturidan maqbulini tanlash imkoniyatiga ega bo'lishi zarur.

Auditorlik tekshiruvi uzoq vaqt davom etganida, auditor mijozning moliya - xo'jalik faoliyatidagi va qonunchilikdagi o'zgarishlarni hisobga olgan holda reja va dasturga zarur tuzatishlar kiritishi mumkin.

2. Auditning umumiy rejasini tuzish

Auditning umumiy rejasi: mijoz faoliyati bilan tanishish, dastlabki rejalashtirish, tekshiriladigan xo'jalik yurituvchi subyektning ichki nazorat tizimini baholash, tanlash hajmi va muhimlik darajasini aniqlash, audit dasturini tayyorlash, auditni bevosita o'tkazish jarayoni (dasturni bajarish), bajarilgan ishlar natijalarini tahlil qilish, barcha oraliq va umumiy hujjatlarni tayyorlash, tekshiruv natijalarini mijozga taqdim etish va hokazolarni o'z ichiga olgan holda audit o'tkazishning barcha bosqichlarini aks ettirishi lozim.

Standartda ko'rsatilishicha, auditor umumiy rejada audit o'tkazish muddatlari va audit o'tkazish grafigini tuzishni, auditorlik hisoboti (xo'jalik yurituvchi subyekt rahbariyatiga yozma axborot) va auditorlik xulosasi tuzishni nazarda tutishi lozim. Rejalashtirish chog'ida auditor quyidagilarni hisobga olishi zarur:

- Ø kelgusi davrdagi vaqt sarfi hisob-kitobi (takroriy audit o'tkazish hollarida) va haqiqiy mehnat xarajatlari;

- Ø muhimlik darajasi;

- Ø auditorlik guruhini tuzish, audit o'tkazishga jalb qilinadigan auditorlar soni va malakasi;

- Ø auditorlarni, ularning malakaviy darajalari va lavozimlariga muvofiq audit o'tkaziladigan muayyan uchastkalarga taqsimlash;

- Ø auditorlik guruhining barcha a'zolariga yo'l - yo'riq ko'rsatish, ularni mijozning moliya-xo'jalik faoliyati bilan tanishtirish ;

- Ø auditorlik guruhi rahbarining reja bajarilishi va yordamchi auditorlar ishlari sifati ustidan nazorat o'rnatishi;

- Ø auditorlik amallarini bajarish bilan bog'liq uslubiy masalalarni tushuntirish.

Korxonada auditorlik tekshiruvi o'tkazish namunaviy umumiy rejasi

Auditning umumiy rejasi	
Tekshiriladigan tashkilot	
Audit davri kishi-soatlar miqdori	
Auditorlik guruhining rahbari	
Auditorlik guruhining tarkibi	
Rejalashtirilgan auditorlik riski	
Rejalashtirilgan muhimlik darajasi	

№	Rejalashtirilgan ishlar turlari	O'tkazish davri	Bajaruvchi	Eslatma
1	Mijoz faoliyati bilan tanishish			
2	Ichki nazorat tizimini baholash			
3	Auditorlik dalillar			
4	Muhimlik va risk darajasini aniqlash			
5	Auditorlik tanlash			
6	Audit dasturi			
7	Auditni bevosita o'tkazish jarayoni (dasturni bajarish)			
8	Bajarilgan ishlar natijalarini tahlil qilish, barcha oraliq va umumiy hujjatlarni tayyorlash			
9	Tekshiruv natijalarini mijozga taqdim etish va h.k.			

Auditorlik tashkiloti nomidan
auditorlik xulosasini imzolash huquqiga ega rahbar
Auditorlik guruhining rahbari

Auditorlik tekshiruvini amalga oshirish chog'ida ko'p hollarda mijoz faoliyatini 100% to'liq tekshirish mumkin bo'lmaydi. Shu boisdan rejada *auditorlik tanlash* qay tarzda amalga oshirilishini ko'rsatish zarur (bu haqda 5 bobda ma'lumot beriladi).

Audit umumiy rejasi va dasturining ayrim bo'limlarini xo'jalik yurituvchi subyekt rahbariyati bilan kelishish ko'zda tutilgan bo'lib, bunda auditorlik tashkiloti audit uslublari va usullarini tanlashda mustaqil bo'lib qoladilar. Ko'p hollarda bunday kelishish, mijoz faoliyatining ayrim uchastkalarini batafsilroq tahlil etish bilan bog'liq masalalarni rejalashtirish bosqichida ko'zda tutish, auditorning tekshiruv chog'idagi xatti – harakatlari mijoz-korxona rahbariyati uchun tushunarli bo'lishi, shuningdek auditorning ish jadvaliga muvofiq talab qilinadigan hujjatlar mijoz tomonidan tezkorlik bilan taqdim qilinishi va tekshiruvning u yoki bu bosqichida zarur bo'ladigan moliyaviy xizmat xodimlarini ishdan ozod etish uchun maqsadga muvofiqdir.

3. Auditning dasturini tuzish

Standartga muvofiq **auditning umumiy rejasi** tuzilganidan so'ng **audit dasturi** tuzilib, unda barcha auditorlik amallarining batafsil ro'yxati bayon qilinishi zarur. Dastur auditorlar uchun batafsil yo'riqnoma bo'lib, unda tekshirilishi lozim bo'lgan buxgalterlik hisobining barcha bo'limlarini tekshirish, shuningdek ichki nazorat tizimini tahlil qilish bo'yicha ularning barcha xatti-harakatlari aks ettirilgan bo'lishi lozim. Audit dasturini tuzish yuzaki bajarilmasligi lozim, chunki u auditorlar ishidagi ta'sirchan nazorat dastagi bo'lib xizmat qiladi, dasturning har bir bo'limi bo'yicha auditor xulosalari esa auditorlik hisoboti va auditorlik xulosasini tuzish uchun asos bo'lib xizmat qilishi lozim.

№3-«Auditni rejalashtirish»nomli AFMS, №14-«Auditorlik tanlash», №9-«Muhimlik va auditorlik riski», №6-«Auditni hujjatlashtirish» va auditorlik tekshiruvini amalga oshirishni tartibga soladigan boshqa standartlar bilan o'zaro chambarchas bog'liq. Shunday qilib, boshqa standartlardagi talablarni o'rganmasdan va izchil bajarmasdan, ushbu standart talablarini bajarish mumkin emas.

Auditor o'z ishini shunday rejalashtirishi lozimki, buxgalterlik (moliyaviy) hisobotlarini, moliya-xo'jalik muomalalarining ishonchliligini va qonuniyligini hamda ular buxgalteriya hisobi schyotlarida aks ettirishining to'g'riligini o'z vaqtida va sifatli auditorlik tekshiruvidan o'tkaziladi.

Auditni rejalashtirish quyidagilarni ta'minlashi lozim:

- a) buxgalterlik hisobi va hisobotining holati hamda ichki nazorat tizimining samaradorligi to'g'risida zarur axborotlarni olish;
- b) bajarilishi lozim bo'lgan nazorat amallarining mazmunini, o'tkazish vaqtini va hajmini aniqlash;

Auditni rejalashtirish kutilayotgan ishlar rejasini tuzish va auditorlik dasturini ishlab chiqishni o'z ichiga oladi.

Kutilayotgan ishlar rejasida quyidagi ko'rsatkichlar aks ettiriladi:

- Ø audit o'tkazish muddati va ishlarning davomiyligi;
- Ø bajariladigan ishlar hajmi;
- Ø auditor qo'llaydigan usullar va amallar.

Auditor o'z rejasini tekshiriladigan korxona rahbariyati va xodimlari bilan muhokama qilishi mumkin. Bu o'tkaziladigan auditning ta'sirchanligini oshirish va auditorlik amallarini korxona xodimlari faoliyati bilan muvofiqlashtirishga imkon yaratadi.

Auditor rejani yaxshi va sifatli tuzish hamda ishlarning kutilayotgan hajmini aniq hisobga olish uchun eng avvalo:

- Ø auditorlik tekshiruvi o'tkazish shartnomasi shartlarini o'rganishi;
- Ø o'tkaziladigan auditning eng muhim masalalarini ajratib olishi;
- Ø maxsus e'tibor talab qiladigan shartlarni aniqlashi;
- Ø tekshiriladigan korxona faoliyatining predmetini hisobga olgan holda yangi qonunlar, nizomlar, yo'riqnomalar va boshqa aloqador me'yoriy hujjatlarning auditga ta'sirini o'rganishi;
- Ø tekshiriladigan korxonaning hisob tizimi va ichki audit tizimining ishonchlilik darajasini aniqlashi;
- Ø ichki auditorlarning ishlarini va ularni auditga jalb qilish mumkinligini tahlil qilishi;
- Ø korxonaning alohida balansga ajralib chiqarilgan filiallari, vakolatxonolari, bo'limlari va maxsus bo'linmalarida audit o'tkazish maqsadga muvofiqligini o'rganishi;
- Ø ekspertlarni jalb qilish zarurligini aniqlanishi lozim.

Auditorlik tekshiruvi chog'ida audit rejasiga tuzatishlar kiritilishi mumkin.

Auditorlar tekshiruv vaqtida ular tomonidan bajariladigan ishlarning hajmi va sifatini tasdiqlaydigan, asosiy hujjatlardan bo'lib hisoblangan, ish hujjatlarini tuzishlari lozim. Bu hujjatlar ixtiyoriy shaklda tuzilib, ularda mijoz to'g'risidagi zarur ma'lumotlar; bajariladigan ishlarning batafsil bayoni bo'lishi lozim. Xususan, quyidagilar ko'rsatiladi: tekshiruv o'tkazish uslubi (yoppasiga yoki tanlab) yoki tekshiriladigan hujjatlarning hajmi; tekshiruv natijasida aniqlangan kamchiliklar; tekshiruvga taqdim etilmagan dastlabki va boshqa hujjatlar ro'yxati; amaldagi qonunchilikka mos kelmasliklar; aniqlangan kamchiliklarni bartaraf qilish usullari to'g'risida auditorning fikrlari; mijozining moliya-xo'jalik faoliyatini yaxshilashga qaratilgan boshqa tavsiyalar (ish hujjatlari to'g'risida 4.7-bo'limda batafsil ma'lumot beriladi).

Shuningdek, ish hujjatlarida: mijoz-korxonaning ichki xo'jalik nazorat tizimini (ushbu tizimning ijobiy tomonlari va salbiy jihatlarini ajratib ko'rsatgan holda); o'tgan yildagi audit dasturi va uning natijalarini aks ettirish zarur.

Ish hujjatlari auditning yaxshi rejalashtirilganligini, to'plangan ma'lumotlar ishonarliligini, auditorlik xulosasining amalga oshirilgan audit natijalariga muvofiqligini tasdiqlashi lozim. Zarur hollarda auditor haqiqatan ham aynan shunday auditorlik xulosasi tuzish uchun yetarli guvohliklar to'planganligini ham baholashi zarur.

Ish hujjatlaridagi tafsilotlarning tasdiqlangan moliyaviy hisobotdagi ma'lumotlardan farq qilmasligi o'ta muhimdir. Auditorlik xulosalari yaq-

qol va ikki xil ma'no bildirmaydigan bo'lishi lozim.

Ish hujjatlarida aks ettirilgan yozuvlarga asosan, auditorlik hisoboti va auditorlik xulosasi tuziladi (Auditorlik hisoboti va auditorlik xulosasi tuzish XV bobda batafsil yoritilgan). Auditorning ish hujjatlari maxfiy hisoblanadi. Audit yakunlanganidan so'ng ish hujjatlarini himoyalash bo'yicha barcha zaruriy choralar ko'rilishi kerak. Ish hujjatlari begona shaxslarga, agar boshqa holatlar O'zbekiston Respublikasi qonunchiligida ko'zda tutilmagan bo'lsa, faqat mijoz-korxonaning roziligi bilan berilishi mumkin.

Auditorlik tashkilotlarining ish faoliyatini umumiy rejalashtirish ikki bosqichga bo'linadi. Birinchi bosqichda tekshiriladigan korxona o'rgani-lib, bayon qilinadi va o'tkaziladigan tekshiruvning asosiy o'lchamlari aniqlanadi, ikkinchi bosqichda esa tekshiruv strategiyasi ishlab chiqiladi va barcha oldinda turgan ishlarning batafsil bayoni tuziladi.

Auditning umumiy rejasini tayyorlash va tuzish jarayonida auditor korxonadan olinadigan ma'lumotlarni tekshirmaydi, lekin uning reja tuzishga oid ishlari hujjatlashtirilishi lozim. Shuning uchun rejalashtirish-ning birinchi bosqichida auditor tekshiradigan korxona bo'yicha quyidagi ma'lumotlarni tayyorlashi lozim: *korxona faoliyatining bayoni; buxgalte-riya hisobining shakli va tashkiliy tuzilishining bayoni, boshqaruv tizimining bayoni, tekshirilayotgan korxona moliyaviy hisobining qisqacha tahlili.*

Bunda auditor korxona to'g'risidagi birlamchi ma'lumotlarni to'play-di. Ayni paytda korxona faoliyatini belgilaydigan muhim ma'lumotlar va hujjatlar nusxalaridan iborat **doimiy hujjatlar to'plamini** shakllantiradi. Ushbu to'plam hozircha mazkur korxona auditorlik tashkilotining mijosi bo'lib qolar ekan, kelgusidagi barcha tekshiruvlarda undan foydalanilave-radi. Har bir auditorlik tekshiruvi uchun korxonaning ish faoliyatini yoki hisob tizimini, agar ular sezilarli darajada o'zgarmagan bo'lsa, qaytadan o'rganib chiqishga ehtiyoj qolmaydi. Shuning uchun auditor har doim keyinchalik audit o'tkazganida ham ushbu doimiy to'plamdan foydalanib, zarurat bo'lganda uni yangilab boradi.

Doimiy to'plamda quyidagilar saqlanishi lozim:

- Ø *ta'sis hujjatlarining nusxalari yoki bayoni;*
- Ø *korxonaning davlat ro'yxatidan o'tganligi haqida ma'lumotlar;*
- Ø *korxonaning maslahatchilari haqida ma'lumotlar;*
- Ø *korxonaning bankdagi schyotlari haqida ma'lumotlar;*

Ø *tekshiriladigan korxonaning boshqa yuridik va jismoniy shaxslar (mol yetkazib beruvchilar va pudratchilar, sug'urta kompaniyalari, xari-dorlar va buyurtmachilar va boshqalar) bilan tuzilgan turli shartnomalari*

hamda mehnat shartnomalarining nusxalari;

Ø tashqi tekshiruvlar(boshqa auditorlar, soliq inspeksiyasi va sh. o‘.)ning tekshiruv materialllari.

Fikrimizning dalili sifatida buxgalterlik hisobining holati va moliyaviy hisobotlarning ko‘rsatkichlari, soliqqa tortiladigan baza va e‘lon qilinadigan foyda ko‘rsatkichlarining ishonchliligini auditorlik tekshiruvdan o‘tkazishning namunaviy ish dasturini keltiramiz (3.6-mavzuda). U juda sodda bo‘lib, faqat ekspertiza qilinadigan predmetlar va auditorlik tekshiruvdan o‘tkaziladigan obyektlar ro‘yxatini o‘z ichiga oladi. Zarur bo‘lganda aniq bajaruvchilar, muddatlari, ekspertiza va nazarot uslublarini ko‘rsatgan holda dasturni oydinlashtirish va kengaytirish mumkin.

Takrorlash uchun savollar

1. Auditorlik tekshiruvini rejalashtirishda qanday maqsad va vazifalar qo‘yiladi?
2. Auditni rejalashtirishning qanday bosqichlari mavjud?
3. Auditni dastlabki rejalashtirish qanday amalga oshiriladi?
4. Auditning umumiy rejasini tayyorlash va tuzish qanday amalga oshiriladi?
5. Audit dasturini tayyorlash va tuzish qanday amalga oshiriladi?
6. Auditni rejalashtirishning asosiy tamoyillarini qanday izohlaysiz?
7. Uyg‘unlik, uzluksizlik va maqbullik tamoyillari deganda nimalarni tushunasiz?
8. Korxonani auditorlik tekshiruvidan o‘tkazish ishchi dasturi qanday tuziladi?
9. Auditorlik xizmati ko‘rsatish haqida shartnoma hamda boshqa zarur hujjatlarni tuzish tartibi qanday amalga oshiriladi?

VIII bob. AUDITORLIK TEKSHIRISH VAQTIDA BUXGALTERIYA HISOBI TIZIMINI VA ICHKI NAZORATINI O'RGANISH HAMDA BAHOLASH

- 1. Tekshiriladigan korxona (mijoz) faoliyatini o'rganish (bayon qilish).**
- 2. Buxgalterlik hisobining tashkil etilishini o'rganish (bayon qilish).**
- 3. Korxona hisob siyosatini o'rganish (bayon qilish).**
- 4. Ichki nazorat tizimini o'rganish (bayon qilish).**
- 5. Korxonani auditorlik tekshiruvdan o'tkazish ish dasturi va auditorlik xizmati ko'rsatish haqida shartnoma hamda boshqa zarur hujjatlarni tuzish.**

1. Tekshiriladigan korxona (mijoz) faoliyatini o'rganish (bayon qilish)

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 berishi 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.

Tashqi omillarga mijoz faoliyat qiladigan tarmoq, mamlakatdagi iqtisodiy holat kiritiladi.

Korxonalarga nisbatan qo'llaniladigan qonunlar nafaqat mulkchilik shakllariga, balki qarorlar qabul qilish jarayonlarining tashkil etilishi va u yoki bu hujjatlarni imzolash uchun javobgar shaxslarning tarkibiga ham bog'liq. Boshqaruv jarayonini bilish nafaqat auditorga zarur bo'lgan materiallarni to'plash uchun, balki uning hisobotidan asosiy foydalanuvchilarni

aniqlab, uning ishlaridagi xatarli vaziyatlarni to'g'ri baholashda ham unga yordam beradi. Auditor mulkchilik shakli va tuzilishini o'rganishi uchun quyidagi ma'lumotlarni to'plashi zarur:

- Ø yirik mulk egalarining ro'yxati;
- Ø firmalar va bo'linmalarining ro'yxati;
- Ø shu'ba korxonalar, tobe korxonalar va investitsiya qilinadigan boshqa obyektlar;
- Ø korxonaga rahbarlik qiluvchi va ijro organlari, shuningdek ichki auditning roli va funksiyalari;
- Ø boshqaruvning tashkiliy tuzilmasi;
- Ø yuqori mansabdor shaxslar majburiyatlari va javobgarliklarini chegaralash;
- Ø boshqaruv qarorlarini, shu jumladan buxgalterlik hisobini tashkil etish va yuritish sohasidagi qarorlarni qabul qilish uchun asos bo'lib xizmat qiladigan ma'lumotlar manbalari;
- Ø rahbariyatning ish haqini belgilaydigan omillar;
- Ø korxonani, uning buxgalterlik tizimini, o'tkaziladigan auditorlik tekshiruvlari va uning natijalari bo'yicha rahbariyatning rejalari va kutilayotgan natijalari.

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 prinsipini 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 moliyaviy tuzilmasini bilish auditorga korxonaning mablag'larga bo'lgan talabini va ularning kelish manbalarini, korxonaning haqiqiy to'lov qobiliyatini aniqlash va shu bilan birga u kelgusida o'z muomalalarini amalga oshira olishini aniqlashda yordam beradi.

Moliyaga oid ma'lumotlarga quyidagilar kiradi: pul mablag'larining yo'nalishi va aylanish tezligi; pul oqimlarini boshqarish metodlari; investitsion siyosat; kredit siyosati va asosiy kreditorlar; banklar bilan munosabatlar; schyotlar ro'yxati (ssuda schyotlari bilan birga); pul mablag'lari harakati umumiy oqimidagi valuta muomalalarining hajmi; valuta cheklanganligi; boshqa moliyalashtirish manbalari; kafolatlar va boshqa olingan va berilgan moliyaviy ta'minotlar.

Tekshiriladigan korxonaning hisob yuritish siyosatini bilish auditorga har xil schyotlarni tekshirishning samarali metodlarini ishlab chiqish imkonini beradi. Hisob yuritish siyosatini tushunish uchun quyidagilarni ko'rib chiqish zarur: hisob yuritish siyosatini qabul qilish tartibi; hisob yuritish siyosatiga o'zgartirishlar kiritish; talab etishi mumkin bo'lgan, korxona faoliyatida va qonunchilikda ruy berishi kutilayotgan o'zgarishlar; hisob yuritish siyosatining amaldagi qonunchilikka mosligi, hisob yuritish siyosatining mazkur tarmoq uchun xosligi (hisob yuritish siyosatini tekshirish tartibi 3, 4-mavzuda batafsil bayon qilingan).

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').

Auditor tarmoqda qanday xatarli holatlar bilan to'qnashishi va mazkur tarmoqning o'ziga xos muammolarini hal qilishga layoqatliligini, unga notanish va o'ziga xos murakkab masalalarni hal etish uchun tegishli mutaxassislar jalb qilish talab qilinishini tasavvur qila olishi lozim. Buning uchun u mazkur tarmoqdagi raqobatchilik shart-sharoitlarini (asosiy raqobatchilarning ro'yxatini tuzishi lozim); baholarning o'zgarishini, tarmoqda ishlab chiqarishning pasayishiga olib keladigan sharoitlarni o'rganadi.

Auditor axborotlarni to'plashni o'ziga tushunarli metodlar bilan amalga oshirishi lozim.

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 urinlari 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 aksiyadorlik 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 bulletinlar) 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.

2. Buxgalterlik hisobining tashkil etilishini o'rganish (bayon qilish)

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 subyektning 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 registrilaridan foydalanilayotganligi kabi masalalarni bayon qilish lozim.

Ko'pchilik auditorlar hisobni tashkil etish va uni yuritish uslubiyoti standart, markazlashtirilgan holda tartibga solishga bo'ysundirilgan va shuning uchun uni bayon qilishga ehtiyoj sezilmaydi degan noto'g'ri fikrga ega. Ular bunday fikrga asoslanib auditni rejalashtirishning bu qismiga yetarli e'tibor bermaydilar. Bunday yondoshuvga yo'l qo'yib bo'lmaydi, chunki markazlashtirilgan tizim shunga olib keladiki, unda turli korxonalar nafaqat o'z xususiyatlarini, balki namunaviy schyotlar va registrilar nomi ostida ham xatolarini yashiradilar. Masalan, 1010-1090 «Materiallar» schyotlari bo'yicha qoldiqlarni balansda hisob baholarida aks ettirish hollari ko'p uchraydi. Hisob yuritish siyosatidagi «ishlab chiqarish zaxiralarining hisobi ularning o'rtacha sotib olish bahosi bo'yicha

yuritiladi» degan yozuv ostida nafaqat o'rtacha miqdorlarni hisob-kitob qilishning xilma-xil usullari, balki ulardan to'g'ridan-to'g'ri voz kechish va materiallarni korxona uchun eng qulay bo'lgan baholarda hisobdan o'chirish va shunga o'xshashlar yashirinishi mumkin. Buxgalteriya xodimlari korxonada yuritiladigan oborot vedomostlari va shunga o'xshashlarni jurnal-orderlar deb tushunib, hisob jurnal-order shaklida yuritilishini tasdiqlashlari ham mumkin.

Buxgalterlik hisobi tizimini bayon qilish quyidagi hujjatlarni o'z ichiga olishi mumkin: auditor axborot olishni rejalashtirgan asosiy xodimlar familiyalari ko'rsatilgan korxona buxgalteriyasining tashkiliy tuzilmasi; tashkiliy tuzilmada ko'rsatilgan har bir xodimning vazifalari va mas'uliyatlarining bayoni; hisob siklining muhim uchastkalari bo'yicha hujjatlar aylanish reja-grafigi; hisob sikllari yo'nalishida namunaviy muomalalar bo'yicha provodkalar bayoni; bir martalik muomalalar va xato bo'lish ehtimoli yuqori bo'lgan muomalalar («o'zining» firmalari, mavozalari, komissiya va konsignatsiya shartnomalari, qo'shma faoliyat shartnomalari, lizing) bo'yicha schyotlar korrespondentsiyalari bayoni; hisob yuritish siyosatidagi yoki ayrim schyotlarni yuritish qoidalarida normativdan chetga chiqishlar; hisobot ma'lumotlarini tekshirishning nazorat varaqasi. So'nggi hujjat auditorning talabi bo'yicha mijoz tomonidan tuziladi. Unda hisobotning butunligicha ham, qisman ham tekshirishga tayyor ekanligi mijozning ushbu tekshirishni texnik jihatdan qay darajada ta'minlay olishi so'raladi.

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.

Mazkur masala bo'yicha auditor quyidagilarni tekshirishi lozim:

Buxgalterlik hisobini tashkil etish va yuritishga doir yo'riqnomalar va ko'rsatmalar schyotlar rejasini qo'llashning to'g'riligi: hisobning jurnal-order yoki jadval-avtomatlashtirilgan shakllaridan qo'llaniladigan shaklni

yuritish qoidalariga rioya qilinishi; dastlabki hujjatlarning buxgalteriyaga o'z vaqtida kelib tushishi va hujjatlar oborotining tashkil etilishi: hisob registrlarining o'z vaqtida va to'g'ri qo'llanilishi sintetik hisob ma'lumotlarining analitik hisob ma'lumotlariga mos kelishi, dastlabki hujjatlarga avtomatlashtirilgan ishlov berish usullarining qo'llanilishi (ish haqi, materiallar, ishlab chiqarish xarajatlari va sh. k.) ishlab chiqarish xarajatlarini hisobga olishning to'g'riligi; davr sarflarini hisobga olishning to'g'riligi; ishlab chiqarishga sarflangan materiallarni baholashning to'g'riligi; balansdagi barcha moddalarning inventarizatsiya qilinishini to'g'ri tashkil etilishi, shuningdek, inventarizatsiyani va uning natijalarini hisob va hisobotda o'z vaqtida hamda to'liq aks ettirilishi: bosh buxgalter tomonidan materiallar, moliyaviy va mehnat resurslaridan foydalanish, buxgalterlik hisobini tashkil etish va yuritishning qonuniyligi ustidan nazorat o'rnatilishi; banklarga, soliq organlariga, aksiyadorlarga va boshqalarga taqdim etiladigan balans va boshqa hisobot shakllariga buxgalterlik hisobi ma'lumotlarining to'g'ri kelishi; budjet bilan hisob-kitoblarning to'g'riligi va o'z vaqtidaligi; foyda (daromad)ni aniqlashning to'g'riligi; foydani taqsimlash va rezervlar yaratishning to'g'riligi.

Bulardan tashqari auditor quyidagilarni ham tekshirishi zarur:

- Ø buxgalteriya apparati ishining to'g'ri tashkil etilganligi;
- Ø buxgalteriya xodimlari lavozim yo'riqnomalarining mavjudligi;
- Ø bajarilgan ish uchun har bir xodim javob beradigan qilib, xizmat vazifalarining buxgalteriya xodimlari o'rtasida taqsimlanganligi;

Ø auditorlik tekshiruvi o'tkazilayotgan tashkilot (firma) rahbariyati tomonidan ishni bajaruvchi mansabdor shaxslar, ombor mudirlari, mexaniklar va boshqalar)ning dastlabki hisobotlar va hujjatlarni taqdim etish grafigining tasdiqlanganligi, grafikka rioya qilish ustidan nazorat o'rnatilishi va uni buzgan aybdor shaxslarga nisbatan intizom choralari va boshqa choralarning qo'llanilishi; buxgalteriya ichida ayrim ish turlarining bajari-lish muddatlari ko'rsatilgan, hujjatlar aylanishi grafigining borligi (ish haqi hisob-kitobi vedomostlari, moddiy qiymatliklar harakatining yig'ma vedomosti, asosiy vositalar va nomoddiy aktivlarga eskirish hisoblash vedomosti, hisob registrlarini yakuniy (yillik) hisobotlari tuzish); buxgalteriya xodimlari joriy ish jarayonida zarur bo'lgan, tegishli qo'llanmalar, yo'riqnomalar va hisob-kitob jadvallari bilan ta'minlanganligi;

Ø bosh buxgalter tomonidan unga to'liq berilgan moliyaviy nazoratchilik huquqlarining amalga oshirilishi, buxgalterlik hisobi va hisobotiga doir bosh buxgalterning farmoyishlari, shuningdek, xususan moliya-xo'jalik muomalalarini rasmiylashtirish va talab qilinadigan hujjatlar va ma'

lumotlarni buxgalteriyaga taqdim etish, korxonaning barcha xodimlari uchun majburiyligi kabi korxonadagi ichki tartibga rioya qilinishi, yuqorida ko'rsatilgan hisob, hisobot va moliyaviy nazorat masalalariga doir bosh buxgalter farmoyishi va ko'rsatmalarining bajarilmaganligi yoki buzilganligi uchun aybdor xodimlarga nisbatan audit o'tkazilayotgan korxona rahbariyati tomonidan xayfsan yoki mukofotdan (to'liq yoki qisman) mahrum etish choralarining qo'llanilishi; buxgalteriya xodimlari bilan boshqa bo'linmalar o'rtasida o'zaro munosabatlarining to'g'ri yo'lga qo'yilganligi, bosh buxgalter boshqa bo'linmalar rahbarlari bilan hamkorlikda audit o'tkazilayotgan korxona moliyaviy xo'jalik hisobi, hisoboti ma'lumotlariga asosan tahlil qilishi;

Ø balansning asosiy materiallar, pul mablag'lari va hisob-kitob moddalarini inventarizatsiya qilish; buxgalteriya hisobotlari va balanslari to'g'risidagi Nizomda belgilangan tartibi va muddatlariga rioya qilinishi; o'tkazilgan inventarizatsiya va uning sifati qandayligi, inventarizatsiya natijasida barcha balans moddalari haqqoniyligining ta'minlanganligi;

Ø buxgalterlik hisobi va nazoratning tashkil etilishi pul mablag'lari va material qiymatliklar kamomadi, yetishmovchiligi va noqonuniy sarflinishi 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;

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

Har bir auditor, garchi bitta auditorlik tekshiruvda to'liq ishtirok etgan bo'lsa ham, buxgalteriya hisobini tartibga solish va soliqqa tortishning mavjud tizimida istalgan xo'jalik yurituvchi subyekt buxgalterlik (moliyaviy) hisobotining u yoki bu darajadagi xatolarga yo'l qo'ymasligi o'ta murakkab ekanligini tushunib yetadi.

Auditor bunday xatolarni aniqlaganida quyidagi vazifalarni hal etishi lozim:

Ø buxgalterlik hisobotidagi xatolarning bayonini yozish;

Ø buxgalterlik hisobi va hisobotini tashkil etish hamda yuritishning qonunchilik bilan belgilangan qoidalari xo'jalik yurituvchi subyekt xodimlari tomonidan bilmasdan yoki ataylab buzilgan hollar aniqlanganida auditorlik tashkiloti qanday ish tutishi xususiyatlarini aniqlash;

Ø buxgalteriya hisobotining ishonchliligiga ta'sir qiladigan xatolar

auditor tomonidan aniqlanganligi munosabati bilan xo‘jalik yurituvchi subyekt va auditorlik tashkiloti mas’uliyatlarini bir-biridan ajratib belgilash;

Ø buxgalterlik (moliyaviy) hisobotning buzib ko‘rsatilish xavf-xatari omillarini aniqlash.

Ko‘pincha, auditor audit o‘tkazish chog‘ida buxgalterlik (moliyaviy) hisobotlarga qanday maqsadlarda ataylab xatolar kiritilganligini aniqlashga urinib, unga xos bo‘lmagan funksiyalarni zimmasiga olishga harakat qiladi (balki buxgalterlik hisoboti ma’lumotlaridan foydalanuvchilarni chalg‘itish uchun g‘arazli maqsadlar ko‘zlangan bo‘lishi mumkin).

Xo‘jalik yurituvchi subyekt xodimlarining buxgalterlik hisobotida xatolar paydo bo‘lishiga olib keladigan, ataylab qilingan xatti-harakatlari (yoki loqaydliklari) to‘g‘risida xulosa qilish faqat vakolatli organ tomonidan amalga oshirilishi mumkinligini auditor hisobga olishi zarur. Auditor uchun aniqlangan xatolarning ahamiyatli yoki ahamiyatsiz ekanligini aniqlash ham muhim hisoblanadi.

Har bir auditor o‘z tajribasidan kelib chiqib, muayyan tekshiriladigan korxona uchun buxgalterlik hisobining qaysi bo‘limlari eng xatarli ekanligini yaqqol tasavvur qilib, auditni rejalashtirishda o‘z ishini shunday tarzda ehtiyotkorlik bilan qilishi kerakki, noto‘g‘ri auditorlik xulosasi tuzish va taqdim qilish xavf-xatari imkon qadar kamaysin.

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 subyekt 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 subyekt xodimlari javobgardir.

Auditorlik tashkiloti esa, xo‘jalik yurituvchi subyekt rahbariyatiga yozma ravishda taqdim qilinadigan auditorlik hisoboti va auditorlik xulosasida buxgalterlik hisobotining ishonchliligi to‘g‘risida obyektiv va asoslangan fikr bildirganligi uchun javobgar hisoblanadi.

Auditor xo‘jalik faoliyatini tekshirishda quyidagilarni tahlil qilishi lozim:

Ø korxonaning o‘z ustav faoliyati va xo‘jalik dasturining bajarilishi;

Ø ustav kapitalini tashkil etishning to‘g‘riligi va uning o‘z faoliyati

maqsadlariga muvofiq ishlatilishi;

Ø korxonada mahsulotlarni yetkazib berish bo'yicha shartnoma majburiyatlarining bajarilishini ishonarli, tezkor hisobga olishning tashkil etilishi, tayyor mahsulotlar yetkazib berish majburiyatlarining bajarilishini hisobga olgan holda korxona xodimlari tomonidan belgilangan tartibga rioya qilinishi;

Ø mahsulotlarni to'liq va o'z vaqtida yetkazib bermaganlik natijasida ko'rilgan yo'qotishlar (jarimalar, peniyalar, neustoykalar va boshqalar);

Ø chiqarilayotgan mahsulotlarni yangilashga doir ko'zlangan tadbirlarning bajarilishi; mahsulot sifati ko'rsatkichlari, brak va sifatsiz mahsulot yetkazib berganlik uchun ko'rilgan zararlar;

Ø mahsulot chiqarish ritmi, ritmsiz ishlash sabablari, sutkalik grafiklar bajarilmasligi oqibatida ko'rilgan zararlar;

Ø xom ashyolar, materiallar va ishlab chiqarish chiqitlaridan oqilona foydalanish;

Ø korxona jamoasi maqsadlarning tizimi, har bir xodimga vazifalarning oqilona taqsimlanishi;

Ø ham iqtisodiy, ham ijtimoiy maqsadlarga yetishishda barcha xodimlar (ishchidan tortib bosh direktorgacha) iqtisodiy manfaatlarni ta'minlaydigan mehnatga haq to'lash tizimi;

Ø mahsulot chiqarish va sotish haqidagi hisobot ma'lumotlarining buxgalterlik hisobi va dastlabki hujjatlar ma'lumotlariga to'g'ri kelishi;

Ø mahsulotlar hisobotiga hisobot davrida tayyorlanib tugallanmagan mahsulotlarning kiritilmaganligi va hisobotlarda boshqa qo'shib yozish hamda chalkashliklarga yo'l qo'yilmaganligi.

3. Korxona hisob siyosatini o'rganish (bayon qilish)

№ 1 - «Hisob siyosati va moliyaviy hisobot» nomli O'zbekiston Respublikasi buxgalteriya hisobi milliy standartiga muvofiq **hisob siyosati** xo'jalik yurituvchi subyekt 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 subyektning hisob siyosati korxona rahbari tomonidan №1 BHMS asosida tuzilib, xo'jalik yurituvchi subyektning turli yillar uchun taqdim qilingan 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 obyekti bo'lib hisoblanadi.

Hozirgi paytgacha ishlab chiqilgan auditorlik faoliyatining milliy standartlaridan ko'pchiligida tekshiriladigan korxona faoliyatini tartibga soladigan, asosiy hujjatlardan biri sifatida hisob siyosati to'g'risida so'z yuritiladi.

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.

Hisob siyosatining mazmunini ifodalaydigan ma'lumot manbalari quyidagilardan iborat:

- Ø tekshiriladigan korxonaning hisob siyosati to'g'risidagi buyruq (farmoyish);

- Ø buxgalteriya hisobining ishchi schyotlar rejasi;

- Ø tasdiqlangan dastlabki hujjatlar shakllari va ichki buxgalteriya hisobotlari uchun hujjatlar shakllarining ro'yxati;

- Ø hujjatlar aylanish reja-grafigi va hisob axborotlariga ishlov berish texnologiyalari;

- Ø ayrim ko'rsatkichlarni hisobga olish bo'yicha tasdiqlangan uslubiyot va tekshiriladigan korxona hisob siyosati to'g'risidagi buyruqqa boshqa ilovalar;

- Ø quyidagi masalalarni bayon qiladigan (ochib beradigan) tushuntirish xati.

Korxonaning hisob siyosatiga taalluqli ma'lumotlar:

- hisob siyosatini shakllantirishda tanlab olinadigan, o'tgan yilgidan farq qiladigan buxgalteriya hisobini yuritish usullari;

- hisobot yilida yoki hisobot yilidan keyingi davrlarda buxgalteriya hisobotlaridan foydalanuvchilarning baholash va qaror qabul qilishiga sezilarli darajada ta'sir ko'rsatadigan hisob siyosatidagi o'zgarishlar;

- hisobot sanasidan keyin sodir bo'lgan hodisalar va xo'jalik faoliyatining shartli faktlari, muomalalarni to'xtatish, bitta aksiyaga yoki 1 so'mlik payga to'g'ri keladigan foyda.

Ushbu ma'lumot manbalarini o'rganish va tahlil qilish natijasida mijoz-korxona ma'muriyatining hisob siyosatini shakllantirish hamda uni bajarishga yuzaki yondashmayotganligini aniqlash (baholash) zarur. Hisob siyosati to'g'risidagi buyruq (farmoyish) va uning bilan bog'liq bo'lgan, o'z vaqtida chiqarilgan va to'g'ri rasmiylashtirilgan farmoyish hujjatlari-ning mavjudligi - hisob siyosatidan korxonani boshqarish mexanizmi sifa-tida foydalanilayotganligi haqida yetarli darajada guvohlik bera olmaydi.

Masalan, har xil foyda solig'i stavkalarini qo'llaydigan faoliyat turlari bilan shug'ullanadigan korxonalar ushbu soliqni eng yuqori stavka bo'yicha hisob-kitob qilgan. Ushbu holat hisob siyosatini shakllantirish masala-siga korxonada yuzaki yondashilayotganligidan dalolat beradi. Chunki, bunda hisob siyosatining uslubiy jihatlaridagi imkoniyatlaridan foydalanil-maydi. Har xil stavkalarda soliqqa tortiladigan faoliyatlar turlari bo'yicha xarajatlarni alohida hisobga olish uslubini ishlab chiqish va tasdiqlash soliq yukini yengillatishga imkon bergan bo'lar edi. Auditor tomonidan korxona ma'muriyatining hisob siyosatiga munosabatini baholashni korxonada ichki nazoratning ahvolini umumiy baholashda e'tiborga olish zarur. Chunki hisob siyosati o'z-o'zidan ichki nazorat tizimining muhim unsurlaridan biri hisoblanadi.

Hisob siyosatini auditorlik tekshiruvidan o'tkazishning maqsadi - «Hi-sob 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 ishonch-liligi to'g'risida fikr shakllantirishda quyidagi holatlar ham inobatga olini-shi zarur:

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

Auditorlik tekshiruvini o'tkazishda quyidagilarni ham aniqlash zarur:

Ø hisob siyosatiga doir farmoyish hujjatlarining mavjudligi va ular-ning tarkibi;

Ø hisob siyosatiga doir hujjatlar shakllari va qabul qilish muddatlari-ning me'yoriy hujjatlar talablariga muvofiqligi;

Ø me'yoriy hujjatlar bilan belgilangan hisob usullaridan farq qiladi-gan, lekin korxonaning mulkiy holatini va moliyaviy natijalarini ishonarli aks ettirishga imkon beradigan usullar mavjudligi;

Ø hisob siyosatini shakllantirish chog'ida tanlangan, buxgalteriya hisobotlaridan foydalanuvchilar tomonidan korxona moliyaviy holatini

baholash va qaror qabul qilishga sezilarli ta'sir ko'rsatadigan buxgalteriya hisobini yuritish usullarining mohiyati to'liq ochib berilganligi;

Ø hisob siyosatiga rioya qilish.

Ø Auditor №1 BHMS da belgilangan, hisob siyosatini qabul qilish tartibiga rioya qilinayotganligini tekshirishi lozim:

Ø hisob siyosatini qabul qilish to'g'risida korxona rahbarining buyrug'i (farmoyishi) chiqarilganligi) (№1 BHMS 55 bandi).

Shuningdek, yangidan tashkil etilgan xo'jalik yurituvchi subyekt tanlagan hisob yuritish siyosatini moliyaviy hisobotini birinchi marta e'lon qilgunga qadar, lekin yuridik shaxs huquqini olgan (davlat ro'yxatidan o'tgan) kundan boshlab 90 kundan kechikmasdan rasmiylashtirishi lozim. Korxona tomonidan tanlangan hisob siyosati yuridik shaxs huquqini olgan (davlat ro'yxatidan o'tgan) kundan boshlab qo'llanuvchan hisoblanadi.

Ø ishchi schyotlar rejasi, namunaviy qabul qilinmagan dastlabki hujjatlar shakllari, hujjatlar aylanishi reja-grafigi va hisob axborotlariga ishlov berish texnologiyasi, inventarizatsiya o'tkazish va xo'jalik muomalalarini nazorat qilish tartibi va boshqalar tasdiqlanganligi.

Ø hisob siyosatiga kiritiladigan qo'shimcha va o'zgartishlar to'g'risida buyruq chiqarilganligi (№1 BHMS 56. 1, 56. 2, 56. 3, 56. 4 bandlari).

№1 BHMS 56 bandiga muvofiq hisob siyosati kalendar yili davomida o'zgartirilmaydi. Faqat xo'jalik yurituvchi subyektni 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. 4).

Hisob siyosatiga kiritilgan o'zgartishlar asoslangan bo'lishi va tegishli tartibda rasmiylashtirilishi lozim (№1 BHMS 55 bandiga muvofiq). O'zbekiston Respublikasi qonunchiligining o'zgarishi bilan bog'liq bo'lmagan hisob siyosatidagi o'zgartishlar oqibatlari xo'jalik yurituvchi subyekt tomonidan buxgalteriya hisobining o'zgartirilgan uslublari qo'llanilib boshlanadigan sanaga (oyning birinchi sanasiga) tekshirilgan ma'lumotlar asosida qiymat ifodasida baholangan bo'lishi lozim.

Hisob siyosati to'g'risidagi buyruqni tahlil qilish chog'ida auditor quyidagilarni aniqlaydi:

Ø haqiqatan ham buyruqning barcha bandlari hisob siyosatiga taalluqli ekanligini;

Ø hisob siyosatining barcha jihatlari (tashkiliy-texnik, uslubiy, soliqchilikka doir) buyruqda aks ettirilganligini.

Ushbu maqsadda hisob siyosati to'g'risidagi taqdim etilgan buyruq (farmoyish) test sinovidan o'tkaziladi. Buning uchun auditor tekshiriladigan korxona rahbariga taxminan quyidagi mazmundagi anketani to'lg'azishni tavsiya qiladi.

Hisob siyosati to'g'risidagi buyruqlarni auditorlar tomonidan test sinovidan o'tkazish amaliyoti shuni ko'rsatmoqdaki, ayrim xo'jalik yurituvchi subyektlar 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.

Hisob siyosati to'g'risidagi buyruqni dastlabki tekshirish uchun anketa-test(namuna)

Tekshiriladigan obyekt	Javob		Eslatma
	Ha	Yo'q	
Tashkiliy – texnik 1. Hisob yuritishning tashkiliy shakli qanday? a) bosh buxgalter boshqaradigan tarkibiy bo'linma; b) shtatdagi buxgalter lavozimi; v) ixtisoslashtirilgan tashkilot bilan tuzilgan shartnoma asosida; g) hisob rahbar tomonidan yuritiladi.			
2. Tasdiqlanganmi? ☐ buxgalteriya to'g'risida Nizom; ☐ xizmat vazifalari ro'yxati.			
3. Qo'llaniladigan buxgalteriya hisobi shakli: ☐ jurnal-order shakli; ☐ memorial-order shakli; ☐ soddalashtirilgan hisob tizimi; ☐ kompyuterlashtirilgan.			
4. Ishchi schyotlar rejasi ishlab chiqilgan va tasdiqlanganmi?			
5. Hujjatlar aylanish qoidalari va hisob axborotlariga ishlov berish texnologiyasi: ☐ dastlabki hujjatlarning unifikatsiyalangan shakllarini qo'llash; ☐ namunaviy shakllari mavjud bo'lmagan dastlabki hujjatlar shakllarini tasdiqlash; ☐ boshlang'ich hujjatlarni imzolash huquqiga ega shaxslar ro'yxatini tasdiqlash; ☐ hujjatlar aylanish reja-grafigini tasdiqlash; ☐ buxgalteriya hujjatlarini saqlash muddatlarini hisobga olgan holda hujjatlar jildlarining ro'yxatini ishlab chiqish. Hujjatlarni saqlash uchun mas'ul shaxslarni aniqlash.			
6. Mulklarni baholash:			

- Ø xarid uchun qilinadigan ishlab-chiqarish xarajatlarini jamlash yo'li bilan to'lov hisobiga sotib olingan; - Ø kirim qilingan paytdagi bozor bahosi bo'yicha tekinga olingan; - Ø korxonaning o'zida ishlab chiqarilgan uning haqiqiy tannarxi bo'yicha.			
7. Inventarizatsiya o'tkazish tartibi: - Ø muddatlarini belgilash; - Ø doimiy faoliyat ko'rsatadigan komissiya tuzish; - Ø inventarizatsiya o'tkazish to'g'risida buyruq tayyorlash.			
8. Hisobot hajmi, taqdim qilish muddatlari va manzilgohi: hisobotni buxgalteriya hisobiga oid me'yoriy hujjatlarda belgilangan hajm va muddatlarda tuzish. Yillik moliyaviy hisobotni taqdim qilish: a) soliq organlariga; b) korxona ta'sischilariga; v) davlat statistika organlariga; g) qonun hujjatlariga muvofiq boshqa organlarga.			
9. Auditorlik tashkiloti bilan o'zaro munosabatlar tizimi.			
10. Doimiy faoliyat ko'rsatadigan komissiya tarkibini tuzish: - Ø nomoddiy aktivlardan foydalanish muddatlarini belgilash uchun; - Ø asosiy vositalarning maqsadga muvofiqligi va yaroqsizligini aniqlash uchun.			
11. Hisobdor shaxslar ro'yxati va bo'nak hisobotlarini taqdim qilish muddatlarini tasdiqlash.			
12. Vakillik xarajatlari smetasini tasdiqlash			
II. Buxgalteriya hisobini yuritish usullari.			
1. Asosiy va aylanma mablag'lar o'rtasidagi qiymat chegarasini belgilash.			
2. Asosiy vositalarga amortizatsiya hisoblash usullari:			
3. Asosiy vositalarni ta'mirlashni hisobga olish tartibi: Ø ta'mirlash me'yoriga qarab.			
4. Asosiy vositalarni qayta baholash			
5. Nomoddiy aktivlarga amortizatsiya hisoblash tartibi.			
6. Materiallarni sotib olish va tayyorlashni hisobga olish tartibi.			
7. Ishlab chiqarishga berilgan materiallarni hisobdan o'chirish usullari: - Ø har bir birligining tannarxi bo'yicha; - Ø o'rtacha tannarx bo'yicha (AVECO); - Ø moddiy ishlab chiqarish zaxiralarining birinchi sotib olingan tannarxi bo'yicha navbati bilan (FIFO).			
8. Tovarlarni tayyorlash va omborga tashib keltirish sarflarini hisobga olish: - Ø tovarlarni tayyorlash va tashib keltirish xarajatlari muomala sarflari tarkibida (9411 saqlash va tashish xarajatlari schyoti) «Transport xarajatlari» moddasi bo'yicha; - Ø ombordagi tovarlar qoldig'iga to'g'ri keladigan muomala sarflarining summasi transport xarajatlarning o'rtacha foizi bo'yicha.			
9. Xarajatlarni va muomala sarflarini hisobga olish uslubi: - Ø mahsulot (ish, xizmat)lar tannarxini shakllantiradigan xarajatlarni hisobga olish (2010, 2310, 2510) balans schyotlarida amalga oshiriladi; - Ø to'liq bo'lmagan ishlab chiqarish tannarxi.			
10. Umumishlab chiqarish xarajatlarini taqsimlash va hisobdan o'chirish tartibi.			

11. Kelgusi davr sarflarini hisobdan o'chirish tartibi: Ø bir tekisda; Ø mahsulot hajmiga mutanosib ravishda.			
12. Boshqaruv va tijorat sarflarini tan olish tartibi: Ø hisobot yilida ular to'liq tan olinadi; Ø sotilgan va sotilmagan tovarlar (mahsulotlar) o'rtasida taqsimlanadi.			
13. Kelgusi davr sarflari va to'lovlari uchun rezervlar yaratish tartibi.			
14. Foydani taqsimlash va ishlatishni hisobga olish variantlari: Ø korxona maxsus maqsadlar uchun mo'ljallangan fondlar tashkil qilmaydi; Ø sof foyda fondlarga taqsimlanadi.			
Debitor va kreditor qarzlarni hisobdan o'chirish tartibi:			
III. Hisob siyosatining soliqqa tortishga doir jihatlar.			
1. Korxonada daromadni tan olish tartibi: Ø pul mablag'larining korxona hisob-kitob schyotiga yoki kassasiga kelish me'yoriga qarab (kassa usuli); Ø haqiqatan mahsulot (ish, xizmat)larni sotish va xaridorlarga hisob-kitob hujjatlarini taqdim qilish me'yoriga qarab (hisoblash usuli)			
2. Qo'shilgan qiymat solig'i (QQS)ga tortiladigan tovarlarni sotishda ishlatiladigan moddiy resurslar bo'yicha QQSni alohida hisobga olish tartibi.			
3. QQSni hisoblash uchun xarajatlarni alohida (ajratib) hisobga olish tartibi			
IV. Hisob siyosati to'g'risidagi buyruq (farmoyish) bilan tanishish tartibi:			

Bunday tartibda test sinovi o'tkazish auditorga eng avvalo, hisob siyosatining qaysi jihatlar to'liq yoritilmaganligi va qamrab olinmaganligi to'g'risida xulosa qilishga yordam beradi. Ko'p hollarda quyidagi masalalar hisob siyosatida o'z aksini topmaydi:

I. Tashkiliy - texnik masalalar.

- Ø hujjatlar aylanish qoidalari va reja - grafigi;
- Ø ichki hisobot (tarkibi, shakllari, davriyligi, tuzish va taqdim qilish muddatlari, foydalanuvchilar);
- Ø ichki nazorat tizimi (ichki audit xizmati, mutaxassis, shaxsan rahbarning o'zi, taftish komissiyasi);
- Ø buxgalteriya (yoki moliya-hisob markazi) to'g'risidagi Nizom va buxgalteriya yoki moliya hisob markazi(MHM) xodimlarining xizmat vazifalari taqsimoti;
- Ø inventarizatsiya o'tkazish tartibi.

II. Uslubiy masalalar.

- Ø materiallar haqiqiy sarfining normadan chetga chiqishini nazorat qilish usullari;
- Ø umum ishlab chiqarish xarajatlari va boshqa bilvosita xarajatlarni taqsimlash tartibi;

- Ø davr sarflarini hisobdan o‘chirish tartibi;
- Ø tugallanmagan ishlab chiqarishni aniqlash.

III. Soliqqa oid masalalar.

Ø alohida hisob yuritishni tashkil etish tartibi (faoliyat turlari bo‘yicha, sotilgan tovarlar bo‘yicha, har xil stavkalarda QQS solinadigan, QQS solinmaydigan va hokazo);

Ø ijtimoiy soha obyektlarini alohida hisobga olishni tashkil etish (mulklar imtiyoz berilgan va imtiyoz berilmagan ishlab chiqarishlarda birga qo‘shib ishlatilgan hollarda mulk solig‘i bo‘yicha imtiyozga huquq olish uchun).

Hisob siyosati mazmunan to‘liq va to‘g‘riligini baholash uchun auditor hisob siyosatiga oid farmoyish hujjatlarida quyidagilarni asoslovchi axborotlar mavjudligiga ishonch hosil qilishi lozim:

Ø xo‘jalik yurituvchi subyekt tomonidan buxgalteriya hisobi usullarini tanlash;

Ø buxgalteriya hisobi va hisobotiga doir me‘yoriy hujjatlarda belgilangan variantlar;

Ø me‘yoriy hujjatlarda keltirilmagan qoidalar bayoni;

Ø qonunchilikdagi ziddiyatlar va takomillashmaganlikdan kelib chiqadigan holatlar;

Ø xo‘jalik yuritish xususiyatlari, qaysi tarmoqqa qarashlilik va boshqa shart-sharoitlardan kelib chiqadigan hisob yuritish uslublarini qo‘llash xususiyatlari.

Agar xo‘jalik yurituvchi subyekt buxgalteriya hisobining u yoki bu usullarini mustaqil ishlab chiqadigan bo‘lsa, u holda auditor ularning buxgalteriya hisobiga oid me‘yoriy hujjatlarda belgilangan qoida va talablarga mos kelishini tekshirishi lozim.

Hisob siyosati to‘g‘risidagi buyruq (farmoyish) mazmunining amaldagi me‘yoriy hujjatlarga nomuvofiqligini test sinovidan o‘tkazish yo‘li bilan aniqlash mumkin. Bunday nomuvofiqlikning sabablaridan biri me‘yoriy hujjatlar o‘zgarishi bilan bog‘liq tuzatishlarning o‘z vaqtida qilinmasligi hisoblanadi.

Ayrim hollarda nomuvofiqlik buyruq (farmoyish)ning matnidagi noaniqliklardan ham kelib chiqadi. Chunonchi, korxonaning tovar (ish, xizmat)lar realizatsiyasini tan olish shartlarini tanlashda tanlangan usulni buyruqda «jo‘natilishiga qarab» yoki «to‘lanishiga qarab» degan jumlar bilan ifodalash bilan chegaralanib qolinadi. Bunda uning «soliqqa tortish maqsadida» tayinlanishi tushirib qoldiriladi.

«Hisob siyosati va moliyaviy hisobot» nomli №1 BHMS ga muvofiq xo‘jalik yurituvchi subyekt tomonidan hisob siyosatini shakllantirish chog‘ida tanlangan buxgalteriya hisobi usullari tegishli tashkiliy-farmoyish hujjatlari rasmiylashtirilgan yildan keyingi yilning 1 yanvaridan qo‘llaniladi. Hisobot yili davomida yangidan tashkil etilgan xo‘jalik yurituvchi subyektlar bundan mustasnodir.

Hisob siyosatida ko‘rsatilgan buxgalteriya hisobini yuritish qoidalarini xo‘jalik yurituvchi subyektning barcha tarkibiy bo‘linmalarida qo‘llaniladi.

№1-BHMS ning 55-bandiga muvofiq yangidan tashkil etilgan xo‘jalik yurituvchi subyektlar tuzilgan hisob siyosatini birinchi moliyaviy hisobotni e‘lon qilgunga qadar, lekin yuridik shaxs huquqini olgan kundan boshlab 90 kundan kechikmasdan rasmiylashtirishi lozim. Subyekt tomonidan tanlangan hisob siyosati yuridik shaxs huquqini olgan kundan boshlab qo‘llaniladi.

Auditor xo‘jalik yurituvchi subyektda alohida ajralib chiqqan, mahsulotlarini mustaqil sotadigan, alohida balansga va bankda hisob-kitob schyotiga ega bo‘linmalar bo‘lganida, tanlangan hisob siyosatini izchil qo‘llash talablariga alohida e‘tibor qaratishi lozim. Auditorlik tekshiruvlari tajribasi shuni ko‘rsatmoqda-ki, xo‘jalik yurituvchi subyekt tomonidan qabul qilingan hisob siyosati alohida ajralib chiqqan tarkibiy bo‘linmalarda yil davomida hamma vaqt ham izchil qo‘llanilmaydi.

Hisob siyosati to‘g‘risidagi axborotlar, buxgalteriya hisobotiga beriladigan tushuntirishlarning muhim tarkibiy qismi sifatida auditorlik tekshiruv obyektlaridan biri hisoblanadi.

Bir tomondan, audit jarayonida, tanlangan hisob yuritish siyosatining xo‘jalik yurituvchi subyekt tavsifi va shart-sharoitlariga, shuningdek amaldagi qoidalar va umumqabul qilingan hisob yuritish amallariga mos kelishini aniqlash zarur. Auditor qo‘llanilayotgan buxgalteriya hisobini yuritish qoidalarini, ular asosida hisob jarayonining oqilona va tejamli tashkil etilganligi, xo‘jalik yurituvchi subyekt mulkiy va moliyaviy ahvoli to‘g‘risida to‘la va ishonchli tasavvurni shakllantirishga ta’siri nuqtai nazaridan baholashi lozim. Bunda hisob siyosatini amalga oshirish xarajatlarning boshqaruv maqsadlari uchun korxona faoliyati to‘g‘risidagi zarur axborotlarga muvofiqligini baholash lozim.

Bunday tekshiruv natijalari butunligicha auditorlik hisobotning tahliliy qismida o‘z aksini topishi va maxfiy saqlanishi lozim. Sezilarli darajadagi nomuvofiqliklar va ularni bartarf qilish bo‘yicha auditorlik tashkilotining tavsiyalari auditorlik hisobotining xotima qismida aks ettirilishi lozim.

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 xatti-harakatlarining asosi hisoblanadi. Buxgalteriya hisobotlaridan foydalanuvchilar nafaqat raqamlarning, balki ularga berilgan izohlarga ham ya'ni hisob siyosatining mohiyatini ochib beradigan axborotlarning ishonchliligiga ham ishonch hosil qilishi lozim. Chunki ularga, asosan, moliyaviy hisobot shakllantiriladi. Masalan, O'zbekiston Respublikasi Adliya vazirligi tomonidan №486 – raqam bilan ro'yxatga olingan №4 -«Tovar-moddiy zaxiralarni hisobga olish» nomli BHMS ning 26 va 27 bandlariga muvofiq korxonaning moliyaviy hisobotida tovar-moddiy zaxiralarni hisobga olishga doir axborotlar bayon qilinishi lozim.

Mablag'larni asosiy vositalar qatoriga kiritishga doir tavsiyalardan farq qiladigan chegaralar belgilanish hollari mavjud bo'lsa, korxona ularni hisob siyosatida ko'rsatishi lozim. Arzon baho va tez eskiradigan buyumlar qatoriga kiradigan mulklar miqdori qanchalik ko'p bo'lsa, hisobot davri sarflarining summasi shuncha yuqori va foyda kam bo'ladi, mos ravishda to'lanadigan soliq miqdori ham kamayadi.

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, muntazamlilik va shunga o'xshash) e'tiborga oladi.

Shunday qilib, buxgalteriya hisobotining ishonchliligini tasdiqlovchi auditorlik xulosasi hisob siyosati to'g'risidagi 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.

4. Ichki nazorat tizimini o'rganish (bayon qilish)

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 auditorning fikricha, ichki nazorat tizimi ishonchli bo'lsa, bunda u tekshiruv obyektlaridan birortasi bo'yicha schyotlar yoki muomalalarni tekshirishni to'liq yoki qisman ichki nazorat tizimining ishlashini tekshirish natijasi bilan almashtirishi mumkin. 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. Ichki nazorat tizimini ko'rib chiqishda, auditor avvalo, korxona ma'muriyatining ichki nazoratga munosabatini, ya'ni korxona rahbarining fikrlash xususiyatlarini, ularning rahbarlik qilish uslubini, aniq moliyaviy hisobotga munosabatini o'rganadi. Auditor korxona atrofidagi ishchanlik muhitini ham inkor qilmasligi lozim. O'rganishning ushbu bosqichida auditor mijoz bilan tuzilgan shartnomadan kelib chiqadigan tahlikali vaziyatlarni baholashda to'plagan ma'lumotlaridan foydalanadi. Lekin, u agar butun auditning tahlikali vaziyatlarini qulay deb baholagan bo'lsa, shuningdek, korxonaning ichki nazorat tizimini ham ishonchli deb bilmasligi lozim. Rejalashtirish paytida ichki nazorat tizimi faoliyatining barcha tomonlarini batafsil tahlil qilib chiqish lozim. Auditor olingan ma'lumotlarni yagona tizimga keltirish uchun qisqacha hisobot tayyorlab, unda quyidagilarni bayon qiladi: korxonaning faoliyat qilish sohasi va prinsiplari; rahbariyatning ishonchli hisob va nazorat tizimini yaratishga oid majburiyatlari; rahbariyatning korxona faoliyatini nazorat qila olish layoqati.

Faoliyat sohasini bayon qilishda auditor asosiy diqqat-e'tiborini ichki nazoratning alohida uchastkalariga qaratadi. Turli tarmoqlardagi ayrim muomalalar va schyotlarga nisbatan nazoratning kuchaytirilishi boshqalari uchun samarasiz bo'lishi mutlaqo ayon. Masalan, savdoda tovar zaxiralarni nazorat qilish, amalda yetarli darajada samarali bo'lib, ayni paytda sanoatda materiallarni nazorat qilish kassani nazorat qilishdan samarasiz bo'lishi mumkin.

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 (7. 8. 13).

Ichki nazorat tizimi - bu buxgalteriya hisobi va hisobotining to‘g‘rili-gini 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:

- Ø axborotlarni to‘plash tizimi mavjud xatolarni o‘z vaqtida aniqlaydi;
- Ø amaldagi mas’uliyat tizimi har qanday vazifani boshdan oxirigacha yakka o‘zi amalga oshirishiga yo‘l qo‘ymaydi;
- Ø har qanday muomalalarni muvofiqlashtirish tizimi mavjud;
- Ø inventarizatsiya muntazam ravishda o‘tkaziladi;
- Ø 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‘qotish 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 ichki nazorat tizimini o‘rganish va baholash jarayonini o‘tkazish hamda hujjatlashtirishda quyidagi namunaviy shakllardan foydalanishi zarur:

- Ø maxsus ishlab chiqilgan testlar;
- Ø rahbar xodimlar va buxgalteriya xodimlarining fikrlarini aniqlash uchun namunaviy savollar ro‘yxati;
- Ø maxsus blankalar va tekshiruv varaqalari; bloksxemalar va grafiklar;
- Ø kamchiliklar ro‘yxati, bayonnomalar yoki dalolatnomalar.

O‘zbekiston Respublikasining «Auditorlik faoliyati to‘g‘risida»gi Qonunida ichki nazoratga taaluqli qandaydir maxsus talablar yo‘q. Shuning uchun auditor ichki nazorat tizimini baholashda ikkita omilga tayanadi:

Ø ichki nazoratning maqsadi korxona rahbariyati uchun ham, auditor uchun ham bir xil - buxgalteriya hisobotining ishonchliligi va obyektivligini ta’minlash;

Ø auditorlik hisobotining tahliliy qismida ichki nazorat holatini ekspertiza qilish natijalarini aks ettirish zarur.

Ichki nazorat tizimini baholashning asosiy maqsadi auditni rejalashtirish, shuningdek auditorlik amallarining turlarini, o'tkazish vaqtini va hajmini aniqlash uchun puxta zamin yaratib, ularni auditorlik tekshiruvining dasturida aks ettirishdan iborat. Faraz qilaylik, auditor tomonidan dastlabki auditorlik tekshiruvi dasturi tayyorlangan va u oldinda turgan ishlarning borishi to'g'risida ma'lum tasavvurga ega. Dastlabki dastur sifatida o'tgan yilgi auditorlik tekshiruvining dasturi olinib, mijoz-korxonadagi ichki nazorat tizimini dastlabki tahlil qilish va samarasizlik xavf-xatarini baholash natijalariga muvofiq tuzatishlar kiritiladi.

Auditorlik tekshiruvi dasturi moliyaviy hisobotdagi axborotlarning ishonchliligini tasdiqlashga qaratilgan amallar ro'yxatidan iborat. Har bir auditorlik amalining turi, o'tkazish vaqti va miqyosi aniqlanib, u moliyaviy hisobotning bir yoki bir necha ko'rsatkichlari bilan bevosita bog'liq. Auditorlik amallarining yettita asosiy turi mavjud: qayta sanash, kuzatish, tasdiqlash, og'zaki so'rov, hujjatlarni tekshirish, nusxa ko'chirish va tahlil qilish amallari. Auditorlik amallarini o'tkazish vaqti turlicha bo'lishi mumkin: balans tuzgunga qadar yoki tuzilganidan so'ng. Bajariladigan amallar miqyosi ishlar hajmiga bog'liq bo'lib, ushbu amallarni safarbar qilish chog'ida bajarilishi mumkin.

Ichki nazorat tizimini baholashning navbatdagi maqsadi - bu uni takomillashtirish bo'yicha konstruktiv takliflar ishlab chiqishdir. Auditor ichki nazorat tizimini ishlab chiqishda faol ishtirok etib, o'z takliflarini mijozga taqdim etiladigan maxsus xatda bayon qiladi. Auditorlar ushbu takliflarni auditorlik tekshiruvining elementi sifatida rasman qabul qilib, ularni konsultatsiya xizmatlari qatoriga kiritmaydi. Berilgan takliflarga rioya qilish yoki qilmaslikni mijozning o'zi hal etadi. Takliflar bayon qilingan xat audit jarayoni yakunlanganidan so'ng yoziladi.

Xatda ichki nazorat tizimining muammolari bilan bog'liq faktlar bayon qilinib, auditor bular haqida mijoz-korxona boshqaruvini xabardor qilishi lozim. Chunki, bu muammolar ichki nazorat tizimining tarkibi va faoliyat ko'rsatishida sezilarli kamchiliklar mavjudligidan dalolat beradi va korxonaning moliyaviy axborotlarini ro'yxatga olish, qayta ishlash va moliyaviy hisobotda umumlashtirish layoqa-tiga salbiy ta'sir ko'rsatishi mumkin. Bunday kamchiliklar quyidagilarda namoyon bo'ladi:

- Ø xizmat vazifalarining taqsimlanmaganligi;
- Ø xo'jalik muomalalarining tekshirilmasligi va zarur nazoratning o'rnatilmaganligi;
- Ø nazorat amallarining samarasizligi;
- Ø nazoratdan qochish maqsadida mansabdor shaxslar tomonidan nazorat amallarining ataylab buzilishi;

Ø korxona rahbariyati yoki xodimlarining ataylab qilgan xatolari, masalan, buxgalteriya yozuvlarini qalbakilashtirish yoki almashtirish.

Xabardor qilish zarur bo'lgan faktlar, bu ichki nazorat tizimining sezilarli kamchiliklaridir. Ular shu bilan tavsiflanadiki, ichki nazorat tizimi ayrim elementlarining tuzulmasi yoki faoliyat ko'rsatishi, tekshiriladigan moliyaviy hisobotlarda katta xatolar yoki axborotlarning buzib ko'rsatilishi yuzaga kelishi mumkin va bu xatolar korxona xodimlari tomonidan o'zlarining kundalik vazifalarini bajarish chog'ida aniqlash ehtimolini pasaytirmaydi. Auditor negativ faktlarni maxsus izlashi lozim emas, ammo agar ularni aniqlasa, bu haqda rahbariyatga yozma yoki og'zaki bildirishi lozim.

«Buxgalteriya hisobi to'g'risida»gi Qonunning 7-moddasiga muvofiq buxgalteriya hisobi va moliyaviy hisobot, shuningdek ichki nazorat tizimini tashkil etish uchun xo'jalik yurituvchi subyektning rahbari javobgardir.

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 funksiyalariga kiritmaydi.

Ichki nazorat tizimi tuzulmasi uchta tarkibiy qismga bo'lingan:

Ø **nazorat muhiti** - korxonada ichki nazorat uchun qulay bo'lgan o'zaro xizmat munosabatlarini aniqlaydigan belgilar yig'indisidir;

Ø **korxonadagi buxgalterlik hisobi tizimi** - tegishli xo'jalik muomalalarini yozishga taalluqli hisob siyosati va amallardir;

Ø **nazorat amallari** - korxona xodimlari tomonidan bajariladigan maxsus tekshiruvlar.

Ushbu uchala tarkibiy qism o'zaro bog'liqlikda axborotlardagi muhim xatolarning oldini olish, aniqlash va tuzatishni ta'minlaydi.

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

Nazorat muhitining ahvoli rahbarlarning ish uslubi, ularning dunyoqarashi, nazorat va xodimlar ustidan nazorat maqsadini tushuntirish tizimining samaradorligiga bog'liq.

Nazorat muhiti quyidagi elementlardan iborat:

Ø siyosat va boshqaruv uslublari;

Ø korxonaning boshqaruv tuzulmasi;

- Ø direktorlar kengashi, xususan uning auditorlik komiteti faoliyati;
- Ø boshqaruv funksiyalari va mas'uliyatlarni taqsimlash uslublari;
- Ø nazorat boshqaruv uslublari, shu jumladan ichki audit;
- Ø kadrlar siyosati va amaliyot;
- Ø tashqi ta'sirlar (banklar tekshiruvi, soliq nazorati).

Rahbarlar va menenjerlarning nazoratga munosabati nazorat muhitiga eng katta ta'sir ko'rsatadi. Boshqaruvning yuqori pog'onasi xizmatchilarining nazoratga munosabatini belgilaydi. Yaxshi boshqaruv muhiti yuqori darajadagi ichki kommunikatsiya tizimini ta'minlaydigan, direktorlar Kengashi huzuridagi auditorlik inspeksiyasining samarali ishlashiga yordam beradigan, budjetlar tizimi (biznes-reja yoki smeta) va ularning bajarilishi to'g'risidagi hisobotlardan foydalanadigan, ichki auditning samaradorligini ta'minlaydigan boshqaruv tizimi bilan tavsiflanadi. Keyinchalik, nazorat muhiti korxona xodimlarining kompetentligi, xizmat vazifalarining taqsimlanishi, aktivlar, hujjatlarni olish imkoni va hisob yozuvlarini vaqti-vaqti bilan taqqoslab turish bilan aniqlanadi. Nazorat funksiyalarini amalga oshiruvchi xodimlar kompetentligi korxona ichki nazorat tizimining asosiy belgisi hisoblanadi. Korxonaning kadrlar bilan bog'liq muammolari ichki nazorat tizimiga salbiy ta'sir ko'rsatadi. Agar buxgalterlar tez-tez almashtirib turilsa, bu hisob va nazorat funksiyalari yetarli tajribaga ega bo'lmagan va buning oqibatida ko'plab xatolarga yo'l qo'yadigan odamlar tomonidan bajarilishiga olib keladi. Yangi rahbarlar va mansabdor shaxslar korxonadagi hisob tizimi bilan yetarli darajada tanish bo'lmasligi mumkin. Ayrim hollarda buxgalteriya xodimlari yuqori boshqaruv bo'g'ini tomonidan topshirilgan noqonuniy hisob amallarini bajarishni xohlama-ganliklari uchun ham ishdan bo'shab ketadilar. Shuning uchun ham buxgalteriya xodimlarining tez-tez almashtirilib turishi noxush fakt deb baholanadi.

Ichki nazorat tizimi samarali bo'lishi uchun funktsional mas'uliyatlar yoki xizmat vazifalarining yetarli darajada taqsimlanishi juda muhimdir. Bu nazorat amallari samaradorligining muhim sharti hisoblanadi. Bular quyidagilardan iborat:

Ø xo'jalik muomalalarini amalga oshirishga ruxsat etish. Bu vazifani xo'jalik muomalalarini rasmiylashtirish huquqiga ega xodimlar bajaradilar. Ruxsat etish ma'lum turdagi muomalalar (masalan, barcha turdagi sotish)-ga taalluqli, umumiy, yoki maxsus (masalan, muhim aktivni sotishga ruxsat etish) bo'lishi mumkin.

Ø xo'jalik muomalalarini ro'yxatga olish. Ko'pchilik korxonalarda xo'jalik muomalalarini yozish (hisob yuritish) va hisobot ishlari komp-

yuter yordamida bajariladi;

Ø xo‘jalik faoliyatida korxona mablag‘larining saqlanishini ta‘minlash. Bunda korxonaga tegishli aktivlarga haqiqatda egalik qilish yoki ular ustidan nazorat o‘rnatish nazarda tutiladi;

Ø schyotlarda aks ettirilgan summalarni va haqiqatda mavjud aktivlarni vaqti-vaqti bilan taqqoslab turish. Bu yerda aktivlarni muntazam inventtarizatsiya qilish va tafovutlar aniqlangan hollarda tegishli choralarni qo‘llash tushuniladi.

Xizmat vazifalarining mos kelmasligi - bu shunday kombinatsiya bo‘lib, unda xatoga yo‘l qo‘ygan yoki axborotni buzib ko‘rsatgan xizmatchi o‘zining oddiy faoliyati chog‘ida bu faktlarni yashirishi mumkin. Vazifalar shunday taqsimlanishi kerakki, xizmatchilardan hech biri yuqorida sanab o‘tilgan to‘rtta funksiyaning ikki yoki undan ortig‘ini bajarmasligi lozim. Birinchi va to‘rtinchi funksiyalar boshqaruv, ikkinchi funksiya hisob, uchinchisi esa saqlash funksiyasi hisoblanadi. Bu funksiyalarni turli shaxslar va bo‘linmalar o‘rtasida taqsimlash ikkita afzallikka ega.

1. Ishlarni muvofiqlashtirish (bitta xo‘jalik muomalasining turli jihatlari 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 funksiyalari va nazorat amallarini korxona xodimlari va kompyuter tizimi bajarishi mumkin. Menejerlar tomonidan bu funksiyalar 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.

5. Korxonani auditorlik tekshiruvdan o'tkazish ish dasturi va auditorlik xizmati ko'rsatish haqida shartnoma hamda boshqa zarur hujjatlarni tuzish
Korxonada auditorlik tekshiruvi o'tkazish namunaviy ish dasturi

Auditning umumiy dasturi	
Tekshiriladigan tashkilot	
Audit davri	
Kishi-soatlar miqdori	
Auditorlik guruhining rahbari	
Auditorlik guruhining tarkibi	
Rejalashtirilgan auditorlik riski	
Rejalashtirilgan muhimlik darajasi	

№	Audit bo'limlari bo'yicha auditorlik amallari ro'yxati	O'tkazish davri	Bajaruvchi	Auditorning ishchi hujjatlari	Eslatma
I	Korxonadagi buxgalterlik hisobi va ichki auditning holati, tashkil etilishi hamda moliyaviy hisobotning sifatini auditorlik baholash (ekspertiza qilish). Tekshiriladigan obyektlar:				
1	Ta'sis hujjatlarining mavjudligi va ustav kapitaliga doir balans ma'lumotlarining haqqoniyligi.				
2	Buxgalteriya hisobi registrlari, oborot - saldo balanslarini tanlab tekshirish.				
3	Mulklar, debitor va kreditor qarzarlar, so'mdagi va valuta mablag'arini inventarizatsiya ma'lumotlari.				
4	Oldingi davrlardagi soliq inspeksiya va auditorlar tomonidan o'tkazilgan tekshiruvlarning dalolatnomalari hamda auditorlik xulosalari.				
5	Buxgalterlik hisobini avtomatlashtirish va kompyuterlashtirishning ahvoli.				
6	Ichki auditning tashkil etilishi/				
7	Hisob va hisobotga oid qonunchilikka rioya qilinishi.				
II	Korxonaning moliya - xo'jalik faoliyatini auditorlik tekshiruvdan o'tkazish. Tekshiriladigan obyektlar:				
1	ta'sis hujjatlari, korxonadagi ichki tashkiliy munosabatlarni belgilaydigan, xususan, uning moliyaviy faoliyatini tartibga solib turadigan me'yoriy hujjatlar;				
2	ustav kapitalining shakllanishi va o'zgarishi;				
3	kredit resurslarining mavjudligi va ishlatilishi;				
4	kassa, hisob - kitob schyoti, valuta schyoti va bankdagi boshqa schyotlarda saqlanayotgan pul mablag'lari, pul hujjatlari va qat'iy hisobda turadigan blankalar;				
5	asosiy vositalar, nomoddiy aktivlar va tovar material zaxiralar, (saqlanishning tashkil etilishini ekspertiza qilish va inventa-				

	rizatsiya o'tkazish uchun alohida haq to'lanadi);				
6	asosiy vositalar va nomoddiy aktivlar eskirishi;				
7	kapital qo'yilmalar va ta'mirlash xarajatlari;				
8	hisob-kitoblar: a) mehnatga haq to'lashga doir, b) hisobdor shaxslar bilan, v) mol yetkazib beruvchilar va pudratchilar, xaridorlar, turli debitor va kreditorlar bilan, g) budjet bilan, ijtimoiy va tibbiy sug'urtaga doir, Nafaqa fondi va Bandlik fondi (xizmati) bilan;				
9	ishlab chiqarish xarajatlari va har xil sarflar.				
10	korxona daromadlari;				
11	yakuniy moliyaviy natijalar va ularning ishlatilishi.				
III	Aniqlangan kamchiliklarni bartaraf qilish bo'yicha konsultatsion xizmatlar (maslahatlar) va tavsiyalar.				

Auditorlik tashkiloti nomidan
auditorlik xulosasini imzolash huquqiga ega rahbar
Auditorlik guruhining rahbari

Agar auditor konsultatsiyalar va tavsiyalarni bevosita ekspertiza qilish va tekshiruvlar vaqtida berib borsa (asosan unga katta bo'lmagan auditorlik muomalalarda) uchinchi bosqichni alohida ajratmasa ham bo'ladi.

Tavsiyalar ishlab chiqish ancha ko'p vaqt sarflashni talab etsa va qo'shimcha hisob-kitoblar hamda korxonaning ishlab chiqarish va moliyaviy faoliyatini chuqur tahlil qilish bilan bog'liq bo'lsa, uchinchi bosqichni alohida ajratib ko'rsatish zarur.

Tomonlar o'rtasida kelishilgan dastur bajaradigan ishlar (xizmatlar) hajmi va qiymatini aniqlashda asos bo'lib, quyidagi shakldagi shartnoma bilan rasmiylashtiriladi:

AUDITORLIK TEKSHIRUVI O‘TKAZISH TO‘G‘RISIDA

SHARTNOMA

Ushbu shartnoma «_____» _____ 200 ____ y.

«Agroauditinform» auditorlik firmasi (keyingi o‘rinlarda «Bajaruvchi») nomidan firma Nizomi asosida ish yurituvchi, direktor _____ va _____ (keyingi o‘rinlarda «Buyurtmachi») nomidan _____ asosida ish yurituvchi _____ ikkinchi tomon bo‘lib, ushbu shartnomani quyidagilar to‘g‘isida tuzdik:

I. SHARTNOMA PREDMETI.

1. «Buyurtmachi» auditorlik tekshirish, taftish, moliya xo‘jalik faoliyatini tahlil qilish yoki moliyaviy faoliyatni tekshirish, auditorlik xulosasi tuzishiga topshiriq beradi

2. Asosiy vositalar, pul va material resurslarini inventarizatsiya qilish zarurati bo‘lganda «Buyurtmachi»ning buxgalteriya xodimlari va boshqa zarur mutaxassislar jalb etilib, «Buyurtmachi» ning buyrug‘i bilan rasmiylashtiriladi.

3. Ishni qabul qilish dalolatnomaga asosan amalga oshiriladi. Imzolanishi shart bo‘lgan hujjat auditorlik xulosasi hisoblanadi (zarur hollarda debitorlar va kreditorlar ro‘yxati (rasshifrovkasi) beriladi).

4. Shartnoma bo‘yicha to‘lanadigan summa

(raqam va so‘z bilan)

Buyurtmachi shartnoma imzolanishidan so‘ng uch kun ichida shartnoma summasini 100 % «Bajaruvchi» ning hisob - kitob schyotiga o‘tkazib berishi lozim. Shartnoma summasini to‘lash muddati o‘tkazib yuborilganda har bir muddati o‘tgan kun uchun shartnoma summasining _____ % miqdorida penya hisoblanadi.

5. «Buyurtmachi» auditorlik tekshiruv uchun zarur bo‘lgan barcha hujjatlarni taqdim etish majburiyatini oladi: buxgalterlik, kassa, bank hujjatlari va boshqalar, hisobotlar va soliq hisob-kitoblari, oldingi taftish va tekshiruv materiallari.

6. «Bajaruvchi» mijozning tekshirishga aloqador xodimlaridan yozma yoki og‘zaki tushuntirish talab qilish huquqiga ega. Tushuntirish berishdan bosh tortish hollarida shartnoma summasidan _____ % miqdorida qo‘shimcha penya hisoblanadi.

7. Agar «Buyurtmachi» yuqori tashkilot, auditorlik tekshirish esa shoʻba korxona uchun oʻtkaziladigan boʻlsa, u holda «Buyurtmachi»ning vakili ishtirok etishi shart.

8. Agar ish koʻp bosqichli va bir necha oylar talab etadigan boʻlsa buyurtmachi tomonidan ishni qabul qilish bosqichma-bosqich amalga oshiriladi. Bu holda agar buyurtmachi qandaydir bir oraliq bosqich boʻyi-cha daʼvo qilmasa, u barcha ishlar butkul tugaganidan soʻng daʼvo qilish huquqidan mahrum etiladi.

9. Agar «Buyurtmachi» ish muddati tugamasdan oʻz tashabbusi bilan shartnomani buzsa, u holda u ishning bajarilgan qismi uchun toʻliq haq toʻlashi lozim va shartnomani buzishi natijasida yetkazgan moddiy va maʼnaviy zararlar uchun _____ miqdorida jarima toʻlashi lozim.

10. Bajaruvchi auditorlik tekshiruvi va auditorlik xizmati koʻrsatishi natijasida olingan axborotlar maxfiylikka rioya qilish majburiyatini oladi.

11. Tomonlar javobgarligi.

Ushbu shartnomani bajarmaganligi yoki qoniqarsiz bajarganligi uchun «buyurtmachi» va «bajaruvchi» amaldagi qonunchilikka muvofiq, mazkur shartnoma summasi doirasida mulkiy javobgarlikka tortiladi.

12. Shartnomaning amal qilish muddati.

Boshlanishi «___» _____ 200 y.

Tugallanishi «___» _____ 200 y.

14. Tomonlarning manzilgohlari, telefonlari va rekvizitlari.

Bajaruvchi: _____

Hisob raqami _____ MFO _____

Bank _____

Bajaruvchi: _____ Buyurtmachi: _____

M. Oʻ. _____

M. Oʻ. _____

Takrorlash uchun savollar

1. Tekshiriladigan korxona (mijoz) faoliyatini qanday o'rganish mumkin?
2. Buxgalterlik hisobining tashkil etilishini o'rganish qanday amalga oshiriladi?
3. Korxona buxgalteriyasining tashkiliy tuzilmasi, tashkiliy tuzilmada ko'rsatilgan har bir xodimning vazifalari va mas'uliyatlarining bayoni qanday o'rganiladi?
4. Hisob siklining muhim uchastkalari bo'yicha hujjatlar aylanish reja-grafigini tekshirish qanday amalga oshiriladi?
5. Korxona hisob siyosatini o'rganish qanday amalga oshiriladi?
6. Ichki nazorat tizimini o'rganish qanday amalga oshiriladi?
7. Nazorat muhiti deganda nimalarni tushunasiz?
8. Nazorat amallari deganda nimalarni tushunasiz?

IX bob. AUDITORLIK DALILLAR

1. Auditorlik dalillar tushunchasi, ularning tayinlanishi va oldiga qo'yiladigan talablar.

2. Auditorlik dalillarning turlari.

3. Auditorlik dalillarni olish manbalari.

4. Auditorlik amallari va auditorlik dalillarini to'plash.

5. Auditorlik dalillarni olish usullari.

1. Auditorlik dalillar tushunchasi, ularning tayinlanishi va oldiga qo'yiladigan talablar

Auditning xalqaro standartlari – AXS (International Standards of Auditing – ISAs) da standartlash obyekti 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 yetarlilik darajasini va ularni to'plashga nisbatan qo'yiladigan talablarni belgilaydi.

Bizning mamlakatimizda esa shu vaqtgacha qabul qilingan auditorlik faoliyati milliy standartlaridan quyidagilarni shunday bo'lim sifatida umumlashtirish mumkin:

№10-AFMS «Moliyaviy hisobot tarkibidagi boshqa axborotlar»;

№11-AFMS «Ma'lumotlarni kompyuterda ishlash (MKI) sharoitida audit

o‘tkazish»; №13-AFMS «Tahliliy amallar»; №14-AFMS «Auditorlik tanlash»; №16-AFMS «Ekspert ishidan foydalanish»; №50-AFMS «Auditorlik dalillar».

Auditorlik dalillarning miqdor va sifat ko‘rsatkichlariga, shuningdek ularni olish maqsadida bajariladigan amallarga nisbatan qo‘yiladigan talablar № 50 – «Auditorlik dalillari» nomli AFMSda belgilangan. Ushbu standart talablarini barcha auditorlik tashkilotlari auditorlik tekshiruvlarini o‘tkazish chog‘ida qo‘llashi majburiydir.

Auditor moliyaviy hisobotning haqqoniyligini asoslashi uchun quyidagi amallarni bajarish natijasida yetarli auditorlik dalillarini to‘plashi lozim:

Ø schyotlar bo‘yicha oborotlar va qoldiqlarning moliyaviy hisobotda to‘g‘ri aks ettirilishini batafsil tekshirish;

Ø tahliliy amallar;

Ø ichki nazorat vositalarini tekshirish;

Auditorlik dalillarni to‘plash uchun zarur bo‘lgan auditorlik amallari va ularning hajmi **audit dasturida** ko‘rsatiladi.

Auditorlik dalillar – bu auditorlik tashkiloti tomonidan auditorlik tekshiruvlar vaqtida to‘plangan va auditorlik xulosasini asoslovchi axborotdir.

Demak, auditorlik dalillar auditorlik tekshiruvi jarayonida tekshirilayotgan mijoz – korxona va uchinchi shaxslardan olingan axborotlar hamda ularni tahlil qilish natijalari bo‘lib, moliyaviy hisobotning ishonchliligi to‘g‘risida auditorlik xulosasi tuzish imkonini beradi.

Ushbu ta’rif va tavsiflardagi tayanch tushunchalarni batafsil ko‘rib chiqamiz.

Dalil deyilganda boshqa faktning mavjudligini tasdiqlaydigan yoki inkor qiladigan fakt, yoki mazkur fakt haqida u yoki bu darajadagi ishonchlilik bilan fikr shakllantirishga imkon beradigan, ma’lum fakt to‘g‘risida ma’lumotlar olish jarayoni tushuniladi.

Axborot – xo‘jalik faoliyatidagi faktlar to‘g‘risidagi xabarlar to‘plamidir.

Mijoz korxona – auditorlik xizmati ko‘rsatilayotgan xo‘jalik yurituvchi subyekt.

Uchinchi shaxslar – auditor yoki mijoz korxona bilan u yoki bu tarzda aloqador bo‘lgan va bu aloqadorlik auditor fikriga muhim ta’sir ko‘rsatadigan huquqiy yoki jismoniy shaxslardir.

Tahlil qilish – bu mijoz korxona buxgalteriya hisobotida faktlarning auditor tomonidan mushohada qilinishi va o‘z fikrini shakllantirishi.

Auditorlik tekshiruvlarining asosiy maqsadi xo‘jalik yurituvchi subyektlar buxgalteriya hisobotlarining ishonchliligi to‘g‘risida auditorning

mustaqil bildirilgan fikridan iborat. Buning uchun auditor hisobotning ishonchliligi yoki uning ishonchliligini rad etish to'g'risidagi asosli fikr bildirishga imkon beradigan dalillarni to'plashi zarur.

Ishonchlilik – moliyaviy hisobot ma'lumotlarining ulardan malakali foydalanuvchilarga xo'jalik yurituvchi subyektlar faoliyatining natijalari to'g'risida to'g'ri xulosalar qilishga va ushbu xulosalarga asoslangan qarorlar qabul qilishga imkon beradigan darajasi tushuniladi. Boshqacha qilib aytganda, bu auditorlik dalillar qanchalik ishonchga sazovar va haqiqatga yaqin ekanligini tavsiflaydi. Audit jarayonida olingan dalillarning ishonchliligi mustaqillik va manba kompetentligi, ichki nazorat tizimining samaradorligi kabi omillarga bog'liq. Auditorning o'zi mustaqil manbalardan olgan dalillarning ishonchlilik darajasi xo'jalik yurituvchi subyektdan olingan dalillarga qaraganda yuqoriroq. Barcha dalillar yig'indisini faqat so'ngilari yetarli bo'lganidagina ishonchli deb hisoblash mumkin.

Dalillarning yetarliligi ularning miqdori va sifati bilan belgilanadi. U tanlash ko'lemi va to'plamdagi muayyan elementlarning tavsifi bilan bog'liq. Axborotlarning samaradorligi esa tanlash elementlarining reprezentativligi (bosh to'plamning o'rganilayotgan belgilar bo'yicha xususiyatlari tanlama to'plamda namoyon bo'lishi)ga bog'liq, ya'ni reprezentativlik qancha yuqori bo'lsa, auditorlik riski shuncha past bo'ladi. Auditorlik risklarini pasaytiruvchi dalillarning yetarliligi to'g'risida auditor ichki nazorat tizimini baholash va auditorlik riskining hajmiga asoslanib xulosa qilishi mumkin. Ichki nazorat tizimi qanchalik ishonchli va auditorlik riski qanchalik past bo'lsa, auditordan shunchalik kam dalil-isbotlar to'plash talab etiladi.

Dalillarning yetarliligini aniqlashda quyidagi holatlarni hisobga olish zarur: mustaqil manbalar (uchinchi shaxslar)dan olingan dalillarning mijoz-korxona xodimlaridan olingan dalillarga nisbatan ishonchliroq ekanligi; auditorlik tashkilotining mustaqil tekshiruvi yoki tahlili natijasida olingan ma'lumotlarning uchinchi shaxslardan olingan ma'lumotlarga qaraganda ishonchliroq ekanligi; hujjatlar va yozma ko'rsatmalar shaklidagi auditorlik dalillarining og'zaki ko'rsatmalarga qaraganda ishonchliroq ekanligi. Nihoyat, turli manbalardan olingan dalillardan foydalanish natijasida qilingan xulosalarni taqqoslash imkoniyatlarini hisobga olish kerak.

Amaldagi standartlarga muvofiq auditorlik baholash uchun zarur ma'lumotlar miqdori qat'iy chegaralab qo'yilmagan. Shu boisdan auditor o'zining professional fikriga tayangan holda xo'jalik yurituvchi subyekt moliyaviy hisobotining ishonchliligi to'g'risida xulosa tuzish uchun zarur bo'ladigan ma'lumotlarning miqdori haqida mustaqil qaror qabul qilishi lo-

zim. Auditorlik dalillarining o'z vaqtida to'planishiga alohida e'tibor berish zarur. Aks holda ular oshiqcha va keraksiz bo'lib qoladi. O'z vaqtidalik har bir auditorlik dalilining tekshirilayotgan davrga bevosita taalluqliligi yoki mijoz-korxona faoliyatining hisobot tuzilganidan so'ng, ammo auditorlik xulosasi tuzilishidan oldin sodir bo'lgan ma'lum bir muhim hodisalariga taalluqli ekanligidan ham iboratdir. To'plangan dalillar tekshirilayotgan hisobot tuzilgan sanaga qanchalik yaqin bo'lsa, ular shunchalik ishonarli bo'ladi.

Agar xatolar va noaniqliklar to'g'risidagi dalillar mijoz korxona ma'muriyatiga auditorlik xulosasi soliq organiga topshirilmasdan oldin taqdim etilgan bo'lsa, u holda buxgalteriyada hisobotlarga zarur tuzatishlarni kiritish imkoni bo'ladi. Agar hisobot soliq organiga topshirilganidan so'ng audit o'tkazilsa, tuzatish kiritish imkoni yo'q, lekin joriy davrda aniqlangan xato kamchiliklarni o'z vaqtida tuzatish mumkin.

Auditorlik tekshiruvlarining asosi auditorlik dalillarini topishdan iborat. U ma'lumotlarni to'plash, moliyaviy hisobotning ishonchliligi (yoki ishonchsizligi)ni, moliya-xo'jalik muomalalarining buxgalteriya hisobini yuritishga oid belgilangan qoidalar va nizomlarga muvofiqligini va shu bilan birga auditorlik xulosasi tuzish uchun auditorning shaxsiy fikrini shakllantirish maqsadida ularni umumlashtirish va baholashni nazarda tutadi.

2. Auditorlik dalillarning turlari

Auditorlik tekshiruvlar jarayonida to'planadigan dalillar turli-tuman bo'lib, ular **turi**, **manbasi** va **olinish usullariga** ko'ra turkumlanadi.

Auditorlik dalillar turlariga ko'ra **yozma** va **og'zaki dalillarga** bo'linadi.

Yozma ravishda olingan dalillar (hujjatlar va yozma tushuntirishlar) og'zaki shakldagi dalillarga qaraganda ishonchliroq bo'lishi mumkin. Ammo ayrim hollarda og'zaki dalillar ancha muhim va foydali bo'lishi mumkin.

Auditorlik dalillar olinish manbasiga ko'ra ichki, tashqi va aralash dalillarga bo'linishi mumkin. Ichki auditorlik dalillar xo'jalik yurituvchi subyektdan yozma yoki og'zaki ko'rinishda olingan ma'lumotlarni o'z ichiga oladi.

Tashqi auditorlik dalillar uchinchi tomonlardan yozma ko'rinishda (odatda auditorlik tashkilotining yozma so'rovi bo'yicha) olingan ma'lumotlardan iborat.

Aralash auditorlik dalillar xo'jalik yurituvchi subyektdan yozma yoki og'zaki ko'rinishda olingan va uchinchi tomon yozma ravishda tasdiqlagan

ma'lumotlarni o'z ichiga oladi.

Auditorlik dalillar olinish usuliga ko'ra quyidagicha turkumlanadi: a) faktlarni tasdiqlash yo'li bilan olingan dalillar; b) hujjatlashtirilgan faktlarni aniqlash yo'li bilan olingan dalillar; v) maxsus o'tkazilgan tahlil natijasida aniqlangan dalillar.

Faktlarni tasdiqlash mulklar va majburiyatlar muayyan turlarining mavjudligini aniqlashdan iborat. Bu xo'jalik faoliyatidagi faktlar bo'lib, ularni fakt-vaziyatlar deb hisoblash mumkin; ular zamonaviy auditning ajralmas qismi hisoblangan inventarizatsiya yo'li bilan aniqlanadi.

Hujjatlashtirilgan faktlarni aniqlash moliyaviy hisobotni va hisob registrlarini to'ldirish uchun asos bo'lgan dastlabki hujjatlarni tekshirish yo'li bilan amalga oshiriladi. Bularga tannarxni asossiz ravishda oshirib yuborish yoki tovarsiz operatsiyalarni amalga oshirish bilan bog'liq operatsiyalar misol bo'lishi mumkin. Shuningdek, bitta hujjatning turli nusxalaridagi yozuvlarining bir-birlariga mos kelmaslik holatlari.

Maxsus o'tkazilgan tahlil natijasida faktlarni aniqlash hujjatlarda keltirilgan ma'lumotlarni mantiqiy joylashtirish va matematik hisob-kitob qilish yo'li bilan amalga oshiriladi. Bunday argumentlash ratsional deb nomlanadi va u audit jarayonida salmoqli o'rin tutadi. Masalan: 1) 2910-«Omborlardagi tovarlar» schyotida korxona mulki hisoblangan tovarlar hisobga olinishi lozim; 2) auditor ushbu tovarlar uchun korxonaning mulkiy huquqi mavjudligini aniqlashi zarur; 3) taqdim etilgan hujjatlar (shartnomalar, tovarlar hisoboti, bank ko'chirmalari) va mulkiy huquqning korxonaga o'tgan paytini aniqlash asosida auditor tovarlarning egasi haqida xulosa qiladi.

Auditor fikriga birinchi argument ko'proq ta'sir ko'rsatadi. Haqiqatda 2910-«Omborlardagi tovarlar» schyotida qoldiq sifatida ko'rsatilgan tovarlar yo'q bo'lsa, hech qanday fikr-mulohazaga o'rin qolmaydi. So'ngra uchinchi va to'rtinchi argumentlarni ahamiyatliligi bo'yicha ko'rsatish mumkin.

3. Auditorlik dalillarni olish manbalari

Auditorlik dalillar hujjatlarni tekshirish jarayonida; xo'jalik yurituvchi subyekt xodimlari va uchinchi shaxslardan yozma va og'zaki so'rov o'tkazish yo'li bilan; hisob jarayonlarining bajarilishi va xo'jalik faoliyati ustidan auditorning bevosita kuzatishi chog'ida olinishi mumkin.

Auditorlik dalillar bevosita olinadigan manbalarga quyidagilar kiradi: mijoz korxona va uchinchi shaxslarning dastlabki hujjatlari; mijoz korxona buxgalteriya hisobi registrlari va uning moliya xo'jalik faoliyatining tahlil natijalari; mijoz korxona xodimlari va uchinchi shaxslarning og'zaki

bildirishlari; mijoz korxonaning bir hujjatlarini boshqalari bilan solishtirish hamda uning hujjatlarini uchinchi shaxslarning hujjatlari bilan taqqoslash; mijoz korxona aktivlari va passivlarini inventarizatsiya qilish natijalari hamda uning moliyaviy hisobotlari.

Olingan dalillarning sifati ularning manbalariga bog'liq. Auditorning bevosita kuzatishi va moliya xo'jalik muomalalarini o'rganishi natijasida olingan dalillar eng ishonchli hisoblanadi. Shuningdek, mustaqil manbalardan olingan, hujjatlarga asoslangan ma'lumotlar ham ishonchli hisoblanadi. Mijoz korxonaning axborotlarga ishlov berish tizimidan to'planganiga qaramasdan, to'plangan ma'lumotlarga asosan auditor tomonidan olingan va ishlov berilgan ma'lumotlarning dalil kuchi kamroq hisoblanadi. Mijoz korxonaning axborot tizimida tuzilgan, ishlov berilgan va saqlanayotgan hujjatlardagi axborotlarning dalil kuchi past hisoblanadi. Bunda ichki nazorat tizimining baholanishini inobatga olish zarur. Agar ushbu tizim samarali bo'lsa, undan olingan axborotdan dalil sifatida foydalanish mumkin.

Har xil manbalardan olingan va turli shakldagi auditorlik dalillar auditorlik riskini pasaytiradi.

Ko'p hollarda bitta holat bo'yicha har xil manbalardan to'plangan dalillar bir-birlariga zid bo'lib chiqadi. Bu holda auditor vujudga kelgan ziddiyatni hal etish va to'plangan dalillarning ishonchliligi hamda xulosalarning asosliligiga ishonch hosil qilishi uchun qo'shimcha axborotlar to'plashi zarur. Agar auditor qandaydir muammo bo'yicha yetarli dalillar to'plash imkoniga ega bo'lmasa, buni o'zining hisobotida aks ettirishi lozim.

Agar mijoz korxona auditorga tulaqonli tekshiruv uchun zarur hajmdagi hujjatlarni taqdim qilmasa yoki agar auditor zarur auditorlik dalillarini to'plash imkoniga ega bo'lmasa, uning oldida katta muammolar vujudga kelishi mumkin. №50 «Auditorlik dalillar» nomli AFMSda ta'kidlanishicha: «Agar auditorlik tashkilotiga xo'jalik yurituvchi subyekt tomonidan mavjud hujjatlar to'la hajmda taqdim etilmasa va u qaysidir schyot va (yoki) muomala bo'yicha yetarli auditorlik dalillarini to'plash imkoniga ega bo'lmasa, auditorlik tashkiloti bu vaziyatni o'zining hisobotida aks ettirishi lozim va salbiy auditorlik xulosasi tuzish to'g'risidagi masalani o'rta qo'yishi mumkin. Demak, yetishmayotgan auditorlik dalillari muhim hisoblangan buxgalteriya hisoboti moddalariga taalluqli bo'lsa, auditor auditorlik xulosasi tuzishdan rasmiy ravishda bosh tortishi va bu holni tegishli tarzda rasmiylashtirishi lozim.

Shunday qilib, hisobot ma'lumotlarining ishonchliligi to'g'risida o'z fikrlarini shakllantirishda, auditor auditorlik dalillar olinadigan turli manbalardan foydalanib, auditorlik riskini pasaytirishni ko'zlaydi.

4. 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 yetarli dalillarni to'plashi lozim: ichki nazorat vositalarini tekshirish; schyotlar bo'yicha qoldiqlar va oborotlarni buxgalteriya hisobida aks ettirishning to'g'riligini tekshirish; tahliliy amallar.

Ichki nazorat vositalarini muvofiqlik uchun tekshirish auditorlarga ichki nazorat tizimida ko'zda tutilgan tadbirlar va amallarning samaradorligi (samarasizligi) to'g'risida dalillar to'plashiga imkon beradi.

Schyotlar bo'yicha qoldiqlar va oborotlarning buxgalteriya hisobida to'g'ri aks ettirilishini batafsil tekshirish muayyan muomalalarning mazmunini va xatolarini aniqlash uchun o'rganishni nazarda tutadi. Batafsil tekshirish, odatda, auditor tomonidan tekshiruv maqsadini, tanlashning rejalashtirilgan ko'lamini va uning obyektlarini saralab olishni hisobga olgan holda tanlov to'plamini shakllantirish yo'li bilan amalga oshiriladi.

Tahliliy amallar mijoz korxonaning muhim moliyaviy va iqtisodiy ko'rsatkichlarini, kutilmagan va buxgalteriya hisobida noto'g'ri aks ettirilgan xo'jalik muomalalarini aniqlash, shuningdek bunday xatolar va chalkashliklarning sabablarini aniqlashni ko'zda tutadi.

To'plangan auditorlik dalillari buxgalteriya hisobining yo'lga qo'yilishini va ichki nazorat tizimini o'rganish hamda baholash to'g'risidagi yozuvlar, bayonnomalar, jadvallar va blankalar shaklida auditorning ishchi hujjatlarida aks ettirilishi lozim. Ishchi hujjatlarda auditorlik amallarining rejalashtirilishi va bajarilish natijalarini ham aks ettirish zarur. Auditorlik dalillarini to'plash ketma-ketligini quyidagicha:

1. 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.

2. 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 maq-

sadga muvofiqligini aniqlash zarur.

Yetarli darajadagi va ishonarli dalillarga ega bo'lish uchun mohiyatan o'tkaziladigan auditorlik amallari va analitik amallardan foydalaniladi. Auditor hisob va hisobotning ma'lum bo'limlarini tekshirishda qo'llaniladigan auditorlik amallarini batafsil bayonini dasturda aks ettirishi zarur. Bunda ayrim muomalalarni tekshirishda qo'llaniladigan amallar mazmuni aks ettirilgan, oldindan ishlab chiqilgan taxminiy ro'yxatlardan foydalanish mumkin.

3. Auditorlik dalillarini olish usullari (qayta hisoblash, inventarizatsiya, xo'jalik muomalalarini hisobga olish qoidalariga rioya qilinishi, tasdiqlash, og'zaki so'rov, hujjatlarni tekshirish, kuzatib chiqish, analitik amallar) standartda keltirilgan.

Auditor quyidagilarni aniqlaydi: muayyan vaziyatda qanday usullarni qo'llashi; u yoki bu usulni qaysi obyektlarga nisbatan (aktivlar, passivlar, majburiyatlar, subyektlar va hokazo) qo'llash zarurligi auditorlik amallarini qanday ketma-ketlikda bajarishni.

Auditor tomonidan olingan dalillarning yetarliligi va ishonarliligi turli amallar, usullar va zarur dalillarni olish manbalarini muvofiqlashtirish natijasida ta'minlanadi.

4. Auditorlik tekshiruvlari uchun axborotlarni to'plash. Buning uchun audit dasturidagi har bir bo'lim bo'yicha normativ-savolnoma va hisob-hisobot ma'lumotlarining zarur ro'yxati tuziladi. Normativ-savolnoma ma'lumotlar ro'yxati asos sifatida shakllantiriladi. Auditor bu ro'yxatni tekshiruv obyektiga nisbatan aniqlashtiradi. Tekshiruvda ishtirok etadigan xodimlar ushbu ro'yxatdagi hujjatlarning mazmuni bilan tanishtirilgan bo'lishlari lozim. Tekshiruvni boshlashdan oldin hisob-hisobot ma'lumotlari – mijoz-korxonadan talab qilib olinadigan hujjatlar va registrarning ro'yxatini ham tuzish zarur.

5. Auditorlik amallarni bajarish va audit jarayonida aniqlangan dalillarni bayon qilish. Bu bosqichda auditor auditni rejalashtirish chog'ida belgilangan tanlov hajmidan kelib chiqadi. Aniqlangan tafovutlar ularni aniqlash amallari yoki kodlari va audit jarayonida aniqlangan dalillarning batafsil bayoni ko'rsatilgan holda ishchi hujjatlarda ro'yxatga olinadi. Bayon qilish vaziyatdan kelib chiqqan holda, ixtiyoriy holda bo'lishi mumkin yoki maxsus ishlab chiqilgan ishchi hujjatlar shakllarini to'ldirish yo'li bilan amalga oshirilishi mumkin.

6. To'plangan dalillarni baholash deganda ularning audit maqsadiga erishish va ishonchliligini aniqlashdagi rolini belgilash tushuniladi.

Dalillarni baholashda quyidagilarni aniqlash zarur: manbaning mustaqilligi, olingan faktlar va boshqa ma'lumotlardan dalil sifatida foydalanish mumkinligi (ya'ni buning qonunga zid emasligi); mazkur dalilning tekshiriladigan obyektga taalluqliligi; tanlash hajmi va metodologiyasi. Shuningdek, mazkur dalilning obyekt bo'yicha to'plangan boshqa dalillar bilan aloqadorligi; ushbu aloqadorlikning ko'lami va tavsifi; olingan dalillarning keyingi audit jarayonida ko'llanilish imkoniyatlari; aniqlangan tafovutlarning muhimlik darajasi; olingan dalillar to'plamining qaror qabul qilish uchun yetarliligini ham aniqlash zarur.

Xulosa qilib aytganda, auditor moliyaviy hisobotning u yoki bu modasi bo'yicha muhim xatolar yo'qligi haqida ishonch hosil qilishi lozim.

5. Auditorlik dalillarni olish usullari

Auditor auditorlik dalillarini to'plashda har xil usullardan foydalanadi. №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 subyekt va mustaqil (uchinchi) tomonlar xodimlarini og'zaki so'rovdan o'tkazish; hujjatlarni tekshirish; ko'rib chiqish; tahliliy amallar; muqobil balans tuzish kabi usullardir.

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 qayta hisoblashlar tanlab amalga oshirilishi tavsiya qilingan. Tanlash ko'lami 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 qarama-qarshi tekshirish, rahbariyat, bosh buxgalter va buxgalterlar tomonidan nazorat) sodir bo'lishi mumkin bo'lgan arifmetik xatolarni, natijada auditorlik riskni pasaytiradi.

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.

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 subyekt buxgalteriya hisobi kompyuterlashtirilgan bo'lsa, hisob-kitoblarni tekshirish ham kompyuterdan foydalangan holda amalga oshiriladi.

Inventarizatsiya—mijoz korxona mol-mulklarining mavjudligi to'g'risida aniq ma'lumot olishga imkon beradi. Bunda barcha mol-mulklar (debitor qarzlari ham) va kreditor qarzlari 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-mulklar 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 hisoblashga 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 yetkazilgan 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. Bu ichki nazoratning ahvoli kabi, buxgalteriya hisobini yuritish tartibiga rioya qilinishini ham baholashga imkon beradi.

Tasdiqlash auditorlik dalili sifatida hisob-kitob va valuta schyotlaridagi, mol yetkazib beruvchilar, xaridorlar, buyurtmachilar, turli debitorlar va kreditorlar bilan hisob-kitoblar hisobga olinadigan schyotlardagi 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 schyotlarning qoldiqlari to'g'ri-sidagi ma'lumotlarning haqqoniyligini tasdiqlovchi auditorlik dalillarini mustaqil (uchinchi) tomonlardan yozma ravishda olishi lozim». Hisob-kitob va valuta schyotlaridagi 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 muloqot va javoblarni baholash yo‘li bilan tasdiqlovchi ma‘lumotlarni olish usulidir. Mazkur usul auditorga ichki nazorat tizimini baholash, risk chegaralarini aniqlash va auditorlik tekshiruvining 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 tasdiqlanmay-digan 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 qo‘shimcha dalillar to‘plashi zarur. Auditorlik tekshiruv jarayonida bevosita ijrochilar (menejerlar, moddiy javobgar shaxslar, buxgalterlar va b.) bilan suhbatlashib, mansab yo‘riqnomalarining aniq ijrochilariga yetkazilganligini aniqlashi va shu bilan birga ichki nazoratning ishonchliligi yoki yuzakiligi to‘g‘risida qo‘shimcha dalillar olishi mumkin.

№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 anketa-lar 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 jarayoni-ning 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‘l-

gan 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 subyektlarga 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 schyotlar 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 chalkashliklarning sabablarini aniqlash maqsadida tekshirilayotgan xo'jalik yurituvchi subyektning 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 schyotlardagi qoldiqlar; moliyaviy hisobot ko'rsatkichlari biznes-reja ko'rsatkichlari bilan; hisobotning har xil moddalar bilan oldingi davrlar ma'lumotlari

o'rtasidagi nisbat; xo'jalik yurituvchi subyekt moliyaviy ko'rsatkichlari iqtisodiyotning tegishli tarmogidagi o'rtacha ko'rsatkichlar bilan; moliyaviy axborotlar nomoliyaviy axborotlar (xo'jalik yurituvchi subyektning 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 moddalarini 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 budjetdan 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 muhim 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 xoli 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 taqqoslash orqali ham qo'llanilishi mumkin.

Auditning yakunlovchi bosqichida tahliliy amallarni qo'llash hisob va hisobotdagi aniqlangan nomuvofiqliklarga qo'shimcha dalillar olish hamda ushbu nomuvofiqliklarning hisobot 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.

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

Tayyor mahsulot balansini aniqlashda uning haqiqiy chiqishi mahsulot birligi uchun ketadigan xomashyo va materiallar normasidan kelib chiqqan holda hisoblab chiqarilgan normativlari va xomashyo 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.

Takrorlash uchun savollar

1. Auditorlik dalillar nima?
2. Auditorlik dalillarning tayinlanishi qanday tashkil etiladi va uning oldiga qanday talablar qo'yiladi?
3. Auditorlik dalillarning qanday turlari mavjud?
4. Auditorlik dalillarning qanday manbalari mavjud?
5. Auditorlik amallari va auditorlik dalillarni to'plash qanday amalga oshiriladi?
6. Auditorlik dalillarni olishning qanday usullari mavjud?
7. Analitik protseduralar (tahliliy amallar)nima?
8. Auditorlik tashkilotining ish hujjatlari deganda nimalarni tushunasiz?

X bob. EKSPERT ISHLARIDAN VA BOSHQA AUDITORLIK TASHKILOTI MA'LUMOTLARIDAN FOYDALANISH

1. Ekspert ishidan auditorlik dalili sifatida foydalanish.

2. Ekspert xulosasi tarkibi.

1. Ekspert ishidan auditorlik dalili sifatida foydalanish

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) yetarli 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 hisoblangan, ixtisoslashtirilgan tashkilot xizmatidan foydalanishi mumkin.

Ekspert mijoz-korxona shtatida turmasligi munosabati bilan, auditorlik tashkiloti audit o'tkazish chog'ida uning xizmatidan faqat, tekshirila-yotgan xo'jalik yurituvchi subyekt roziligi bilan foydalanishi mumkin.

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 masalalar bayoni (tafsiloti); zarur hollarda ekspert bilan xo'jalik yurituvchi subyekt o'rtasidagi o'zaro munosabatlar; xo'jalik yurituvchi subyekt axborotlari-ning 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 (yer, binolar, mashina va uskunalar, san'at asarlari, zargarlik buyumlari, qimmatbaho 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 (aktuar baholash va b.)
- 4) bajarilmagan shartnomalar bo'yicha bajarilishi lozim bo'lgan, bajarilgan ishlar va xizmatlarning hajmini o'lchash. Bu realizatsiya qilinganligini tan olish uchun zarur;
- 5) ta'sis shartnomalari, me'yoriy hujjatlar va xo'jalik shartnomalarini yuridik baholash va interpretatsiyalash (talqin qilish).

Auditorlik tekshiruvi jarayonida ekspert ishidan foydalanish to'g'risida auditorlik tashkiloti o'rganishi lozim bo'lgan holatlarning tavsifi va murakkabligi, ularning muhimligi 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. Shu-

ningdek, ekspert auditorlik tashkiloti xulosa olishni mo'ljallagan sohada tegishli tajriba va obro'ga ham ega bo'lishi hamda bu tavsiyalar, mulohazalar, 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 subyektning mansabdor shaxsi yoki shtatdagi xodimi hisoblansa;

-ekspert-huquqiy shaxs auditorlik tashkiloti tomonidan audit o'tkazilayotgan xo'jalik yurituvchi subyektning ta'sischisi, kreditori, sug'urtalovchisi hisoblansa yoki ushbu xo'jalik yurituvchi subyekt 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 subyektning 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:

- Ø ekspert ishining maqsadi va hajmi;

- Ø auditorlik tashkiloti ekspert xulosasidan kutayotgan muayyan masalalarning bayoni;

- Ø ekspert tashkiloti va xo'jalik yurituvchi subyekt o'rtasida o'zaro munosabatlar bayoni, agar bu talab qilinsa;

- Ø xo'jalik yurituvchi subyekt axborotlarining maxfiyligi;

- Ø ekspert o'z ishida qo'llashni mo'ljallayotgan taxminlar va usullar, ularning olidingi davrlarda qo'llanilgan taxminlar va usullarga mos kelishi (agar auditorlik tashkiloti oldingi davrlarda ekspert xizmatlaridan foydalangan bo'lsa) to'g'risida ma'lumotlar.

2. Ekspert xulosasi tarkibi

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:

- Ø xo'jalik yurituvchi subyektning nomi;

- Ø ish bajarilgan obyekti;

- Ø bajarilgan ish hajmi va ekspertning mas'uliyat chegarasi;

- Ø qo'llanilgan ish usullari, shu jumladan ularning oldingi davrlarda foydalanilgan usullarga mosligi (agar oldingi davrlarda auditorlik tashkiloti ekspert ishidan foydalangan bo'lsa);

- Ø 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);

- Ø bajarilgan ish bilan bog'liq bo'lgan hal etilmay qolgan har qanday muhim shubhalar;

- Ø bajarilgan ishlarning natijalari.

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

Ekspert xulosasining kirish qismida quyidagilar ko'rsatiladi:

- Ø ekspert o'z ishini bajargan xo'jalik yurituvchi subyektning nomi;

- Ø ekspert tomonidan bajarilgan ishlar nomi va bu ishlarning bayoni

- Ø ekspert haqida ma'lumotlar: nasabi, ismi-sharifi; malakasi;

- Ø materiallarning o'rganish uchun qabul qilingan sanasi;

- Ø o'rganish uchun qabul qilingan materiallar nomi;

- Ø audit o'tkazilayotgan vaziyat va xulosa berish uchun ahamiyatga ega bo'lgan birlamchi ma'lumotlar, ularning olinish manbalari ko'rsatilgan holda;

- Ø 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 qis-man) aniqlasa, bu holni xulosada ko'rsatadi. Ekspert masalalarni guruhlash va ularni eng maqsad-

ga 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:

Ø 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 darjada batafsil bo'lishi zarur;

Ø taxminlarni o'rganish chog'ida qabul qilingan tushuntirish va asoslashlar;

Ø qo'yilgan masalalarni had etishda ekspert tomonidan qo'llanilgan me'yoriy hujjatlar, ularni nashr qilgan organ va sanasi ko'rsatilgan holda;

Ø hal qiluvchi masalaga doir xulosani asoslaydigan, tekshirish natijalarining fikr mulohazalar 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 holatlar 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.

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 belgilan-

gan vaqt davomida, undagi ma'lumotlarni saqlashni ta'minlaydigan boshqa hujjatda tayyorlanishi mumkin.

Ekspert xulosasida quyidagi majburiy rekvizitlar bo'lishi lozim:

Ø hujjatning nomi;

Ø hujjatning sanasi;

Ø ekspertning shaxsiy imzosi va uning rasshifirovka;

Ø yuridik shaxs hisoblangan ekspert xulosasi uning muhri bilan tasdiqlanishi lozim;

Ekspert o'z xulosasini kamida uch nusxada tuzib, uning bittasini auditorlik tashkiloti tekshiruv o'tkazayotgan xo'jalik yurituvchi subyektga, ikkinchisini esa auditorlik tashkilotiga taqdim qiladi.

Ekspert ishlarining natijalari auditorlik tashkiloti tomonidan quyidagi jihatlari bo'yicha ko'rib chiqilishi lozim:

Ø ekspert xulosasi uchun asos bo'lgan ma'lumotlar;

Ø 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);

Ø o'tkazilgan auditning umumiy natijalari.

Agar auditorlik tashkiloti tomonidan ekspert ishlarining natijalarini ko'rib chiqish chog'ida ekspert xulosasi va xo'jalik yurituvchi subyekt ma'lumotlari o'rtasida muhim 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 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 holatlarni baholashda ekspertning muhim ishonchsizligidan hamda xo'jalik yurituvchi subyekt va ekspert o'rtasida yoki auditorlik tashkiloti va ekspert o'rtasidagi yechimi 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.

Takrorlash uchun savollar

1. Ekspert tushunchasi nima?
2. Ekspert ishidan auditorlik dalil sifatida qanday foydalanish mumkin?
3. Ekspert xizmati bo'yicha pudrat shartnomasi qanday tuziladi?
4. Ekspert xulosasi nimani anglatadi?
5. Ekspert xulosasining kirish, tekshirish va xotima qismlarida nimalar aks ettiriladi?
6. Boshqa auditorlarning ishi natijalaridan qay tartibda foydalanish mumkin?
7. Asosiy auditor qanday ma'noni anglatadi?
8. Boshqa auditor qanday ma'noni anglatadi?
9. Boshqa auditor taomillari qanday ma'noni anglatadi?
10. Asosiy auditor javobiga qanday talablar qo'yiladi?
11. Asosiy va boshqa auditorlarning qanday javobgarliklari bor?

XI bob. AUDITORLIK TANLASH

1. Auditorlik tanlash tushunchasi.

2. Auditorlik tanlash usullari, tanlash uslubini shakllantirish, tanlash risklari va natijalarini baholash.

1. Auditorlik tanlash tushunchasi

Korxonadagi buxgalteriya hisobi va ichki nazorat ahvolining auditor tomonidan to'g'ri baholanishi uning barcha keyingi ishlari muvaffaqiyatining garovidir. Chunki, agar auditorda mijoz hisobotini o'rganish va xodimlar bilan suhbat o'tkazish natijasida, hisobot to'g'ri va ishonchli birlamchi ma'lumotlar asosida tuzilganligiga mutlaqo ishonch hosil bo'lsa, u dastlabki hujjatlar va hisob registrlarini tanlab tekshiruvdan o'tkazishi mumkin.

Aks holda, auditor birlamchi ma'lumotlarning to'g'ri rasmiylashtirilganligi, buxgalteriya xodimlarining bilim darajasi va ichki nazoratning tashkil etilishiga qoniqish hosil qilmasa, u juda puxta, odatda, yoppasiga tekshiruv o'tkazishi lozim.

Korxonaning butun moliya-xo'jalik faoliyatini yoppasiga tekshirish juda sermehnat ishdir. Ammo, auditor kasb etikasining me'yorlariga muvofiq mijoz-korxona moliyaviy hisobotining ishonchli (ishonchsiz) ligiga to'la ishonch hosil qilishi yoki u to'g'risida fikr bildirishdan bosh tortishi lozim.

Agar tekshiriladigan to'plam elementlarining soni statistik tanlash usullarini talab qilmaydigan darajada kam bo'lsa, yoki auditorlik tanlash usulini qo'llash yoppasiga tekshiruv o'tkazishga qaraganda samarasiz bo'lsa, auditorlik tashkiloti buxgalteriya hisobidagi qoldiqlarni va muomalalarning schyotlarda aks ettirilishini yoki nazorat tizimi vositalarini yoppasiga tekshiruvdan o'tkazishi mumkin.

Auditor ko'p hollarda mijoz hisobotining ishonchliligiga o'rtacha darajada ishonch hosil qiladi. Bu ayrim hisob bo'limlari bo'yicha hisob yaxshi tashkil etilganligi, malakali mutaxassislar tomonidan amalga oshirilayotganligi, avtomatlashtirilayotganligi bosh buxgalter va yondosh hisob bo'linmalari tomonidan ichki nazoratning yaxshi yo'lga qo'yilganligi bilan, boshqalari bo'yicha esa bunga teskari ahvol vujudga kelganligi bilan izohlanishi mumkin.

Aynan hisobot ko'rsatkichlariga nisbatan ishonch hosil qilish darajasi o'rtacha bo'lganda auditorlik tanlash usullarini qo'llash zarur.

Auditorlik tanlash – bu alohida hujjatlar, yozuvlar va hokazolar ko'rinishidagi tekshiriladigan to'plamni shakllantirish uchun ma'lum qoidalar asosida tanlab olingan elementlardir.

Auditning xalqaro amaliyotida auditorlik tanlash №530-«Auditorlik tanlash» (Audit Sampling) nomli xalqaro standartga muvofiq amalga oshiriladi. Bizning mamlakatda esa, auditorlik tanlash ishlari №14-«Auditorlik tanlash» nomli Auditorlik faoliyatining milliy standarti (AFMS) asosida bajariladi. Shuning uchun ushbu standartga batafsilroq to'xtalib o'tamiz. Standartning maqsadi auditorlik tashkiloti uchun tekshiriladigan to'plamdan ma'lumotlarni tanlab olish va shu tarzda olingan axborotlarning natijalarini baholash qoidalarini o'rnatishdan iborat.

O'tkazilgan audit natijalari bo'yicha rasmiy auditorlik xulosasi berishni ko'zda tutadigan auditorlik tekshiruvlarini o'tkazishda, «tavsiya tavsifiga ega» deb ko'rsatilgan qoidalardan tashqari barcha auditorlik tashkilotlari uchun majburiy hisoblanadi.

Tanlab tekshirish ikki turli bo'lishi mumkin:

Muvofiq (mos) kelishni tanlab tekshirish

Mohiyatan tanlab tekshirish.

Muvofiqlikni tanlab tekshirishning vazifalari. Tekshiriladigan hisobot davri ichida ichki nazorat me'yorlarining tez-tez buzilib turishini aniqlashdan iborat. Bunga korxona rahbariyatining chetdan sotib olingan tovar-moddiy zaxiralar va chet tashkilotlar xizmatlari uchun taqdim etilgan schyot-fakturalarni to'lashga ruxsat etishi, korxonaga sotib olinayotgan tovar-moddiy zaxiralarni nomlari, miqdori va sifati bo'yicha ularning tegishli hujjatlari bilan solishtirishi misol bo'ladi.

Mohiyatan tanlab tekshirishning vazifasi ichki nazoratning buzilishini qiymat ifodasida o'lchashdan iborat. Mohiyatan tanlab tekshirish miqdoriy tanlab tekshirish deb ham ataladi. Bunga buxgalteriya hisobi schyotlarining qoldiqlarini, dastlabki hujjatlardagi yozuvlarni tasdiqlash, uchinchi shaxslardan tasdiqlar olish, xo'jalik faoliyati ko'rsatkichlarini tahlil qilish misol bo'ladi.

Buxgalteriya hisobotining muayyan bo'limini tekshiruvdan o'tkazish tartibini ishlab chiqishda auditorlik tashkiloti tekshiruv maqsadlarini va ushbu maqsadga erishishni ta'minlaydigan auditorlik amallarini aniqlaydi. So'ngra auditor ehtimoldan holi bo'lmagan xatolarni aniqlashi, to'plash talab qilinadigan zarur dalil-isbotlarni baholashi va shunga asosan ko'rib chiqiladigan ma'lumotlar to'plamini aniqlashi zarur. Bu to'plam ma'lum

tarzda identifikatsiyalanadigan birliklar yig'indisidan tashkil topishi mumkin. Auditorlik tashkiloti to'plam elementlarini tanlashni, audit o'tkazishdan qo'yilgan maqsadga erishishga imkon beruvchi, eng samarali va t jamli tarzda o'tkazadi.

Har qanday tanlab tekshirish quyidagilarni o'z ichiga oladi:

- Ø tanlash ko'lam;
- Ø kuzatish birligi;
- Ø tanlash birligi;
- Ø tanlash uslublari;
- Ø saylab olish hajmi;
- Ø salmoqli (reprezentativ) tanlash;
- Ø tanlangan ma'lumotlarni tekshiriladigan to'plamga tatbiq qilish.

Tekshiruv maqsadlariga erishish uchun tegishli tekshiriladigan to'plamni aniqlash zarur. Chunki, tanlash asosida qilinadigan xulosa aynan shu to'plamga taalluqli bo'ladi.

Tekshiriladigan to'plam – bu ma'lum elementlar yig'indisidir. Auditda buxgalteriya yozuvlari (provodkalari), moddalar, yozuvlar to'plam elementlari sifatida tanlab olinib, ushbu tanlash ular haqida ma'lumot berishi lozim.

Tekshiriladigan to'plamni shakllantirish uchun mijoz-korxonaning barcha hujjatlari **turli belgilar – hujjatlar turi, moddiy javobgar shaxslar, vaqtinchalik izchilligi va boshqalar** bo'yicha ma'lumotlar o'xshash bo'laklarga bo'lib chiqiladi. Masalan, auditor ma'lum summadan yuqori debitor qarzlari haqidagi axborotlarni to'playdigan bo'lsa, u holda debitorlar bilan hisob-kitoblarga taalluqli bo'lgan, ammo belgilangan (shart qilib qo'yilgan) summadan kam bo'lmagan barcha buxgalteriya hujjatlari, yozuvlar va hokazolar to'plami **tekshiriladigan to'plam** bo'lib hisoblanadi.

Bunday turdagi tanlovda tanlash birligi kuzatish birligi bilan mos keladi. Bu mijoz korxonasida tayyorlangan yoki mijozning uchinchi shaxslardan olgan hujjatlaridir. Tanlash birligi va kuzatish birligi bir-biridan farq qiladi. Kuzatish birligi auditorlik tekshiruvida shartli qabul qilingan. Buxgalteriya hisobining har qanday bo'limi yoki sohasi, xo'jalik muomalalarining turi kuzatish birligi bo'lishi mumkin. Bitta kuzatish birligi ichida har xil tanlash birliklari bo'lishi mumkin. Tanlash birligi sifatida eng batafsil element aniqlanganda tanlov samaradorligi oshadi. Ammo, bunda ushbu element albatta tekshiriladigan bo'lishi shart.

2. Auditorlik tanlash usullari, tanlash uslubini shakllantirish, tanlash risklari va natijalarini baholash

Auditni rejalashtirish bosqichida aniqlangan muhimlik va auditorlik riskining katta-kichikligiga bog'liq holda auditorlik tanlash jarayoni qay tarzda amalga oshirilishini aniqlash zarur. Ushbu jarayonni amalga oshirish №14-«Auditorlik tanlash» nomli AFMSGa muvofiq tartibga solinadi. Xususan, ushbu standartda auditorlik tanlash maqsadi, mohiyati va usullari; tanlash tamoyillari, tanlash risklari va natijalarini baholash masalalari bayon etilgan. Ularni batafsilroq ko'rib chiqamiz.

Auditorlik tanlash tekshiriladigan to'plam obyektlarining 100 %dan kam qismiga nisbatan auditorlik amallarini qo'llash maqsadida o'tkaziladi. Tekshiriladigan to'plam deganda schyotlarning qoldiqlarini yoki muomalalarni tashkil etuvchi, schyotlar bo'yicha oborotlarni tashkil etuvchi butun tekshiriladigan to'plam haqida fikr shakllantirishga imkon beradigan auditorlik dalil-isbotlarni to'plash uchun zarur bo'ladigan elementlar tushuniladi.

Auditorlik tanlash uslubini shakllantirish uchun auditorlik tashkiloti moliyaviy hisobotning muayyan bo'limini, tekshiriladigan to'plamni tekshirish tartibini aniqlashi lozim. Tekshiriladigan element ushbu to'plamdan tanlab olinadi.

Tanlov o'tkazishda auditorlik tashkiloti o'rganiladigan butun to'plamni alohida guruhlar (quyi to'plamlar)ga bo'lishi mumkin. Ushbu guruhlar elementlari bir-biriga o'xshaydi. To'plamni bo'laklash mezonlari, uning qaysi guruhga tegishli ekanligini aniq ko'rsata oladigan bo'lishi lozim. Ushbu amal **stratifikatsiya** deb nomlanib, ma'lumotlarning tarqoqligini pasaytiradi. Bu esa o'z navbatida auditor ishini yengillashtirishi mumkin.

Auditorlik tanlashga qo'yiladigan muhim talablardan biri – **reprezentativlik**, ya'ni tekshiriladigan to'plamning barcha elementlaridan teng miqdorda tanlanish ehtimolining ta'minlanishidir. Auditorlik tashkiloti ushbu talabni ta'minlash uchun quyidagi statistik usullarning birortasidan foydalanishi mumkin:

1) .Tasodifiy tanlash. Tasodifiy sonlar jadvali bo'yi-cha o'tkazilishi mumkin.

2) .Sistematik tanlash. Bunda elementlar tasodifan tanlangan ma'lum bir sondan boshlab, har bir doimiy –interval dan tanlab olinadi. Interval yoki to'plam elementlarining soniga qarab yoki ularning qiymatiga qarab tuziladi. Masalan, mazkur toifadagi hujjatlarning har o'ninchisini o'rganish yoki elementlar to'plami qiymatidan saldo yoki oborotni shakllantiradigan yuz ming (yoki million) so'mlik qiymat ifodalangan hujjat tanlanadi.

3). Uyg'unlashgan tanlash. Tasodifiy va sistematik tanlash usullaridan tarkib topgan uyg'unlik ko'rinishida bo'ladi.

Auditorlik tanlash masalasiga nazariy jihatdan yondashilganda, hatto ushbu maqsad uchun tanlash uslubini ishlab chiqadigan matematiklar mehnati talab qilinsada, yuqorida keltirilgan tanlash usullaridan istalgan birini qo'llash uncha murakkab ko'rinmaydi. Murakkablik tanlash jarayonini bevosita amaliyotda bajarish chog'ida vujudga keladi.

Auditorlik tanlashda statistik usullarni qo'llash har biridagi elementlar o'xshash xossalarga ega bo'lgan to'plamlar (quyi to'plamlar)ga nisbatan qo'llanganda samarali bo'lishi mumkin. Masalan, bu mahsulot(ish, xizmat)larni sotish chog'ida xaridorlarga taqdim etiladigan schyot-fakturalarni tekshirishda qo'llanilishi mumkin. Chunki, schyot-fakturalar yagona shaklga ega, bitta faylda saqlanadi va ketma-ket tartib raqami beriladi. Ammo, mol yetkazib beruvchilardan olingan schyot-fakturalarni tekshirishda, ularning mol yetkazib beruvchilar tomonidan raqamlanishi va tartib raqamlari kelib tushish tartibiga mos kelmasligi bilan bog'liq muammolar yuzaga keladi. Bu holda auditor, agar statistik tanlash usullarini qo'llamoqchi bo'lsa, tekshiriladigan to'plamdagi barcha schyot-fakturalarni o'zi raqamlab chiqishi mumkin (faqat tekshiruv maqsadida). Ko'p hollarda esa mijoz-korxonadagi hujjatlar aylanish grafigining tuzilish prinsipi statistik tanlashni to'g'ri amalga oshirishga salbiy ta'sir ko'rsatadi. Chunki, hujjatlarni arxivga topshirishda stratifikatsiyalashni amalga oshirishga imkon beradigan bir xillik buziladi.

Auditorlik tanlashda statistik usullarni qo'llash ko'proq mijoz-korxonada buxgalteriya hisobi kompyuterlashgan sharoitda samara beradi. Bu holda tekshirishning kompyuterlashgan vositalaridan foydalanish imkoni bo'ladi.

Tekshiriladigan to'plamdagi elementlar soni statistik usullarni qo'llash samara bermaydigan darajada kam yoki statistik usullarni qo'llash yoppasiga tekshirishdan ko'ra samarasiz bo'lishi mumkin. Bunday hollarda auditorlik tashkiloti buxgalteriya hisobi schyotlarida qoldiq va oborotlarning to'g'ri aks ettirilganligini yoki nazorat tizimini yoppasiga tekshiradi. Amaliyotda ko'p hollarda tekshiriladigan bosh to'plamni 100% to'liq tekshirish imkoni yo'q yoki maqsadga muvofiq bo'lmaydi. Bunda tekshiriladigan elementlarni tanlash auditorlarning kasb mahoratiga tayangan holda amalga oshiriladigan nostatistik usullar qo'llaniladi. Tanlash ko'lami muhimlik darajasiga bog'liq bo'lishi kerak, ya'ni muhimlik darajasi qanchalik past bo'lsa, zarur bo'ladigan tanlash ko'lami shuncha yuqori bo'ladi.

Har qanday tanlash (statistik yoki nostatistik) uchun auditorlik tashkiloti quyidagilarni bajarishi lozim:

Ø tanlashga tushgan har bir xatoni tahlil qilish;

Ø tanlash jarayonida olingan natijalarni barcha tekshiriladigan to'plamga tarqatish (ekstrapolyatsiya);

Ø tanlash risklarini baholash.

Tanlovga tushgan xatolarni tahlil qilishda auditorlik tashkiloti birinchi navbatda ularning tavsifini aniqlashi lozim.

Auditorlik tanlash jarayonida olingan natijalarni auditorlik tashkiloti barcha tekshiriladigan to'plamga tarqatishi lozim. Natijalarni butun to'plamga tarqatish uslublari turlicha bo'lishi mumkin, ammo hamma vaqt tanlovning tuzilish uslublari mos kelishi kerak. Agar tekshiriladigan to'plam quyi to'plamlarga bo'laklangan bo'lsa, u holda natijalarni tarqatish ularning har biri bo'yicha amalga oshiriladi.

Auditorlik tashkiloti tanlov hajmi (ko'lami)ni aniqlash chog'ida tanlash risklarini, yo'l qo'yiladigan va kutiladigan xatolarni aniqlashi lozim.

Tanlash riskining mazmuni shundan iboratki, tanlab olingan ma'lumotlar asosida tuzilgan, ma'lum masalaga doir auditorning fikri xuddi shu masalaning o'zi bo'yicha butun to'plamni o'rganish asosida tuzilgan fikrdan farq qiladi. Tanlash riski nazorat vositalarini test sinovidan o'tkazishdagi kabi, schyotlar bo'yicha qoldiq va oborotlarni buxgalteriya hisobida aks ettirishning to'g'riligini batafsil tekshirishda ham mavjud. Auditorlik amaliyotida nazorat vositalarini test sinovidan o'tkazish va schyotlar bo'yicha qoldiq hamda oborotlarning to'g'riligini tekshirish uchun tanlash risklari birinchi darajali va ikkinchi darajali toifalarga bo'linadi.

Nazorat vositalarini test sinovidan o'tkazishda tanlash risklarining quyidagi turlari mavjud:

a) **birinchi toifa risklar** – tanlash natijalari nazorat tizimining ishonchsizligidan dalolat berib, ayni paytda haqiqatan bu tizim ishonchli bo'lganida to'g'ri gipotezani chiqarib tashlash riski;

b) **ikkinchi toifa risklar** – tanlash natijalari nazorat tizimining ishonchliligidan dalolat berib, ayni paytda ushbu tizim ishonchsiz bo'lganida noto'g'ri gipotezani qabul qilish ehtimoli.

Schyotlar bo'yicha qoldiq va oborotlarni buxgalteriya hisobida aks ettirishning to'g'riligini batafsil tekshirishda quyidagi tanlash xatarlari mavjud:

a) **birinchi toifa xatarlar** – tanlash natijalari tekshiriladigan to'plamda muhim xatolar mavjudligidan dalolat berib, ayni paytda ushbu to'plamda bunday xatolar yo'q bo'lganida to'g'ri gipotezani chiqarib tashlash xatari;

b) ikkinchi toifa xatarlar – tanlash natijalari tekshiriladigan to‘plamda muhim xatolar yo‘qligidan dalolat berib, ayni paytda ushbu to‘plamda muhim xatolar mavjud bo‘lganida noto‘g‘ri gipotezani qabul qilish xatari.

Auditorlik tashkiloti auditorlik tanlashning barcha bosqichlarini va uning natijalari tahlilini **auditorning ishchi hujjatlarida** aks ettirishi shart.

Takrorlash uchun savollar

1. Auditorlik tanlash tushunchasi qanday ta’riflanadi?
2. Auditorlik tanlashning qanday usullari mavjud?
3. Muvofiq (mos) kelishni tanlab tekshirish deganda nimani tushunasiz?
4. Mohiyatan tanlab tekshirish. Tanlash ko‘lami qanday ta’riflanadi?
5. Kuzatish birligi. Tanlash birligi. Tanlash uslublari qanday ta’riflanadi?
6. Saylab olish hajmi. Salmoqli (reprezentativ) tanlash qanday ta’riflanadi?
7. Tanlangan ma’lumotlarni tekshiriladigan to‘plamga qanday tatbiq qilinadi?
8. *Tekshiriladigan to‘plam*. Tasodifiy tanlash qanday ta’riflanadi?
9. Sistematik tanlash qanday ta’riflanadi?
10. Uyg‘unlashgan tanlash qanday ta’riflanadi?
11. Tanlash uslubini shakllantirish, tanlash xatarlari va natijalarni baholash tartibi qanday amalga oshiriladi?

XII bob. AUDITORLIK TEKSHIRUVINING YAKUNIY BOSQICHI

- 1. Auditorlik tekshiruvlar natijalarini umumlashtirish va baholash.**
- 2. Auditorlik hisoboti va uni tuzish tartibi.**
- 3. Auditorlik xulosasi va uni tuzish tartibi.**

1. Auditorlik tekshiruvlar natijalarini umumlashtirish va baholash

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.

Audit natijalarini baholash ishlari asosan quyidagilarni o'z ichiga oladi:

- * ishchi hujjatlarni sharhlash va yakuniy ishchi hujjatlarni tayyorlash;
- * aniqlangan kamchiliklarning muhimlik darajasini baholash;
- * auditorlik dalillarning yetarliligini baholash;
- * faoliyat ko'rsatayotgan korxona prinsipi bilan bog'liq omillarni baholash;
- * buxgalteriya hisobotidagi axborotlarni taqdim qilish va bayon qilish;
- * hisobot tuzilganidan so'ng sodir bo'lgan hodisalarni baholash;
- * tekshiruv natijalari bo'yicha auditorning mijoz-korxona rahbariyatiga taqdim qiladigan yozma axborotini tuzish;
- * auditorlik hisoboti va xulosasini tuzish.

Auditorlik tekshiruvi o'tkazish chog'ida, asosan, tekshirilayotgan xo'jalik yurituvchi subyektning 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 subyekt mutaxassislarining hisob-kitoblarini baholashda auditorlar ma'lum darajada professional ehtiyotkorlikka rioya qilishlari zarur.

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

- * xo'jalik yurituvchi subyekt 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 ведомostlari bilan rasmiylashtirilgan, lekin yetarli 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.

Auditor to'plangan dalillar yetarliligini baholashda ushbu holatlar aniqlangan bosqichni (rejalashtirish, audit o'tkazish) hisobga olishi kerak. Shuningdek, katta xatolar xatarini dastlabki baholash va batafsil tekshirish rejalari ham e'tiborga olinishi lozim.

Agar bunday holatlar rejalashtirish bosqichida aniqlangan va hisobga olingan bo'lsa, unda auditor to'plangan dalillarning yetarliligiga va rejalashtirilgan hamda qo'shimcha auditorlik amallarini bajarishning maqsadga muvofiqligiga baho berishi zarur.

Auditorlik tekshiruvining asosiy bosqichlarini o'tkazish natijalari audit o'tkazishdan qo'yilgan maqsadga erishilganlik darajasini baholagan holda auditorning ishchi hujjatlarida qaid qilinishi lozim. Masalan, audit o'tkazish dasturining «Debitor va kreditor qarzlarni tekshirish» bo'limi bo'yicha o'tkazilgan audit natijalarini baholashda quyidagi auditorlik amallarini tahlil qilish va baholash maqsadga muvofiq:

keyingi pul kirimlari va tegishli schyotlar qoldiqlaridan to'langan to'lovlarga doir dastlabki hujjatlarni tekshirish. Auditorlar, odatda, buxgalteriya balansi tuzilgandan keyingi to audit o'tkazilgan oxirgi kunga qadar amalga oshirilgan to'lovlarni ham tekshiradi. Bu tekshiruv natijalari hisob ma'lumotlarining ishonchliligini joriy majburiyatlarni balansda aks ettirishning to'liqligi va haqqoniyligi nuqtai nazaridan baholashga imkon beradi. Ushbu amallarni bajarish natijasida joriy majburiyatlar to'liq va haqqoniy aks ettirilganligi to'g'risida olingan dalillar, buxgalteriya hisoboti tuzilganidan so'ng to'langan qarzlarga nisbatan yetarli darajada deb baholanishi mumkin. Shundan so'ng auditor to'lovi tasdiqlangan va tasdiqlanmagan qarzlarni summalarining katta - kichikligini baholaydi;

schyotlarni buxgalteriya hisoboti tuzilganidan so'ng tayyorlangan moddiy javobgar shaxslar hisobotlari bilan, hisob ma'lumotlari bo'yicha qoldiqlar bilan solishtirish. Buxgalteriya hisoboti tuzilgan kundan oldin olingan barcha schyotlar (yetkazib berilgan tovarlar, bajarilgan ish va ko'rsatilgan xizmatlar uchun) joriy davrdagi hisobda va shu davr uchun tuzilgan hisobotda aks ettirilishi kerak. Shuning uchun buxgalteriya balansi tu-

zilgan sanadan so'ng tayyorlangan materiallar harakati to'g'risidagi hisobotlar va schyotlardagi sanalar, mulklar va majburiyatlarning balansda to'g'ri aks ettirilganligini tekshirish maqsadida taqqoslanishi maqsadga muvofiq.

Mavjud qoldiqlarni schyot-fakturalar ma'lumotlari, moddiy javobgar shaxslar hisobotlari va to'lov hujjatlari bilan solishtirish. Agar debitor va kreditor qarzlarning miqdori xo'jalik yurituvchi subyekt moliyaviy ahvoli uchun sezilarli darajada bo'lsa, auditorlar hisobga olishning to'g'riligi va aniqligini tekshirishi, shuningdek, hisob ma'lumotlari bo'yicha majburiyatlarning oshirib ko'rsatilmaganligini aniqlashlari lozim. Bu holda dastlabki hujjatlar ma'lumotlari analitik hisob registrlari (jurnallar, obo-rot yoki saldo vedomostlari) da aks ettirilgan axborotlar bilan, oldin eng katta qoldiqlilaridan boshlab (chunki ular bo'yicha oshirib ko'rsatish ehtimoli ko'proq) solishtiriladi. Olingan ma'lumotlar bo'yicha hisob yozuvlarida (masalan, bitta schyotni hisob registrida ikki marta aks ettirish va shunga o'xshash) majburiyatlar (debitor va kreditor qarzar) oshirib ko'rsatish holatlarining katta-kichikligini baholash zarur.

Mol yetkazib beruvchilar va boshqa kontragentlar bilan hisob-kitoblarni tasdiqlash. Audit o'tkazish chog'ida bunday tasdiqni olish majburiy emas. Lekin, ushbu amal ko'pchilik hollarda katta naf keltirishi mumkin. Masalan, mol yetkazib beruvchilardan olingan javoblar quyidagilarni tasdiqlash uchun ishlatilishi mumkin:

- * mol yetkazib beruvchilar bo'yicha debitor qarzar ularning asosli da'vosi hisoblanadi;

- * buxgalteriya hisobi ma'lumotlari mol yetkazib beruvchilarga barcha mavjud qarzlarni o'zida aks ettiradi;

- * sotib olingan moddiy resurslar, ko'rsatilgan xizmatlar va bajarilgan ishlar tegishli hisobot davrida aks ettirilgan. Bunda audit o'tkazish chog'ida kontragentlardan tasdig'ini olish zarurligi to'g'risida guvohlik beradigan omillarni belgilab qo'yish kerak: xaridlarni ichki nazorat qilish tuzulmasining bo'shligi; moliyaviy muammolar; tovar-moddiy boyliklar bo'yicha qoldiqlar chiqarishda yoki qarzdorlarni tekshirishda yo'l qo'yilgan xatolar to'g'risidagi faktlar; bir necha mol yetkazib beruvchilardan qilingan katta xaridlar; xaridlar to'g'risidagi hisobot buxgalteriya balansini tuzish sanasiga tayyorlanmagan. Tasdiqlash ishlarining natijalarini umumlashtirib, eng avvalo, ularning ishonchliligini baholash zarur. Bunda qarzlarning yozma va og'zaki shaklda tasdiqlangan miqdori va ahamiyatliligi baholanadi.

Yozma shaklda olingan dalil-isbotlarni eng ishonchli deb tan olish qabul qilingan. Yozma tasdiqlarning ishonchliligi ularning to'g'ri rasmiylashtirilishiga bog'liq. Tasdiqlar ishonchliligining tahlilidan kelib chiqib, tasdiqlangan va tasdiqlanmagan summalarning katta-kichikligi, shuningdek majburiyatlarning ishonchliligi to'g'risida auditor fikrini shakllantirish uchun olingan dalillar yetarliligi baholanadi;

Debitor va kreditor qarzlar analitik hisobi ma'lumotlarining tengligini tekshirish. Dastlabki hujjatlarni tekshirib chiqish yoki debitor va kreditor qarzlar tasdig'ini olish munosabati bilan auditorlar hisob-kitoblarni hisobga oladigan analitik hisob registrlerini tekshirib chiqishi hamda ularni Bosh daftar ma'lumotlari bilan taqqoslashi lozim. Hisob-kitob muomalalari hisobga olinadigan schyotlarni tahlil qilishda quyidagilar aniqlanishi mumkin:

- * mol yetkazib beruvchilar schyotlari bo'yicha debet qoldiqlar;
- * mansabdor shaxslar, direktorlar, raislar, sho'ba va tobe korxonalariga va boshqa o'zaro bog'liq tomonlardan qarzlar summolari;
- * mol yetkazib beruvchilar bilan hisob-kitoblarga doir haddan tashqari katta tuzatishlar;
- * da'vo muddati o'tib ketgan yoki o'tayotgan to'lanmay qolgan schyot-fakturalar.

Barcha belgi qo'yilgan summalar yakuniy ishchi hujjatlarini tayyorlashda tahlil qilinishi va hisobga olinishi lozim. Ushbu ishlarning natijalarini boshqa olingan dalillar bilan taqqoslash maqsadga muvofiq. Masalan, da'vo muddati o'tib ketayotgan to'lanmay qolgan schyotlar va mol yetkazib beruvchilar bilan hisob-kitoblar bo'yicha debet qoldiqlarning aniqlangan summalariga ma'lumotlar muvofiqligi to'g'risida tasdiq olinishi mumkin. Bu holda auditor analitik hisob ma'lumotlarining ishonchliligi haqida yetarli dalillarga ega bo'ladi.

Agarda olingan tasdiqlar natijalariga ko'ra kontragentda bunday qarzdorlikning yo'qligi aniqlansa, u holda auditor analitik hisob ma'lumotlarini ishonchsiz deb baholashi mumkin.

Analitik hisob registrleri ma'lumotlarini Bosh daftar bilan taqqoslash mijoz tomonidan vaqti-vaqti bilan o'tkaziladigan nazorat tadbiri hisoblanaadi. Qoidaga ko'ra, auditorlar qilingan taqqoslashlarni, aniqlangan g'ayrioddiy summalarni tahlil qiladi, jami summalarni qayta jamlab chiqadi.

2. Auditorlik hisoboti va uni tuzish tartibi

Auditning maqsad va vazifalaridan kelib chiqib, umumlashtirilgan va baholangan tekshiruv natijalarini kamida ikkita hujjat bilan rasmiylashtirish maqsadga muvofiqdir:

1. Audit haqidagi shartnomada ko'zda tutilgan davr ichidagi korxona-ning moliya-xo'jalik faoliyatini auditorlik tekshiruvidan o'tkazish to'g'risida hisobot.

2. Buxgalteriya balansi va moliyaviy hisobot bo'yicha auditorlik xulosasi.

O'zbekiston Respublikasining «Auditorlik faoliyati to'g'risida»gi Qonunida belgilanishicha: **auditorlik hisoboti** auditorlik tekshiruvining bori-shi, buxgalteriya hisobini yuritishning belgilangan tartibidan aniqlangan chetga chiqishlar, moliyaviy hisobotdagi qoida buzarliklar to'g'risidagi mufassal ma'lumotlardan, shuningdek auditorlik tekshiruvi o'tkazish natijasida olingan boshqa axborotdan iborat bo'lgan va xo'jalik yurituvchi subyekt rahbariga, mulkdorga, katnashchilari (aksiyadorlari)ning umumiy yig'ilishiga yo'llangan hujjat (18-modda).

№70 – «Auditorlik hisoboti va moliyaviy hisobot to'g'risida auditorlik xulosasi» nomli AFMSGa muvofiq auditorlik hisobotining tarkibi quyidagicha:

a) nomi («Auditorlik hisobot» yoki «Auditorlik tashkilotining hisoboti» degan har ikkala nom bir xil ma'noga ega);

b) adresat nomi;

v) kirish qismi;

g) tahlil qismi;

d) yakuniy qism.

Auditorlik hisoboti moliyaviy hisobotni auditorlik tekshiruvdan o'tkazgan auditor(lar) tomonidan betma-bet imzolanishi lozim. Auditorlik hisoboti auditorlik tekshiruvining buyurtmachisiga, buyurtmachining barcha zarur rekvizitlari ko'rsatilgan holda jo'natiladi.

Auditorlik hisobotining kirish qismida auditorlik tashkilotining rekvizitlari, shu jumladan auditorlik faoliyatini amalga oshirish uchun berilgan litsenziyaning raqami va sanasi, auditorlar va auditorlik tekshiruvda qatnashgan boshqa shaxslar haqida ma'lumotlar hamda auditorlik tekshiruvini o'tkazish uchun asos va xo'jalik yurituvchi subyekt faoliyatining umumiy tavsifi ko'rsatiladi.

Auditorlik hisobotining tahliliy qismi auditorlik faoliyati milliy standartiga tayanadi va quyidagilarni o'z ichiga oladi:

* xo'jalik yurituvchi subyektda ichki nazoratning ahvolini tekshirish natijalari (batafsil bayoni);

- * buxgalteriya hisoboti va moliyaviy hisobotning ahvolini tekshirish natijalari;

- * moliya-xo‘jalik faoliyatini amalga oshirish chog‘ida qonunchilikka rioya qilinishini tekshirish natijalari;

- * soliqlar va boshqa majburiy to‘lovlarni hisoblash hamda to‘lashning to‘g‘riligini tekshirish natijalari;

- * aktivlar (mablag‘lar) saqlanishini tekshirish natijalari.

Korxonadagi ichki nazoratning ahvolini tekshirish natijalari to‘g‘risidagi axborotlar quyidagilarni o‘z ichiga oladi:

- * ichki nazorat tizimi xo‘jalik yurituvchi subyekt faoliyati tavsifi va miqyoslariga mos kelishini umumiy baholash;

- * auditorlik tekshiruvi chog‘ida aniqlangan, ichki nazorat tizimining xo‘jalik yurituvchi subyekt faoliyati tavsifi va miqyoslariga katta mos kelmaslik holatlarini bayon qilish.

Xo‘jalik yurituvchi subyekt buxgalteriya hisobi va moliyaviy hisobotining ahvolini tekshirish natijalari to‘g‘risidagi axborotlar quyidagilarni o‘z ichiga olishi lozim:

- * buxgalteriya hisobining yuritilishi va moliyaviy hisobotni tuzishning belgilangan tartibiga rioya qilinishini baholash;

- * buxgalteriya hisobini yuritish va moliyaviy hisobotni tayyorlash tartibini auditorlik tekshiruvidan o‘tkazish jarayonida aniqlangan katta qoidabuzarlik holatlarini bayon qilish.

Xo‘jalik yurituvchi subyekt tomonidan moliya-xo‘jalik faoliyatini amalga oshirish chog‘ida qonunchilikka rioya qilinishini tekshirish natijalari to‘g‘risidagi axborotlar quyidagilarni o‘z ichiga olishi lozim:

- * xo‘jalik yurituvchi subyekt tomonidan sodir etilgan moliya-xo‘jalik muomalalarining qonunchilikka mos kelishini baholash;

- * xo‘jalik yurituvchi subyekt tomonidan amalga oshirilgan moliya-xo‘jalik muomalalarini auditorlik tekshiruvidan o‘tkazish jarayonida aniqlangan katta nomuvofiqliklarni bayon qilish.

Soliqlar va boshqa majburiy to‘lovlarni hisoblash hamda to‘lashning to‘g‘riligini tekshirish natijalari to‘g‘risidagi axborotlar quyidagilarni o‘z ichiga olishi lozim:

- * soliqlar va boshqa majburiy to‘lovlar bo‘yicha tuzilgan va tegishli organlarga taqdim qilingan hisob-kitoblarning to‘g‘riligini baholash;

- * soliqlar va boshqa majburiy to‘lovlarni hisoblashning belgilangan tartibini buzish faktlarini, soliqqa tortiladigan bazani aniqlashdagi xatolarni bayon qilish.

Aktivlar saqlanishini tekshirish natijalari aktivlarni inventarizatsiya qilishga asoslanishi va ularning haqiqatda mavjudligi hamda butligi to'g'risidagi axborotlarni o'z ichiga olishi lozim.

Auditorlik hisobotining yakuniy qismida aniqlangan xato-kamchiliklar va qoidabuzarliklarni bartaraf qilish bo'yicha auditorlik tashkilotining tavsiyalari hamda xo'jalik yurituvchi subyektning moliya-xo'jalik faoliyati samaradorligini oshirish bo'yicha maslahatlar va takliflari aks ettiriladi.

№ 70 – AFMS ga muvofiq auditorlik tashkiloti tuzilgan auditorlik hisoboti uchun qonunchilikka muvofiq javobgar hisoblanadi. Shuningdek, auditorlik hisobotidagi axborotlar maxfiy hisoblanadi va uni oshkor etish mumkin emas. Ushbu axborotlarga aloqador shaxslar axborotlarni oshkor qilganligi uchun qonunchilikka muvofiq javobgarlikka tortiladi (7 parag. 16-17 bandlar).

Auditorlik tekshiruvining natijalari asosida tuzilgan hisobotda korxona moliya-xo'jalik faoliyati va uning natijalarining umumiy ahvoli, shuningdek, buxgalteriya hisobini yuritish va hisobot tuzishning holati, tahlil ishlarining darajasi hamda korxonadagi hisob-tahlil xodimlarining tavsifi aks ettiriladi. **Auditorlik hisoboti ma'lumotlari korxona bozor sharoitlariga qanday moslashayotganligi va muvaffaqiyatli rivojlanishi hamda foydasini ko'paytira olishga qodirligini yoki aksinchaligini bildirishi lozim.** Albatta, tekshirilayotgan korxonadagi ahvol bezab ko'rsatilmasdan, auditorga taqdim qilingan axborot haqiqiy bo'lgandagina ehtirolarga berilmagan va real auditorlik hisoboti hamda xulosa shakllanadi. Aks holda, auditorlik tekshiruvini befoyda va uni o'tkazish uchun sarflangan mablag' esa zoe ketadi.

Auditor hisobotda keltirilgan kamchiliklar bo'yicha ularni bartaraf qilishga karatilgan o'z takliflarini ham ko'rsatib o'tishi lozim. Lekin tekshirilayotgin korxona xodimlariga «yaxshilik» qilish maqsadida auditor shaxsan o'zi dastlabki hujjatlar, hisob registrlari va buxgalteriya hisobotlaridagi xatolarni to'g'rilashi mutlaqo mumkin emas.

Shu bilan birga auditorlarga u yoki bu noxush faktlarni boshqacha qilib yoritishga yoki tekshiruvchilar uchun qulay xulosa tuzib berishga majburlash maqsadida ruhiy, jismoniy yoki boshqacha tazyiqlar o'tkazgan hollarda ular qat'iylik va prinsipiiallik bilan ish tutishlari lozim.

Auditor aniqlangan xato yoki kamchiliklar to'g'risida korxona rahbariyatiga bildiradi va ularni tuzatish bo'yicha aniq tavsiyalar beradi.

Agar buxgalterlik (moliyaviy) hisobni yuritish, tegishli hisobotlarni tuzish va O'zbekiston Respublikasi qonunchiligiga rioya qilish bo'yicha

ko'rsatilgan kamchiliklar audit o'tkazish chog'ida buyurtmachi korxona tomonidan tuzatilmasa, buxgalterlik (moliyaviy) hisobotning ishonchliligini tasdiqlash mumkin emasligi to'g'risida auditorlik tekshiruvining xulosasida yoziladi.

3. Auditorlik xulosasi va uni tuzish tartibi

Auditorlik xulosasi buxgalterlik (moliyaviy) hisobotning tarkibiy qismi bo'lib, undan foydalanuvchilar uchun ushbu hisobot ishonchliligi axborot manbasi bo'lib xizmat qiladi. Buxgalteriya hisobotidan foydalanuvchilar auditorlik xulosasida bayon qilingan fikrga tayanib, auditorga yoki auditorlik firmasiga ishonch bildiradilar. Ushbu ishonch, eng avvalo, auditor tomonidan bajarilgan ishning sifati bilan qo'lga kiritiladi va oqlanadi.

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 subyekt 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.

Audit natijalari korxonadagi jarayonlar va moliya-xo'jalik faoliyati natijalarini tashkil etish va hisobga olishni xolisona aks ettirishi lozim.

Boshqacha qilib aytanda, auditorlik tekshiruvi mumkin qadar obyektiv bo'lib, uning xulosasi ma'lum ma'noda xo'jalik yurituvchi subyekt 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.

Auditorlik xulosasi uchta: kirish, ta'kidlovchi va yakunlovchi qismdan iborat bo'lishi lozim.

Kirish qismida quyidagilar ko'rsatiladi:

- auditorlik tashkilotining yuridik manzili va telefonlar;
- litsenziyasining tartib raqami;
- auditorlik faoliyati bilan shug'ullanish uchun litsenziya bergan organ nomi va berilgan vaqti, shuningdek, litsenziyaning amal qilish muddati;
- auditorlik tashkilotini davlat ro'yxatiga olish to'g'risidagi guvohnomasining raqami;
- auditorlik tashkilotining hisob-kitob schyoti;
- tekshiruvda ishtirok etgan barcha auditorlar hamda auditorlik tashkiloti rahbarining nasabi, ismi-sharifi;
- auditorlik tekshiruvi o'tkazish uchun asos va xo'jalik yurituvchi subyektning umumiy tavsifi.

Shu bilan birga auditorlik xulosasining **kirish** qismida tekshiruvdan o'tkazilgan moliyaviy hisobotlar ro'yxati, sanasi va hisobot davri ko'rsatilgan holda aks ettirilishi lozim. Shuningdek, kirish qismida auditorlik tekshiruvdan o'tkaziladigan hisobotning tayyorlanishi va ishonchliligi uchun ma'suliyat xo'jalik yurituvchi subyekt rahbariyatiga yuklatilishi, mazkur moliyaviy hisobot bo'yicha berilgan auditorlik xulosasi uchun esa auditorlik tashkiloti javobgar ekanligi ko'rsatilishi lozim.

2. Auditorlik xulosasining ta'kidlovchi qismida auditorlik xulosasi AFMSga muvofiq o'tkazilganligi ta'kidlanishi lozim.

Ta'kidlovchi qism moliyaviy hisobot va boshqa moliyaviy axborotlarning ishonchliligini va qonunchilikka hamda xo'jalik yurituvchi subyekt moliya-xo'jalik faoliyatining haqiqiy ahvoliga muvofiqligini baholashini ko'rsatishi lozim. Shuningdek, ta'kidlovchi qismda o'tkazilgan auditorlik tekshiruvi fikr bildirish uchun yetarli asos berishi to'g'risida auditorlik tashkilotining tasdig'i aks ettirilishi lozim.

3. Auditorlik xulosasining yakunlovchi qismida xo'jalik yurituvchi subyektning buxgalterlik (moliyaviy) hisoboti ishonchliligi va qonunchilikka muvofiqligini tasdiqlash to'g'risida yozuv yoziladi.

Tekshiruv auditorlik tashkiloti tomonidan o'tkazilganda, auditorlik xulosasini auditorlik tashkilotining rahbari yoki auditorlik tashkilotining u vakolat bergan boshqa xodimi imzolaydi va auditorlik firmasi muhri bilan tasdiqlaydi.

Xo'jalik yurituvchi subyekt faqat auditorlik xulosasining yakuniy qisminigina manfaatdor shaxslarga taqdim qilishi lozim. Shu munosabat bilan auditorlik xulosasining tahliliy qismi va yakuniy qismi alohida imzolanishi va muhrlanishi mumkin. Auditorlik xulosasining ikkita turi mavjud: a) ijobiy auditorlik xulosasi; b) salbiy auditorlik xulosasi.

Ijoby auditorlik xulosasida buxgalterlik balansi va moliyaviy hisobot ko'rsatkichlarining ishonchliligi auditor tomonidan tasdiqlanadi. Qoidaga ko'ra ijoby auditorlik xulosasi auditorlik tashkiloti xo'jalik yurituvchi subyektning moliyaviy hisoboti uning moliyaviy holati va sodir etilgan moliya-xo'jalik muomalalarining O'zbekiston Respublikasi qonunchiligi talablariga muvofiqligini ishonarli aks ettiradi, degan fikrga kelingan vaqtda tuzilishi lozim.

Salbiy auditorlik xulosasi moliyaviy hisobot korxonaning moliyaviy ahvoli to'g'risida ishonarli ma'lumot bermagan va buxgalterlik hisoboti hamda uning moliya-xo'jalik faoliyati hisobi amaldagi me'yoriy qonunchilik talablariga mos kelmagan holda yuritilgan vaqtda tuziladi. Bunday xato-kamchiliklar o'z vaqtida tuzatilmasa moliyaviy hisobotdan foydalanuvchilarni chalg'itishi mumkin.

Salbiy auditorlik xulosasi tuzish auditorlik amaliyotida kamdan-kam uchraydigan holat bo'lib, bunga quyidagi muayyan vaziyatlar sabab bo'lishi mumkin:

- auditor tomonidan aniqlangan buxgalteriya hisobotidagi xato-kamchiliklar muhim va salmoqli bo'lgan holatlar; ayrim mijoz-korxonalarda bunday holatlar ularning iqtisodiy nosorligi bilan birgalikda yuzaga , hatto **amal qilayotgan korxona prinsipining** buzilishiga yetib boradi;

- moliyaviy hisobotni tasdiqlash uchun zarur bo'lgan dastlabki hujjatlar, buxgalteriya hisobi ma'lumotlari va hisob registrlari hamda boshqa hujjatlarning katta qismi korxona ma'muriyati tomonidan taqdim etilganda; bunda auditorlik tashkiloti vujudga kelgan vaziyatdan kelib chiqqan holda №70-AFMSga muvofiq auditorlik xulosasi tuzishdan voz kechishi ham mumkin;

- ijoby auditorlik xulosasi tuzishga to'sqinlik qiladigan boshqa obyekтив vaziyatlar ham, xususan, vaziyat taqozosi vujudga keladigan sharhni cheklashlar;

- mijoz-korxona ma'muriyati moliyaviy hisobot ma'lumotlarini asosan to'g'ri deb, auditorlik xatolar va noaniqliklar to'g'risidagi asosiy xulosalari bilan rozi bo'lmasdan, tegishli hisob yozuvlarini tuzatishni batamom rad etish holatlari va hakoza.

Salbiy auditorlik xulosasi xo'jalik yurituvchi subyekt tomonidan sodir etilgan moliyaviy va xo'jalik muomalalari moliyaviy hisobotda ishonarli aks ettirilgan, ammo qonunchilikka mos kelmaydigan hollarda ham tuziladi.

Salbiy auditorlik xulosasini tuzishga, qoidaga ko'ra, xo'jalik yurituvchi subyektning auditorlik tashkiloti tomonidan aniqlangan xato-kamchi-

liklarni bartaraf qilish maqsadida moliyaviy hisobotga o'zgartishlar kiritish to'g'risida bildirilgan fikrga noroziligi sabab bo'ladi.

Auditorlik tekshiruvi natijasida aniqlangan xato-kamchiliklar xo'jalik yurituvchi subyekt tomonidan tuzatilganda salbiy auditorlik xulosasi tuzilmaydi.

Auditor buxgalterlik hisobi va hisobotining sifati to'g'risida ishonch bilan auditorlik xulosasi tuza olish uchun yetarli darajada ishonchli dalillar to'play olmagan vaqtda xulosa tuzmaydi. Bunday holat auditorlik tekshiruvi hajmining cheklanganligi oqibatida moliyaviy hisobot to'g'risida fikr bildirish uchun auditorlik dalil-isbotlar yetarli bo'lmaganida yuzaga keladi.

O'zbekiston Respublikasi qonunchiligiga muvofiq shartnoma tuzuvchi auditorlik tashkiloti va mijoz-korxona tadbirkorlik subyektlari sifatida teng huquqli bo'lsa ham maqomi bo'yicha teng bo'la olmaydilar, chunki auditorlik tashkiloti tekshiriladigan xo'jalik tizimini nazorat qiladi. Bundan mijoz-korxona ma'muriyati auditorlik tashkilotining xulosa tuzishdan voz kechish ehtimoli oldindan aniqlanib qo'yilishiga rozi bo'lishi lozim degan xulosa kelib chiqishi mumkin. Umuman olganda, bunday ehtimollik juda kam uchraydi, ammo qonunchilikda belgilab qo'yilgan.

Auditorlik xulosasi tuzishdan voz kechish ayrim maxsus hollarda yuzaga keladi. Bular: auditor mustaqilligini yo'qotishi, balans tuzilgan sanadan keyigi sodir bo'lgan muhim hodisalar yoki vaziyatning noaniqligi, xo'jalik yurituvchi subyekt tomonidan, yoki ayrim murakkab vaziyatlar tufayli audit o'tkazish sohasining cheklab qo'yilishi.

Auditorning xulosa tuzishdan voz kechishi yozma ravishda, №70-AFMS da ko'rsatilgan shakl bo'yicha rasmiylashtirilib, uning mazmuni juda ham puxta asoslangan bo'lishi lozim.

Auditorlik tekshiruvi hajmining cheklanganligi- bu xo'jalik yurituvchi subyekt vakillari yoki uchinchi shaxslarning, boshlab qo'yilgan auditorlik tekshiruvini, auditor auditorlik xulosasi tayyorlash uchun yetarli deb hisoblaydigan hajmda o'tkazishga to'sqinlik qilishga qaratilgan ochiqdan-ochiq ko'rsatadigan xatti-harakatlari yoki harakatsizligidir.

Auditorlik xulosasi tuzishdan voz kechish ariza ko'rinishida bo'lib, **«Auditorlik tashkilotining auditorlik xulosasi tuzishdan voz kechish to'g'risidagi arizasi»** deb nomlanadi.

Agar salbiy xulosa tuzilsa yoki xulosa tuzilmasa, auditor ta'kidlovchi qismda tekshiruv natijalarini, aniqlangan amaldagi qonunchilik buzilishi faktlarini va korxona faoliyatidagi boshqa kamchiliklarni batafsil bayon qiladi.

Auditorlik xulosasi kamida uch nusxada tuzilib, uning ikki nusxasi auditorlik tekshiruvi buyurtmachisi, ya'ni korxona rahbariyatiga taqdim qilinadi.

Xo'jalik yurituvchi subyektlar auditorlik tekshiruvi yakunlanganidan so'ng 15 kun ichida auditorlik xulosasining bir nusxasini o'zlari joylashgan hududdagi soliq organiga taqdim qiladilar.

Auditorlik xulosasi moliyaviy hisobotdan foydalanuvchilar uchun tushunarli bo'lib, unda auditorning ikkilanish va(yoki) noroziligidan kelib chiqqan cheklashlar aniq ko'rsatilishi lozim. Auditorlik xulosasi barcha moliyaviy hisobotdan foydalanuvchilar olish imkoniga ega bo'lgan ochiq axborot hisoblanadi. Auditorlik xulosasi tegishli moliyaviy hisobotlar bilan birgalikda xo'jalik yurituvchi subyekt tomonidan chop ettirilishi mumkin.

Agar ko'rsatilgan kamchiliklar buxgalteriya hisobotining haqqoniyligiga ta'sir qilmaydigan bo'lsa, auditor xulosa tuzishga kirishadi. Aks holda auditor buxgalteriya hisobining yuritilishi va korxona tomonidan taqdim qilingan hisobotlar to'g'riligini tasdiqlashdan bosh tortishi lozim. Faqat ko'rsatilgan kamchiliklar tugatilgandan so'nggina tekshiruvlarni yakunlashi va ularning natijalari bo'yicha xulosa tuzish mumkin. Buxgalteriya hisobini yuritish va hisobot tuzishdagi kamchiliklarni tugatish uchun korxonaga berilgan vaqt, odatda, agar bunday ishlarning muhimligi va sermehnatligi real baholansa, ikki - uch oydan oshmasligi lozim.

Auditorga barcha zarur ma'lumotlar o'z vaqtida taqdim etilmagan yoki buzib ko'rsatilgan holda taqdim etilganligini u bilmagan bo'lsa, bunga auditor javobgar hisoblanmaydi. Bu hollarda barcha javobgarlik zarur ma'lumotlarni auditorga taqdim etishi lozim bo'lgan, tekshirilayotgan korxona ma'muriyati va uning ma'sul xodimlariga yuklatiladi.

Shu boisdan, korxona rahbari va moliya-hisob xizmati xodimlari oldindan, auditorlik xulosasini oxirgi tahrirda tuzgunga qadar tanishib chiqishlari, agarda ularda ayrim holatlarga nisbatan norozilik, mulohaza yoki qandaydir takliflari bo'lsa, ushbu bildirilgan fikrlar diqqat bilan eshitilib, korxona xodimlari ishtirokida muhokama qilinishi va asoslangan holda chiqarib tashlanishi yoki e'tiborga olinib, xulosaning oxirgi tahririda inobatga olinishi lozim.

Korxona bir oy ham o'tmasdan so'ng qayta tekshirish natijasida ijobiy xulosa olsa, bu hol auditorlarga ishonchsizlik bildirishga olib kelishi mumkin. Bu xuddi oylab darsga qatnashmagan, qobiliyatsiz talabaning imtihonda mutlaqo savodsizligini namoyon qilib, «qoniqarsiz» baho olganidan so'ng, ertasiga **ba'zi bir sabablarga ko'ra** «a'lo» bahoga qayta topshirgani kabi noreal hodisadir.

Shuningdek, agar tekshiruvda hech qanday kriminalga oid holat aniqlanmagan bo'lsada, xulosalarni ochiqdan-ochiq yoki niqoblangan ishoralar bilan shakllantirish mumkin emas. Ammo, shunga qaramasdan korxona ishida suyiste'mol hollari uchrasa, sudlov-tergov organlari tomonidan chuqur tekshirilib, ular ochib tashlanadi. Yana bir marta shuni ta'kidlash lozimki, auditor xulosada faqat qo'l ostidagi hujjatlar yoki aniq formulalar, retsepturalar, normalar, limitlar va boshqa ma'lumotlarga asoslangan, benuqson, aniq hisob-kitoblar bilan tasdiqlangan faktlarni keltirishi lozim.

Auditorlik xulosasida hech qanday taxminlar, gumonlar, mish-mishlar va boshqa tasdiqlanmagan manbalardan olingan ma'lumotlarni keltirish mumkin emas. Shuningdek, xulosada judayam ehtiroslarga berilgan so'zlar, keltirilgan faktlar bo'yicha sharhlar, masalan, «o'ta ketgan, ashaddiy sovuqqonligi natijasida. . . » kabi jumlar bo'lmasligi kerak.

Auditorlik tekshiruvi yakunlanganidan so'ng barcha materiallar (ishchi va analitik jadvallar, hisob-kitoblar, auditorlik tekshiruvi va xulosalar hamda ekspertiza dalolatnomalarining birlamchi nusxalari, hisob xodimlari, moddiy javobgar shaxslar va boshqalarning tushuntirish xatlari) har bir tekshirilgan korxona uchun maxsus ochilgan papkalarda saqlanishi lozim.

Navbatdagi tekshiruvdan oldin ushbu materiallar tekshiruv eng boshidan aniq maqsadga yo'naltirilgan va samarali bo'lishi, buning ustiga uni mazkur korxonani tekshirishda oldin ishtirok etmagan, yangi xodimlar o'tkazsa, ularga yaqindan yordam berishi mumkin.

Bulardan tashqari, oydinlashtirilishi lozim bo'lgan ayrim savollar yoki tekshirilayotgan korxona tomonidan da'volar (masalan, auditorlar tomonidan mijoz-korxonaning hisob va hisobotlarini tekshirish natijalari bo'yicha salbiy xulosa aniqlanganda) paydo bo'lishi mumkin. Bunday hollarda haqiqatni qaror toptirish uchun auditorlik hisoboti va xulosasidagi ishchi materiallarga murojaat qilinadi.

Auditorlik hisoboti va auditorlik xulosasi uchun javobgarlik. «Auditorlik faoliyati to'g'risida»gi Qonunga muvofiq auditorlik tekshiruvini o'tkazmay tuzilgan yoxud auditorlik tekshiruvi natijalari bo'yicha tuzilsada, lekin auditorlik tekshiruvi davomida auditor (auditorlar) tomonidan olingan va o'rganilgan xo'jalik yurituvchi subyekt hujjatlari mazmuniga muvofiq bo'lmagan auditorlik hisoboti va auditorlik xulosasi qasddan soxta tuzilgan hisoblanadi.

Auditorlik hisoboti va auditorlik xulosasi qasddan soxta tuzilganligi auditorlik faoliyatini amalga oshirishga doir litsenziyaning amal qilishini belgilangan tartibda tugatishga, shuningdek aybdor shaxslar qonunda nazarda tutilgan javobgarlikka tortilishiga sabab bo'ladi.

Takrorlash uchun savollar

1. Auditorlik tekshiruvlar natijalarini umumlashtirish va baholash qanday amalga oshiriladi?
2. Auditorlik xulosasi va hisoboti qanday tuziladi?
3. Auditorlik hisobotining tuzilishi qanday amalga oshiriladi?
4. Auditorlik hisobotining kirish qismida nimalar aks ettiriladi?
5. Auditorlik hisobotining tahliliy qismida nimalar aks ettiriladi?
6. Auditorlik hisobotining yakuniy qismida nimalar aks ettiriladi?
7. Auditorlik hisoboti uchun qanday javobgarlik mavjud?
8. Auditorlik xulosasining tuzilishi ketma-ketligi qanday?
9. Auditorlik xulosasida adresat qanday ko'rsatiladi?
10. Auditorlik xulosasining sanasi va auditorlik xulosasidagi imzolar to'g'risida nimalar bilasiz?
11. Auditorlik xulosalarining qanday turlari mavjud?
12. Ijobiy auditorlik xulosasi deganda nima tushuniladi?
13. Salbiy auditorlik xulosasi deganda nima tushuniladi?
14. Auditorlik xulosasini tuzishdan bosh tortish deganda nima tushuniladi?
15. Auditorlik xulosasi uchun javobgarlik deganda nima tushuniladi?

XIII bob. XORIJDA AUDITORLIK FAOLIYATI

- 1. Xorijda auditorlik faoliyatining shakllanishi.**
- 2. Xorijdagi auditorlar va auditorlik firmalari.**
- 3. Auditning xalqaro standartlari.**
- 4. Mustaqil auditorlarning xalqaro tashkilotlari.**
- 5. Ichki auditorlarning professional tashkilotlari.**

1. Xorijda auditorlik faoliyatining shakllanishi

Bozor iqtisodiyoti taraqqiy etgan Yevropa va Amerika mamlakatlarida auditorlik faoliyati ko'p asrlik tajribaga ega. Audit rivojlangan huquqiy iqtisodiyot va zamonaviy huquqiy jamiyat sifatida aynan Yevropada shakllangan (uning tarixi juda katta bo'lib, alohida tadqiqot obekti bo'lishi mumkin).

Auditning xalqaro nazariyasi va amaliyoti raqobatli kurash sharoitida yuzaga kelgan. Xalqaro amaliyotda bularning barchasi ushbu materiallarni tegishli tadqiqotlar va keng ommaviy muhokamalar bilan birga olib borilgan. Natijada, hozirgi davrga kelib auditning mustahkam xalqaro huquqiy asosi yaratildi, uni tashkil etishning batafsil shakllari ishlab chiqildi, auditorlar uchun keng ko'lamdagi uslubiy materiallar nashr qilinmoqda va doimiy ravishda to'ldirib borilmoqda. Ularda auditorlik faoliyatining asosiy tushunchalari, terminlari va kategoriyalari ta'riflangan va turkumlangan.

Respublikamizdagi auditorlik tashkilotlarining to'plangan tajribalarini o'rganish shuni ko'rsatmoqdaki, u aniq yaqqol ifodalangan milliy xususiyatlarga ega. Shu bilan birga, xorijiy manbalardagi qoidalar O'zbekistonda auditorlik faoliyatining barpo bo'lishi va rivojlantirilishi uchun foydali hamda qiziqarli ekanligini ta'kidlash joizdir. Chunonchi, bizning respublikamizda ham xalqaro tajribani hisobga olgan holda O'zbekiston Respublikasi Moliya vazirligi tomonidan 1999-2003-yillarda 18 ta auditorlik faoliyati milliy standarti (AFMS) ishlab chiqildi va Adliya vazirligida ro'y-xatdan o'tkazilib, auditorlik amaliyotida qo'llanilmoqda hamda ularni ishlab chiqish davom etmoqda (bu haqda kitobning 1.4-bo'limida batafsilroq ma'lumot berilgan).

Xorijiy mualliflar [10, 12, 14] auditning dastavval g'arbda ham faqat **buxgalteriya hujjatlari va hisobotlarini tekshirish va tasdiqlashdan**

iborat faoliyat sifatida shakllanganligini tan oladilar. Auditorlar asosan, dastlabki hujjatlarni, buxgalteriya hisobi registrlarini hamda ular asosida tuzilgan moliyaviy hisobotlarni tekshirgan va tasdiqlagan (yoki tasdiqlamagan). Masalan, Roy Dobj «... auditorlik faoliyati so‘nggi 25 yilda uch evolyutsion bosqichni bosib o‘tgan: birinchi – tasdiqlovchi audit; ikkinchi – sistemali yo‘naltirilgan audit; va nihoyat, so‘nggisi, uchinchi – riskka (*auditor tavakkalchiligining xavf-xatari – D.R.*) asoslangan audit. So‘nggi ikki bosqich bizdan kitobdan bosh ko‘tarish va diqqat-e‘tiborni biznesning o‘ziga qaratishni talab qiladi» deb ta’kidlagan. (12. 20 b.).

Demak, keyinchalik auditorlik faoliyati ma’lum bir tizimga solingan (aniq maqsadga yo‘naltirilgan). Bunda amaliyotdagi professional-auditorlar buxgalteriya hujjatlari va yozuvlarini tuzuvchi hamda qo‘llovchi kishilar orasidagi (o‘z mijozlari biznesining tashkilotchilari va ijrochilari o‘rtasidagi) munosabatlarni ancha o‘rgana boshlaganlar. Ular xatolarning oldini olish maqsadida har bir mijoz-korxona boshqaruv tizimining va birinchi navbatda ichki nazorat tizimi, xususan, ichki auditning samaradorligini oshirishga asosiy e‘tiborni qarata boshladilar.

Agar mijoz-korxonadagi ichki nazorat ma’lum darajada bo‘sh bo‘lsa, agar u butun tekshiriladigan davr uchun hisobotdagi ko‘plab xatolar va noaniqliklarni bartaraf etishga yordam bermasa, u holda amaliyotchi auditorlar sistemali yo‘naltirilgan audit prinsiplariga rioya qilgan holda ko‘rsatilgan kamchiliklarni tugatish bo‘yicha mijozga keng ko‘lamdagi tavsiyalar berib, unga konstruktiv yordam ko‘rsatadi. Bu esa hisobning aniq-ligi va hisobot ma’lumotlarining ishonchliligiga ijobiy ta’sir ko‘rsatadi. Shunday qilib, auditorlik faoliyatiga sistemali yondashuv audit sifatining kafolatiga aylangan.

Va nihoyat, zamonaviy audit, asosan xalqaro amaliyotda – **risk (tavakkalchilik)ka asoslangan audit** vujudga kelgan. Bu nafaqat tasdiqlovchi auditning, balki maqsadli-sistemali auditning ham, ammo ko‘proq statistik yoki nostatistik tanlab tekshirishga asoslangan jarayondir. Bizning respublikamizda auditorlik faoliyatiga statistik usullarni tatbiq qilish, aniqrog‘i auditorlik statistikasini fan tarmog‘i sifatida shakllantirishga ilmiy negiz mavjud [32] va uni rivojlantirish istiqbolga ega.

G‘arb mamlakatlarida, masalan, AQSHda, buxgalteriya hisobining umumqabul qilingan prinsiplari – BXUP – (GAAP – Generally Accepted Accounting Principles) tizimga rioya qilish barcha buxgalterlar va auditorlar uchun majburiy hisoblanadi. AQSHning o‘zida buxgalteriya hisobi standartlari uzoq vaqt ommaviy muhokama qilinganidan so‘ng, mustaqil kengash – Financial Accounting Standards Board (FASB) tomonidan tasdiqlanadi.

Buxgalteriya hisobi standartlari bilan birga audit standartlari ham qo'llaniladi. AQSHda ular auditning umumqabul qilingan standartlari – AUS (GAAS – Generally Accepted Auditing Standards) deb ataladi. Ular auditorlik tekshiruvlarini tashkil etish va o'tkazishda hamda uchraydigan muammolarni hal etishda qo'llaniladi. Standartlar Amerika qasamyod qilgan buxgalterlar instituti – AQBI (AICPA – American Institute of certified Public Accountants)ning maxsus bo'limi tomonidan ishlab chiqilgan. Ular mamlakatdagi barcha buxgalterlar uchun majburiy hisoblanadi. Standartlarga rioya qilinmagan hollarda sudlar va auditorlar ustidan nazorat qiluvchi boshqa organlar ular faoliyatini to'xtatishga haqlidir.

2. Xorijdagi auditorlar va auditorlik firmalari

Germaniyada auditorlik faoliyati «Auditorlarning professional ustavi to'grisida»gi Qonunga (24.07.1961) muvofiq amalga oshiriladi. Ushbu qonunga muvofiq, auditor deb, mazkur kasbni jamoatchilik oldida oshkora bajara oladigan va tegishli imtihonni topshirish orqali o'zining shaxsiy va professional layoqatini tasdiqlagan shaxs tan olinadi.

Auditor professional faoliyatining mazmuni iqtisodiy sohada auditorlik tekshiruvlarini amalga oshirish; soliq masalalari bo'yicha konsalting xizmati ko'rsatish; ishlab chiqarishni boshqarish sohasida ekspert sifatida ishlashi va vasiylik faoliyatidan iborat.

Germaniyada auditorlik faoliyati bilan shug'ullanish huquqini olish bilan bog'liq savollar majmui puxta ishlab chiqilgan. Malaka imtihonlarini o'tkazish uchun Federal erlar oliy ma'muriyatining vakillaridan rais tayinlanadi. Barcha komissiya a'zolari tomonidan e'tiroz bildirilmasa, da'vogarlarini imtihonga qo'yish haqida rais tomonidan qaror qabul qilinadi.

Auditorlik faoliyatini professional boshqarish uchun Auditorlar Palatasi tashkil etilgan. Auditorlar faoliyatini nazorat qilish Palata va sud organlari tomonidan amalga oshiriladi.

Frantsiyada auditorlik faoliyati 1969-yil 12 avgustda qabul qilingan dekret va 1994-yil 24 yanvardagi hukumat qaroriga muvofiq amalga oshiriladi. Bu yo'nalishdagi asosiy ishlar professional tashkilot – **schyotlar bo'yicha komissarlarning milliy kompaniyasi** tomonidan bajariladi.

Kompaniyaning asosiy maqsadi – auditorlarning o'z professional faoliyatini amalga oshirishlari ustidan nazorat o'rnatish, a'zolarining obro'e'tiborini va mustaqilligini himoya qilishdan iborat. Kompaniya auditorlarni ikki darajada birlashtiradi. Mintaqaviy darajada professionallik faoliyatini tashkil etish va tartibga solish bilan mintaqaviy kompaniyalar shug'ullanadilar. Ular auditorlarni ro'yxatga oladigan mintaqaviy komissiya-

lar va mintaqaviy sud-intizom Palatalari bilan hamkorlikda ish olib boradilar. Milliy darajada esa, Kompaniya **Ro'yxatga olish bo'yicha Milliy Komissiya va Milliy intizom Palatasi** bilan hamkorlik qiladi.

Bizning mamlakatimizdan ancha oldin bozor iqtisodiyotiga o'tib boshlagan Xitoyda esa 1982-yillarda auditorlik ma'muriyati yaratilgan. Bundan tashqari auditni rivojlantirish dasturi asosida Xitoy 180 mln. dollar olgan va o'zlashtirgan [33]. Bu borada professor Saidkarim Qodirxonov fikriga qo'shilish mumkin: «Xitoyda 1983-yildagi auditorlik ma'muriyatiga asos solingan vaqtdan boshlab mahalliy va markaziy darajada 3000 dan ortiq davlat auditorlik tashkilotlari yaratilgan. Ularda 30000 ga yaqin xizmatchilar band. Davlat muassasalari tarmoqlari va korxonalari chegarasida 10000 dan ortiq ichki auditorlik xizmatlarini bajaruvchi tashkilotlar tashkil qilingan. Xitoyda buxgalterlikka ixtisoslanayotgan 70 dan ortiq firmalar mavjud. U yerda auditorlik tezlik bilan takomillashtirilmoqda» [34].

Xorijda mustaqil auditorlar yakka holda faoliyat ko'rsatishlari mumkin. Ammo ular ko'p hollarda firmalar va tashkilotlarga birlashib (bu samaraliroq bo'lganligi uchun), ular har xil nomlanadi. Masalan, xalqaro amaliyotda va zamonaviy iqtisodiy adabiyotlarda diplomli buxgalterlar firmalari (Angliyada CA firms) yoki diplomli jamoatchi buxgalterlarning firmalari (AQShda CPA firms) va boshqalar to'g'risida ma'lumotlar uchraydi.

G'arb mamlakatlarida o'n minglab auditorlik firmalari (faqat AQSHning o'zida qirq besh mingdan ko'p [6.19]) faoliyat ko'rsatadilar. Bular xilma-xil bo'lib, bir kishidan yoki bir necha qasamyod qilgan buxgalterlardan iborat (bunday firmalar 90-95%). Xususiylar firmalardan tortib, to transmilliy korporatsiyalar hisoblangan va xalqaro audit amaliyotida hal qiluvchi rol o'ynaydigan, yirik auditorlik firmalari ham mavjud. G'arbdagi yirik korporatsiyalar tomonidan auditorlik xizmati bozorida hukmronlik o'rnatilishi va o'tgan XX asrda kapitalning baynalminallashishi ham auditorlik firmalarining rolini yanada oshirdi. Birinchi transmilliy auditorlik korporatsiyalari, monopolistlar vujudga keldi va kuchli mavqega ega bo'ldilar (asosan, ikkinchi jahon urushidan keyin). Bunga misol «katta sakkizlik» bo'lib, u keyinchalik tegishli o'zgarish (transformatsiya)lardan so'ng, avval «oltilik»ka aylangan va 1998-yildan boshlab esa «katta beshlik» deb atalmoqda. Ko'plab mamlakatlarning obro'li professional va ishchan nashrlari vaqti-vaqti bilan yetakchi auditorlik-konsultatsion firmalarning (milliy hamda transmilliy) ro'yxatini e'lon qilib turadilar. Ushbu ro'yxatlarning ko'pchiligi ularning faoliyati to'g'risidagi har xil statistik ma'lumotlarni o'z ichiga oladi. Bu ma'lumotlar vaqti-vaqti bilan yangilanib turiladi.

Bunday nashrlar ko'p hollarda ularning mualliflariga auditorlik-konsultatsion firmalarni ma'lum ko'rsatkichlar bo'yicha tabaqalashtirishga imkon beradi. Ko'pincha, auditorlik firmalarini bunday tabaqalashtirish yillik daromad hajmi yoki auditorlar soni va h.k. bo'yicha amalga oshiriladi. Hozirda yetakchi auditorlik-konsultatsion firmalarga aylangan, transmilliy korporatsiyalar bo'yicha, bunday ro'yxatlarda, odatda, ular faoliyat ko'rsatayotgan mamlakatlar soni ham ko'rsatiladi. Albatta, ushbu ko'rsatkichlar, ko'pincha nafaqat statikani, balki shunga o'xshash reyting ko'rsatkichlarida keltiriladigan dinamikani ham tavsiflaydi.

Shunday qilib, auditorlik faoliyatining rivojlanishi yirik **transmilliy firmalarning** vujudga kelishiga olib keldi. Bunday auditorlik firmalari ichida eng yiriklari quyidagilar:

1. «Prais Uoterxaus Kupers (Price Waterhous Coopers) – Angliya-Amerika
2. «Deloit va Tush» (Deloitte and Touch) – Amerika–Yaponiya
3. “Ernst va Yang” (Ernst and Young) – Shotlandiya
4. “KPMG” (KPMG), shu jumladan Peat Marwick, VDO va boshqalar.

Ular haqiqatan ham butun dunyoda obro' qozongan monopolistlar bo'lib, sanab o'tilgan to'rtta firma jamlangan holda – xalqaro auditorlik-konsultatsion biznesning tan olingan va tajribali lideri hisoblanadi.

Yuqorida qayd qilingan firmalarning har biri turli mamlakatlarda ko'plab ofislarga ega bo'lib, ularning barchasi qasamyod qilgan buxgalterlar institutining a'zosi hisoblanadi. «Katta beshlik» yirik mijozlarning taxminan 90% iga xizmat ko'rsatadi. Bu firmalar yirik xalqaro loyihalarni bajarish imkoniga ega bo'lib, deyarli barcha turdagi konsultatsiya-auditorlik xizmatlarini ko'rsatadi. Agar o'z xodimlari yetishmasa, boshqa firmalardan zarur mutaxassislari, shu jumladan bunday loyihalarni bajarishda ishtirok etish uchun iqtisodiy-huquqiy xususiyatlari bilan yaxshi tanish bo'lgan tadbirkorlar yoki u yoki bu mamlakatning hokimiyat xodimlari ham jalb qilinadi.

Ammo ular ham G'arb mamlakatlarida butun auditorlik bozorini qamrab ololmaydi. Bunday yirik, jahon auditorlik faoliyatida hal qiluvchi rol o'ynaydigan va transmilliy korporatsiyalar hisoblangan firmalardan tashqari, deyarli hamma mamlakatlarda o'rta firmalar hamda auditdan ajralib chiqqan autsayderlar mavjud. Bunday uncha katta bo'lmagan auditorlik firmalari davlat tomonidan qo'llab-quvvatlansa, ular yaxshi faoliyat ko'rsatadilar.

3. Auditning xalqaro standartlari

Auditning Xalqaro Standartlari – AXS (International Standards of Auditing – ISAs) Buxgalterlarning Xalqaro Federatsiyasi BXF (International Federation Accountants – IFAC) tarkibidagi Auditorlik Amaliyoti bo'yicha Xalqaro Komitet – AAXK (International Auditing Practice Committee) tomonidan ishlab chiqiladi. IFAC 1977-yil 7 oktabrda tashkil topgan. Ushbu Federatsiyaga dunyodagi 100 dan ortiq mamlakatlarning, shu jumladan O'zbekistonning ham, milliy buxgalterlik jamoat tashkilotlari a'zo bo'lib kirgan.

Auditning Xalqaro Standartlariga muvofiq auditorlik faoliyatining asosiy prinsiplari quyidagilardan iborat: **halollik, haqqoniylik, mustaqillik, maxfiylik va puxta bilimga egalik (kompetentlilik).**

Standartlashtiriladigan har bir obyekt bo'yicha 100 ta raqam (pozitsiya) berilgan. Standartlash obyektlari 11 ta bo'lgani uchun jami 1100 standart ishlab chiqilishi mumkin. Amaliyotda bunday miqdordagi standartlar uchun ehtiyoj bo'lmaganligi sababli ularning ko'pchiligidan foydalanilmaydi. Masalan, «Rejalashtirish» (300-399) deb nomlangan standartlash obyekti uchta standartdan iborat: 300-«Rejalash-tirish», 310- «Biznesni bilish», 320-«Auditda muhimlik». Demak, rejalashtirish masalalari bo'yicha yana 7 ta standart qabul qilish mumkin. Bundan tashqari, har bir standartga 10 tagacha substandart ochish mumkin. Bizga ma'lum bo'lgan manbalar asosida Auditning Xalqaro Standartlarini va ularning qisqacha mazmunini quyidagi jadval ko'rinishida keltiramiz.

Ushbu standartlar xalqaro miqyosda auditorlik faoliyatining sifati va mavqeini oshirishda muhim ahamiyat kasb etadi. Bu standartlar va me'yorlar bir qancha sohalar bo'yicha ishlab chiqiladi:

- a) audit bo'yicha xalqaro me'yorlar;
- b) boshqaruv hisobining xalqaro amaliy qoidalari;
- v) jamoat sektori bo'yicha xalqaro me'yorlar.

IFAC hisob va auditga doir barcha faoliyatini o'zining komitetlari orqali tashkil etadi va amalga oshiradi. Hozirgi vaqtda bular jumlasiga, auditorlik amaliyoti bo'yicha komitet, o'qitish bo'yicha komitet, etika (axloq) bo'yicha komitet, moliyaviy hisob va boshqaruv hisobi bo'yicha komitet, rejalashtirish bo'yicha komitet, jamoat sektori bo'yicha komitet va boshqalar.

Butun dunyo auditorlari mazmunan o'xshash ishni bajarsalarda, har bir mamlakatda auditorlik faoliyatini tashkil etish o'zining milliy xususiyatlariga ega bo'lishi mumkin. Auditorlik faoliyatining xalqaro standartlari va me'yorlari esa u yoki bu mamlakatning milliy standartlari va me'yorlarini bekor qilmaydi.

Ko'plab mamlakatlar (O'zbekiston 1999-yildan boshlab) o'zlarining milliy standartlarini va boshqa me'yoriy hujjatlarini ishlab chiqmoqdalar. Ular IFACning asosiy talablarini ta'minlash zaruratiga yo'naltirilgan o'z auditorlik uslubiyaiga ega.

4. Mustaqil auditorlarning xalqaro tashkilotlari

Yevropada buxgalterlar va auditorlarning ikkita professional tashkiloti salmoqli o'rin egallaydi. Bu buxgalteriya hisobi standartlari bo'yicha xalqaro komitet – BHSXK (International Accounting Standards Committee – IASC) va Yevropa ekspert buxgalterlarining federatsiyasi EEBF (Federation des Experts Comptables Europeen - FEE). FEE 1987-yil, 1 yanvarda tashkil topgan va shtab-kvartirasi Bryusselda joylashgan.

Milliy an'analar, shuningdek auditorlar jamoat tashkilotlari ham auditorlik faoliyatining barpo bo'lishi va rivojlanishida juda katta rol o'ynaydi. Masalan, Amerikadagi qasamyod qilgan buxgalterlar instituti – AQBI (American Institute of Certified Public Accountants – AICPA) AQSHda auditorlik faoliyatining rivojlanishiga ulkan ta'sir ko'rsatgan. Unga quyidagi majburiyatlar yuklangan:

- Ø qasamyod qilgan buxgalterlar uchun professional talablarni belgilash;
- Ø buxgalteriya hisobi va audit bilan bog'liq mavzularda tadqiqotlar o'tkazish va asarlar chop qilish;
- Ø ma'muriyat uchun konsultatsiya xizmatlari;
- Ø soliqqa tortish sohasidagi konsultatsiya xizmatlari va b.

Auditorlik faoliyatining rivojlanishiga ko'plab boshqa muassasalar, assotsiatsiyalar va institutlar ham ta'sir ko'rsatgan. Ulardan har biri ma'lum vazifalarni bajarish uchun yaratilgan bo'lib, ularda auditorlik faoliyatiga juda ham xilma-xil yondashuvlar mavjud. Shubhasiz, eng muhimlaridan biri qimmatli qog'ozlar va birja operatsiyalari bo'yicha komissiya - QQBOK (Securities and Exchange Commission – SEC) bo'lib, u moliya bozorining rivojlanishi uchun mas'ul hisoblanadi.

Bulardan tashqari, AQSHda markaziy hisob boshqarmasi (yoki umumiy buxgalteriya hisoboti boshqarmasi) – MHB (General Accounting Office - GAO) ham mavjud. Bu federal hukumat qonunchilik shahobchasining idoradan tashqari xizmati hisoblanadi. O'zbekistonda bu borada hisob palatasi tashkil etilgan. GAO faqat AQSH Kongressi oldidagina mas'ul hisoblanadi. Unga bosh nazoratchi rahbarlik qilib, u Kongress oldida hisobot beradi. GAO auditor xodimlarining asosiy majburiyati – aynan Kongress uchun auditorlarni tasdiqlash funksiyasini bajarishdir. AQSHning har xil hukumat muassasalari Kongress uchun moliyaviy axborot-

larning ayrim turlarini (shu jumladan, budget mablag'larining sarflanishi, davlat buyurtmalarining bajarilishi haqida ham) vaqti-vaqti bilan taqdim qilib turadi. Ular tomonidan tayyorlangan axborotlarning katta qismi Kongressga taqdim qilinishidan oldin GAO mutaxassislari tomonidan auditorlik tekshiruvidan o'tkaziladi. Hukumat muassasalarining xarajat va daromadlari qonun hujjatlari bilan belgilanganligi sababli, ushbu auditorlik tekshiruvlar mazmuni – **buxgalteriya hisoboti bilan yakunlangan an'anaviy audit** emas, balki **muvofiglik auditidir**. GAO auditorlarining boshqa majburiyatlari ham, asosan mustaqil auditorlik firmalari mutaxassislariniki kabi bajariladi.

AQSHdagi auditorlarni birlashtirib turgan, yuqorida sanab o'tilgan tashkilotlardan tashqari, quyidagilarni ham keltirish mumkin:

1. Buxgalterlarning Amerika Assotsiatsiyasi – BAA (American Accounting Association – AAA). Bu tashkilot asosan buxgalterlik hisobi, audit va moliyaviy tahlil o'qituvchilarini birlashtiradi.

2. AQSH buxgalterlarining milliy assotsiatsiyasi – ABMA (National Association of Accountants – NAA). Bu moddiy ishlab chiqarishning turli tarmoqlarida, foyda keltirmaydigan korxonalarda, banklarda, sug'urta kompaniyalarida va boshqalarda ishlaydigan buxgalterlarning idoradan tashqari assotsiatsiyasidir.

3. Moliya xodimlari instituti – MXI (Financial Executives Institute – FEI). U asosan moliyaviy direktorlar va bosh buxgalterlarni birlashtiradi.

4. Davlat muassasalari buxgalterlarining assotsiatsiyasi – DMBA (Association of Government Accountants – AGA). Ushbu assotsiatsiyada davlat (federal, ayrim hollarda munitsipal) muassasalari, xizmatlar va agentliklarning buxgalterlari birlashadilar.

5. Kompyuterlashtirilgan audit bo'yicha mutaxassislar assotsiatsiyasi – KAMA (EDP Auditors Association) va boshqalar.

Angliyada qasamyod qilgan buxgalterlarni birlashtiruvchi, quyidagi asosiy tashkilotlar mavjud:

1. Angliya va Uels qasamyod qilgan buxgalterlarining instituti – AUQBI (The Institute Chartered Accountants in England and Wales – ICAEW, yoki ACA, yoki FCA);

2. Diplomli buxgalterlarning jamoat assotsiatsiyasi – DBJA (The Chartered Association of Certified Accountants – CACA yoki ACCA, FCCA);

3. Buxgalter-analitiklarning jamoat instituti – DBJA (The Chartered Institute of Management Accountants – CIMA, yoki ACMA, FCMA);

4. Milliy moliya va buxgalterlik hisobi jamoat instituti – MMBHJI

(The Chartered Institute of Public Finance and Accountancy- CIPFA, yoki IPFA);

5. Shotlandiya qasamyod qilgan buxgalterlar instituti (The Institute of Chartered Accountants of Scotland–ICAS, yoki CA);

6. Irlandiya qasamyod qilgan buxgalterlari instituti (The Institute of Chartered Accountants of Ireland –ICAI, yoki FCA);

5. Ichki auditorlarning professional tashkilotlari

Tashqi (mustaqil) auditorlar o'z faoliyatida ko'p jihatdan ichki audit natijalariga tayanadi. Umuman olganda ichki auditorlar o'zlari ishlaydigan korxonalar faoliyatini tekshiradi. Ammo, ular qoidaga ko'ra, korxona ma'muriyati (direktorlar kengashi) tarkibiga kiradilar. Bunday nazorat (o'z-o'zini nazorat qilish) shakli AQSHda o'tgan, XX asrning 30-yillarida yuzaga kelib, keyinchalik G'arbiy Yevropa va Yaponiyada tarqalgan.

Hozirgi vaqtga kelib ko'p hollarda ichki auditorlarning funksiyalari, hatto o'z kompaniyasi tarkibiy bo'linmalari buxgalteriya hisobotlarini tekshirish doirasidan ham chetga chiqadi. Ichki auditorlar korxonaning iqtisodiy siyosati va boshqaruv masalalarida ko'proq ishtirok etmoqdalar. Ichki auditorlar yuqori malakali mutaxassislar bo'lib, o'z maqomiga ko'ra katta vakolatlarga ega. Ularning majburiyatlari doirasiga ko'proq quyidagilar kiradi:

operations audit –boshqaruv masalalari bo'yicha korxonaning turli tarkibiy bo'linmalariga maslahat berish kabi faoliyat (masalan, marketing ishlarini baholash, korxona tarkibiy tuzilmasini baholash va sh. k.);

muvofiglik auditi – ushbu korxona bo'linmalari faoliyati, uning ma'muriyati va zarur bo'lganda yuqori organlar tomonidan belgilangan yoki qonun hujjatlarida ko'rsatilgan qoidalarga muvofiqligini tekshirishdan iborat. Masalan, tuzilgan shartnomalarni yuridik talablar nuqtai nazaridan tekshirish va baholash, risklarni kamaytirish va h.k.

AQSHda ichki auditorlarning professional tashkilotlari 1941-yilda tashkil topgan bo'lib, Ichki auditorlar instituti – IAI (IIA – Institute of Internal Auditors) deb nomlangan. U hech qancha vaqt o'tmasdan «*Taraqqiyotga hamkorlik orqali erishiladi*» degan shior bilan chiqqan. O'tgan asrning 70-yillarida institut o'zining xalqaro markazini Florida shtatiga ko'chirgan. Ushbu institut faoliyati quyidagilar negizida qurilgan:

- a) ichki auditorlarning umumkasbiy bilimlari;
- b) professionallikni uzluksiz rivojlantirish dasturi;
- v) iqtisodiy kodeks;
- g) professional me'yorlar;

d) sertifikatsiyalash dasturi.

Ichki auditorlarning bunday birlashishi ularning tarqoq kuchlarini o'z manfaatlarini himoya qilish maqsadida birlashtirish hamda malaka mahoratini yanada rivojlantirish va faoliyat samaradorligini oshirish zarurligidan kelib chiqqan. Institut ichki auditorlar faoliyatini muvofiqlashtiradi va tartibga solib turadi, umumta'lim faoliyatini ta'minlaydi va mazkur professional amaliyot me'yorlarini ishlab chiqadi. U o'z funksiyalarini va ichki auditorlar xizmatlarini doimiy ravishda kengaytirib kelmoqda.

Institut ichki auditorlarning professional olamida yuqori obro'ga ega. Uning dunyo bo'yicha 100 dan ortiq mamlakatlarda ishlaydigan a'zolari bor. Institutning AQSHdagi bo'limlaridan tashqari Avstraliya, XXR, Hindiston, Isroil, Yaponiya, Malayziya, Yangi Zelandiya, Janubiy Afrika Respublikasi, Angliya va Shimoliy Irlandiya kabi mamlakatlarda milliy institutlari mavjud.

Takrorlash uchun savollar

1. Xorijda auditorlik faoliyati qanday amalga oshiriladi?
2. Auditning qanday xalqaro standartlarini bilasiz?
3. Xorijda auditorlik faoliyatining shakllanishi to'g'risida nimalarni bilasiz?
4. Xorijdagi auditorlar va auditorlik firmalari to'g'risida nimalarni bilasiz?
5. Auditning xalqaro standartlarini milliy standartlar bilan qanday bog'liqliklari mavjud?
6. Mustaqil auditorlarning xalqaro tashkilotlari to'g'risida nimalarni bilasiz?
7. Xorijda ichki auditorlarning professional tashkilotlari to'g'risida nimalarni bilasiz?

MUNDARIJA

I bob. AUDITNING MOHIYATI, UNING MAQSADI VA VAZIFALARI

1. Auditning paydo bo'lishi va rivojlanishi..... 3
2. Auditorlik faoliyatining mohiyati, maqsadi va vazifalari..... 9

II bob. AUDITORLIK FAOLIYATINING PREDMETI VA METODI

1. Auditning predmeti va obyektlari 13
2. Auditning uslubi..... 14

III bob. O'ZBEKISTON RESPUBLIKASIDA AUDITORLIK FAOLIYATINI TASHKIL QILISHNING HUQUQIY ASOSLARI

1. O'zbekistonda auditorlik faoliyatini me'yoriy-huquqiy tartibga solish tizimi va uning elementlari..... 17
2. Auditorlik faoliyatining milliy standartlari..... 18
3. Auditorlik tashkilotining huquqlari, majburiyatlari va javobgarligi..... 22

IV bob. AUDITORLIK FAOLIYATINING TASHKILIY ASOSLARI

1. Majburiy auditorlik tekshiruvi..... 27
2. Tashabbus tarzidagi (ixtiyoriy) auditorlik tekshiruvi..... 29
3. Nazorat qiluvchi yoki huquqni muhofaza qiluvchi organlar tashabbusiga ko'ra audit o'tkazish xususiyatlari..... 30
4. Auditorlik tashkilotlarining professional xizmatlari..... 32

V bob. AUDITORLIK KASBIGA MALAKAVIY VA AXLOQIY TALABLAR

1. Auditorlik kasbiga malakaviy talablar va auditorlik faoliyati ni litsenziyalash..... 39
2. Auditorlik tashkiloti va auditorlarning mustaqilligi..... 46
3. Auditor axloqi (etikasi)..... 47
4. Auditor ishlarining sifatini nazorat qilish..... 51

VI bob. AUDITDA MUHIMLIK TUSHUNCHASI VA AUDITORLIK TAVAKKALCHILIGI

1. Muhimlik tushunchasi va uning auditdagi ahamiyati..... 57
2. Muhimlik darajasi, uni aniqlashda qo'llaniladigan asosiy ko'rsatkichlar tizimini shakllantirish tartibi..... 60

3. Muhimlik darajasini auditda qo'llash tartibi.....	68
4. Auditorlik riski tushunchasi, auditorlik risklarining maqbul to'plami va unga ta'sir ko'rsatadigan shart-sharoitlar.....	69
5. Auditorlik risklar maqbul to'plamining elementlari va ularni baholash.....	71
6. Muhimlik darajasi va auditorlik riski tushunchalarining o'zaro bog'liqligi.....	78

VII bob. AUDITORLIK TEKSHIRISHNI REJALASHTIRISH

1. Auditorlik faoliyatini rejalashtirishning maqsadi, vazifalari, bosqichlari va asosiy tamoyillari.....	81
2. Auditning umumiy rejasini tuzish.....	83
3. Auditning dasturini tuzish.....	85

VIII bob. AUDITORLIK TEKSHIRISH VAQTIDA BUXGALTERIYA HISOBI TIZIMINI VA ICHKI NAZORATINI O'RGANISH HAMDA BAHOLASH

1. Tekshiriladigan korxona (mijoz) faoliyatini o'rganish (bayon qilish).....	89
2. Buxgalterlik hisobining tashkil etilishini o'rganish (bayon qilish).....	92
3. Korxona hisob siyosatini o'rganish (bayon qilish).....	97
4. Ichki nazorat tizimini o'rganish (bayon qilish).....	106
5. Korxonani auditorlik tekshiruvdan o'tkazish ish dasturi va auditorlik xizmati ko'rsatish haqida shartnoma hamda boshqa zarur hujjatlarni tuzish.....	113

IX bob. AUDITORLIK DALILLAR

1. Auditorlik dalillar tushunchasi, ularning tayinlanishi va ularga qo'yiladigan talablar.....	118
2. Auditorlik dalillarning turlari.....	121
3. Auditorlik dalillarni olish manbalari.....	122
4. Auditorlik amallari va auditorlik dalillarini to'plash.....	124
5. Auditorlik dalillarni olish usullari.....	126

X bob. EKSPERT ISHIDAN FOYDALANISH

1. Ekspert ishidan auditorlik dalili sifatida foydalanish.....	133
2. Ekspert xulosasi tarkibi.....	136

XI bob. AUDITORLIK TANLASH

- | | |
|--|-----|
| 1. Auditorlik tanlash tushunchasi..... | 140 |
| 2. Auditorlik tanlash usullari, tanlash uslubini shakllantirish,
tanlash risklari va natijalarini baholash..... | 143 |

XII bob. AUDITORLIK TEKSHIRUVINING YAKUNIY BOSQICHI

- | | |
|--|-----|
| 1. Auditorlik tekshiruvlar natijalarini umumlashtirish va
baholash..... | 147 |
| 2. Auditorlik hisoboti va uni tuzish tartibi..... | 151 |
| 3. Auditorlik xulosasi va uni tuzish tartibi..... | 154 |

XIII bob. XORIJDA AUDITORLIK FAOLIYATI

- | | |
|---|-----|
| 1. Xorijda auditorlik faoliyatining shakllanishi..... | 161 |
| 2. Xorijdagi auditorlar va auditorlik firmalari..... | 163 |
| 3. Auditning xalqaro standartlari..... | 166 |
| 4. Mustaqil auditorlarning xalqaro tashkilotlari..... | 167 |
| 5. Ichki auditorlarning professional tashkilotlari..... | 169 |

**DO'SMURATOV RAJABBOY DAVLATBOYEVICH,
FAYZIYEV SHAHOBIDDIN NURIDDINOVICH,
QO'ZIYEV ISLOM NE'MATOVICH,
AVLOQULOV ANVAR ZIYODDULLAYEVICH,
PO'LATOV G'ULOMJON VALIYEVICH**

AUDIT

O'quv qo'llanma
(I qism)

Muharrir L.Baxranov
Kompyuterda sahifalovchi D.Toshxo'jayeva

Bosishga ruxsat etildi 8.01.2008. Qog'oz bichimi 60x84 $\frac{1}{16}$.
Hisob-nashr tabog'i 11. Adadi 1000. Buyurtma № 18

“IQTISOD-MOLIYA” nashriyoti
100084, Toshkent, Kichik halqa yo'li ko'chasi, 7-uy

Toshkent Moliya instituti bosmaxonasida rizografiya usulida chop etildi.
100084, Toshkent, Kichik halqa yo'li ko'chasi, 7-uy

